MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS DO SISTEMA FINANCEIRO NACIONAL

419ª Sessão

Processo 10372.100169/2017-41

Processo na primeira instância CVM RJ2013/13480

RECURSOS VOLUNTÁRIOS

RECORRENTES: NARDON, NASI AUDITORES INDEPENDENTES S/S
RBA GLOBAL AUDITORES INDEPENDENTES S/S

RECORRIDO: COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS

RELATOR: ANTONIO AUGUSTO DE SÁ FREIRE FILHO

EMENTA: RECURSOS VOLUNTÁRIOS. Inobservância da regra de rotatividade dos auditores independentes. Emissão de parecer de auditoria assinado por contador não cadastrado como responsável técnico. Recursos conhecidos e desprovidos.

ACÓRDÃO CRSFN 250/2018

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, os membros do Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional decidem, por unanimidade, com base no voto do Relator:

1. conhecer dos recursos voluntários;
2. com relação à recorrente NARDON, NASI AUDITORES INDEPENDENTES S/S:
    1. pelo cometimento da infração de inobservância da regra da rotatividade dos auditores independentes, **negar provimento** ao recurso, mantendo a penalidade de multa no valor de R$250.000,00 (duzentos e cinquenta mil reais);
    2. pelo cometimento da infração de inobservância da obrigação de cadastro dos responsáveis técnicos autorizados a emitir e assinar parecer de auditoria em nome da sociedade, **negar provimento** ao recurso, mantendo a penalidade de multa no valor de R$50.000,00 (cinquenta mil reais);
3. com relação à recorrente RBA GLOBAL AUDITORES INDEPENDENTES S/S, pelo cometimento da infração de inobservância da regra da rotatividade dos auditores independentes, **negar provimento** ao recurso, mantendo a penalidade de multa no valor de R$100.000,00 (cem mil reais).

Iniciado o julgamento na Sessão 418ª, votaram pelo desprovimento dos recursos os Conselheiros Antonio Augusto de Sá Freire Filho, Ana Paula Zanetti de Barros Moreira e Ana Maria Melo Netto Oliveira, tendo o julgamento sido adiado em virtude de pedido de vista do Conselheiro Alexandre Henrique Graziano. Retomado o julgamento na Sessão 419ª, votaram os Conselheiros Alexandre Henrique Graziano, Carlos Pagano Botana Portugal Gouvêa, Thiago Paiva Chaves, João Batista de Moraes (art. 19, §3º do RICRSFN) e Haroldo Mavignier Guedes Alcoforado (art. 6º, inciso VI, alínea b do Regimento Interno - encontra-se vaga a representação titular indicada pelo Banco Central do Brasil). Ausente, justificadamente, a Conselheira Ana Maria Melo Netto Oliveira. Impedida a Conselheira Adriana Cristina Dullius. Presente o Senhor Representante da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Dr. Euler Barros Ferreira Lopes, que, na Sessão 418ª, reiterou parecer escrito que consta nos autos para opinar pelo desprovimento dos recursos.

Brasília, 9 de novembro de 2018.

Documento assinado eletronicamente por **Alexandre Henrique Graziano**, **Conselheiro(a)**, em 29/11/2018, às 19:14, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015.

A autenticidade deste documento pode ser conferida no site http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **1396598** e o código CRC **F927B166**.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS DO SISTEMA FINANCEIRO NACIONAL

Processo 10372.100169/2017-41

Processo na primeira instância CVM RJ2013/13480

RECURSOS VOLUNTÁRIOS

RECORRENTES:	NARDON, NASI AUDITORES INDEPENDENTES S/S RBA GLOBAL AUDITORES INDEPENDENTES S/S
RECORRIDO:	COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS
RELATOR:	ANTONIO AUGUSTO DE SÁ FREIRE FILHO

RELATÓRIO

ACUSAÇÃO

1. Trata-se de Processo Administrativo Sancionador instaurado pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) contra NARDON, NASI – AUDITORES INDEPENDENTES S/S (Nardon Nasi), e RBA GLOBAL – AUDITORES INDEPENDENTES S/S (RBA Global), pela inobservância da regra da rotatividade dos auditores independentes, prevista no art. 31 da Instrução CVM nº 308/99 e da obrigação de cadastro dos responsáveis técnicos autorizados a emitir e assinar parecer de auditoria em nome da sociedade, nos termos do art. 2º, parágrafos 1º e 2º, da Instrução CVM nº 308/99, ao realizar dos trabalhos de auditoria das demonstrações contábeis da Companhia Habitasul de Participações ("Companhia").

2. A Superintendência de Normas Contábeis e de Auditoria da CVM apontou a ocorrência dos seguintes fatos (fls. 103/110):

> *2. Em levantamento procedido pela Gerência de Normas de Auditoria (GNA), com o objetivo de verificar o cumprimento da regra da rotatividade dos auditores independentes (artigo 31 da*

Instrução CVM Nº 308/99), constatou-se que a companhia aberta Companhia H. de Participações tinha suas demonstrações contábeis auditadas pela Nardon Nasi - Auditores Independentes até o exercício findo em 31/12/2003. A partir do exercício findo em 31/12/2004 até o exercício findo em 31/12/2007 suas demonstrações passaram a ser auditadas pela RBA Global - Auditores Independentes. Em 2008 a Companhia H. de Participações recontratou a Nardon Nasi - Auditores Independentes para realizar trabalhos de auditoria independente.

3. A RBA Global - Auditores Independentes foi registrada na CVM como Auditor Independente - Pessoa Jurídica em 05/05/2003, tendo como um de seus sócios e responsáveis técnicos, além de representante junto à CVM, o Sr. Antonio Carlos Nasi que também exerce tais funções na empresa de auditoria Nardon Nasi - Auditores Independentes.

4. Os pareceres e relatórios de auditoria sobre as demonstrações financeiras anuais da Companhia Habitasul de Participação foram emitidos pelos seguintes auditores independentes e respectivos responsáveis técnicos:

Exercício	Auditor	Responsável Técnico
1998	Nardon Nasi - Auditores Independentes	S. K.
1999	Nardon Nasi - Auditores Independentes	S. K.
2000	Nardon Nasi - Auditores Independentes	S. K.
2001	Nardon Nasi - Auditores Independentes	S. K.
2002	Nardon Nasi - Auditores Independentes	D. L. S.
2003	Nardon Nasi - Auditores Independentes	D. L. S.
2004	RBA Global- Auditores Independentes	G. A. A.
2005	RBA Global- Auditores Independentes	G. A. A.
2006	RBA Global- Auditores Independentes	G. A. A.
2007	RBA Global- Auditores Independentes	G. A. A.
2008	Nardon Nasi - Auditores Independentes	A. C. Nasi
2009	Nardon Nasi - Auditores Independentes	A. C. Nasi
2010	Nardon Nasi - Auditores Independentes	A. C. Nasi
2011	Nardon Nasi - Auditores Independentes	A. C. Nasi

5. Dessa forma, a Gerência de Normas de Auditoria (GNA) encaminhou o Oficio/CVM/SNC/GNA/Nº- 576/12 (fl. 9 e 10), de 12/11/2012, notificando a empresa de auditoria sobre o ocorrido e solicitando sua manifestação.

6. Em resposta ao referido ofício (fls. 11 a 15), a Nardon, Nasi - Auditores Independentes S/S se manifestou apresentando as seguintes alegações:

> *"(..) Esta troca se baseou no entendimento que a própria Comissão de Valores Mobiliários estabeleceu na ocasião para a troca de clientes da empresa Arthur Andersen para a empresa Deloitte, onde os sócios da primeira passaram a ser sócios da segunda, continuando a atender os mesmos clientes, sem que ficasse caracterizada a continuidade da prestação de serviços, ou seja, o rodízio não foi efetivado.*
>
> *(..)Na ocasião nossa empresa consultou diversos advogados especializados e por uma questão de analogia entendeu que tinha os mesmos direitos da Deloitte, ou seja, o fato de um sócio que tinha apenas 1/7 do capital social da RBA a partir de 2002, quando de sua constituição, caracterizava-se como um ex-sócio da Arthur Andersen passando a ser sócio da Deloitte.(..) "*

7. Sobre esse aspecto, consideramos que o caso em análise não se confunde ao caso citado pela

Nardon, Nasi Auditores Independentes como analogia, e, portanto, tecemos algumas comparações conforme demonstrado no quadro abaixo:

ANDERSEN x DELOITTE	NARDON NASI x RBA GLOBAL
As empresas existiam e eram independentes, antes da ocorrência do evento da contratação da Deloitte pela maioria dos ex-clientes Andersen, bem como da transferência da maioria dos sócios e empregados da Andersen para Deloitte;	A RBA Global Auditores Independentes teve seu registro de Auditor Independente Pessoa Jurídica concedido em 05/05/2003, no ano exatamente anterior ao primeiro grande ciclo do rodízio e ao ano em que a mesma foi contratada pela Cia Habitasul em substituição à Nardon Nasi;
A Arthur Andersen e a Deloitte Touche Tohmatsu eram empresas de auditoria independente de grande porte, com metodologias e sistemas próprios e integrantes do grupo das cinco maiores empresas de auditoria, tanto no cenário nacional, como no cenário internacional;	A RBA Global Auditores Independentes foi constituída em agosto de 2002, portanto, passou a existir no penúltimo ano em que a Nardon Nasi prestou os serviços de auditoria independente à Cia Habitasul.
Após a transferência da maioria dos sócios e empregados da Andersen para a Deloitte, a primeira alterou sua denominação social para Ruhtra S/C e, em 19/09/2003, cancelou seu registro de AIPJ nesta CVM, alterando, inclusive, seu objeto social, de prestadora de serviços de auditoria independente e demais atividades relacionadas à área contábil, para prestadora de serviços de locação de imóveis;	A RBA Global foi constituída e obteve o registro de AIPJ nesta CVM, tendo o Sr. Antonio Carlos Nasi como um dos sócios, um dos responsáveis técnicos e representante da entidade junto à esta CVM, ressaltando que tal profissional também era e permanece até hoje como sócio, responsável técnico e representante junto à CVM da Nardon Nasi;

...

9. Seguindo orientação contida em manifestação da procuradoria federal especializada, em análise à versão preliminar deste termo, a Gerência de Normas de Auditoria (GNA) encaminhou o Ofício/CVM/SNC/GNNN~ 137/14 (fls. 57 e 58), de 14/04/2014, notificando o responsável técnico Guy Almeida Andrade sobre o ocorrido e solicitando sua manifestação, bem como, a RBA GLOBAL e seu representante Sr. Antonio Carlos Nasi, conforme Ofício/CVM/SNC/GNA/N° 195/14 (fls. 59 e 60). Em sua resposta, recepcionada por esta CVM em 10/06/2014, o Sr. Guy Almeida Andrade descreve argumentos similares aos apresentados pela empresa Nardon Nasi Auditores Independentes - já mencionados e discutidos nos parágrafos acima - além de citar que observou as salvaguardas estabelecidas no código de ética do IFAC (Federação Internacional de Contadores), que sequer era aplicável aos trabalhos de auditoria desenvolvidos no Brasil à época. Em relação ao ofício endereçado à RBA Global, esta não apresentou novos esclarecimentos, além daqueles apresentados pelo Sr. Guy Almeida Andrade (responsável técnico à época dos fatos). Entendemos que a não apresentação de novos esclarecimentos reside no fato de que, atualmente, o Sr. Antonio Carlos Nasi acumula a função de representante das duas sociedades junto à CVM. Entretanto, como se verifica nos autos do processo, após o recebimento do ofício citado houve solicitação de cópia dos autos do presente processo, por parte do Sr. Antonio Carlos Nasi.

10. Merece destaque o fato de que, à época dos fatos, o endereço das duas sociedades e filiais nos estados de Paraná e Rio Grande do Sul eram os mesmos, conforme podemos vislumbrar da leitura dos contratos sociais anexos ao presente Termo. Tanto a RBA Global, como a Nardon, Nasi, apresentavam a filial de Curitiba localizada à Praça General Osório, 379, 10° andar, CEP 80020-010. Em relação ao escritório localizado em Porto Alegre, o mesmo endereço diz respeito à sede da Nardon, Nasi e à filial da RBA Global: Rua Couto de Magalhães, 1.079 - CEP 90540-031. Portanto, existem evidências suficientes para a conclusão que as duas sociedades utilizavam-se da mesma estrutura e, logicamente, dos mesmos profissionais para a realização dos serviços. O fato de a assinatura final dos respectivos pareceres e relatórios de auditoria envolver mais de um

profissional, por si, não pode ser considerada como efetiva para fins de rotatividade de auditores, já que, como se observa, existem indícios de que as duas sociedades não possuíam corpo administrativo e técnico individualizado.

11. Por último, mas não menos importante, é relevante destacar que, através de análise do "Informe Anual de Auditor" da empresa RBA Global Auditores Independentes, relativo ao exercício de 2004, nota-se que as únicas companhias abertas auditadas pela empresa são a Companhia Habitasul de Participações e a Metaltrust S/A, além do que, o e-mail informado pela RBA Global Auditores Independentes é nasi@nardonnasi.com.br, o que da simples leitura conclui-se pertencer à Nardon, Nasi Auditores Independentes. Por sua vez, para fins de elucidação da tese defendida por esta SNC e caracterização de eventual irregularidade, esta última companhia vinha sendo auditada de 1998 até 2003 pela Teixeira & Associados Auditores Independentes cujos pareceres foram assinados pelo Contador Domingos Xavier Teixeira, quando passou a ser auditada pela RBA Global até o exercício de 2007. Referido profissional também era sócio da RBA Global Auditores Independentes até 21/10/2008, corroborando os indícios de que a RBA Global Auditores Independentes foi utilizada por estes profissionais com o objetivo de burlar a regra acerca do rodízio de auditores. Ressalte-se que tal fato em relação à atuação da Teixeira e Associados, evidenciado na elaboração do presente Termo, será tratado apartadamente em processo administrativo próprio.

12. Tendo em vista o exposto acima, conclui-se que houve efetivo descumprimento ao disposto no artigo 31 da citada instrução, abaixo transcrito, que ensejou comunicação do fato à Superintendência de Acompanhamento de Empresas (MEMO/SNC/GNA/no 10/14) para apuração da eventual responsabilidade dos administradores.

> *"Art. 31. O Auditor Independente - Pessoa Física e o Auditor Independente - Pessoa Jurídica não podem prestar serviços para um mesmo cliente, por prazo superior a cinco anos consecutivos, contados a partir da data desta Instrução, exigindo-se um intervalo mínimo de três anos para a sua recontratação. "*

13. Posteriormente, ao analisar o relatório de auditoria acerca das demonstrações contábeis do exercício de 2012 da C. H. de Participações, verificamos que este relatório foi assinado pelo Sr. L. A. F., como responsável técnico da sociedade de auditoria Nardon Nasi - Auditores Independentes. Tal relatório não é válido perante a CVM, uma vez que o signatário não era responsável técnico cadastrado nesta sociedade junto à CVM, apesar de que é responsável técnico cadastrado em outra sociedade de auditoria registrada nesta CVM, consequentemente, não possuindo autorização formal para assinar relatórios de auditoria no âmbito do Mercado de Valores Mobiliários em nome da Nardon Nasi - Auditores Independentes, conforme preceitua o artigo 2º, §§ 1º e 2º da Instrução CVM Nº 308/99, in verbis:

> *"Art. 2º - O registro de auditor independente compreende duas categorias:*
>
> *(...)*
>
> *1º - A Comissão de Valores Mobiliários manterá, ainda, cadastro dos responsáveis técnicos autorizados a emitir e assinar parecer de auditoria, em nome de cada sociedade, no âmbito do mercado de valores mobiliários.*
>
> *§ 2º - Para efeito desta Instrução, os responsáveis técnicos compreendem os sócios, diretores e demais contadores integrantes do quadro técnico de cada sociedade, que tenham atendido às exigências contidas nesta Instrução." (g.n.)*

...

14. Dessa forma, a Gerência de Normas de Auditoria (GNA) encaminhou o Oficio/CVM/SNC/GNA/Nº 324/13 (fl. 16), de 06/08/2013, notificando a empresa de auditoria sobre o ocorrido e solicitando sua manifestação.

15. Em resposta ao referido ofício (fls. 17 a 18), a Nardon, Nasi - Auditores Independentes S/S se manifestou apresentando as seguintes alegações:

> *"Nos causou absoluta surpresa o fato do contador L. A. F. não constar como responsável técnico de nossa empresa, visto que o mesmo é responsável técnico de nossa firma junto ao Conselho Regional de Contabilidade do Paraná há mais de vinte anos e também é responsável técnico da empresa B. F. - A. I. S/S, empresa nossa coligada, e que tem registro*

nessa CVM
(..)
Efetivamente houve uma falha involuntária de nossa parte, pois não cometeríamos propositalmente uma atitude deste tipo, tendo outro responsável técnico que também responde pela empresa.
Estamos corrigindo a falha mediante a troca do responsável técnico e acertando com a Companhia Habitasul de Participações o reenvio das informações anuais onde a responsabilidade técnica fica com o contador J. W. B. H. ... "

16. Não consta nos arquivos da CVM nenhum pedido de inclusão do Sr. L. A. F. no quadro de responsáveis técnicos da Nardon, Nasi Auditores Independentes. Entretanto, referido profissional, como citado na resposta acima transcrita, é responsável técnico da B. F. - A. I.

17. Portanto, em razão da ausência da devida solicitação formal de pedido de cadastramento de responsável técnico do contador L. A. F., mediante a comprovação dos requisitos necessários à luz da Instrução CVM 308/99, resta evidenciada a responsabilidade do auditor independente pessoa jurídica Nardon Nasi Auditores Independentes em proporcionar a ocorrência do fato objeto do presente Processo Administrativo Sancionador de Termo de Acusação.

DEFESAS NA CVM

3. Conforme Relatório do Diretor Relator da CVM, os Recorrentes apresentaram defesas com os seguintes argumentos, resumidamente:

a) RBA Global, apresentada em 03/08/2015 (fls. 147-157):

(i) seu contrato social foi firmado em 05.08.2002, congregando, então, uma pluralidade de sócios, sendo todos pessoas físicas e contadores, com o objetivo de prestar serviços de auditoria e outros serviços contábeis na forma do Decreto-lei nº 9.295/46, formando uma rede integrada por sete firmas representadas pela RBA Global;

(ii) firmado o contrato social em agosto de 2002, em outubro do mesmo ano foram obtidos os registros junto ao Conselho Regional de Contabilidade e ao Registro Civil de Pessoas Jurídicas e, mais adiante, foram elaboradas e reunidas as declarações e requerimentos exigidos para a concessão do registro de auditor independente na CVM (pessoa jurídica), obtido em 05.05.2003;

(iii) em maio de 2004, a Companhia Habitasul de Participações era cliente de auditoria da Nardon Nasi e, tendo em vista as regras de rodízio determinadas pela Instrução CVM nº 308/99, foi contratada a RBA Global para continuar os trabalhar de auditoria, o que o fez nos exercícios de 2004 a 2007;

(iv) caso, de fato, o intuito fosse burlar a norma, não haveria motivo para aguardar um ano a mais para a troca, uma vez que o período mínimo para retorno, previsto na norma, são três anos;

(v) somente em junho de 2014 a RBA Global teria recebido solicitação de esclarecimentos a respeito, tendo submetido proposta de termo de compromisso, que foi rejeitada;

(vi) no mérito, argumentou que nada havia que pudesse contradizer o entendimento que esposaram os sócios da RBA Global no sentido de que, assumindo a auditoria da Companhia firma diversa da precedente e sendo os trabalhos e a responsabilidade técnica exercidos por profissional, sócio responsável, igualmente diferente, sem qualquer participação do sócio Antônio Carlos Nasi, estariam atendidas as exigências contidas no art. 31 da Instrução CVM nº 308/99 e item 9 das notas explicativas da referida instrução;

(vii) à época, o posicionamento da CVM no âmbito do processo relacionado ao atendimento das normas de rodízio pela Arthur Andersen e pela Deloitte, quando da migração dos clientes da primeira para a segunda, teria servido de suporte, fundamento e paradigma ao procedimento adotado pela acusada;

(viii) o sócio Antonio Carlos Nasi sequer havia estado envolvido nos trabalhos de auditoria prestados pela Nardon Nasi à Companhia nos cinco anos anteriores à assunção dos mesmos pela RBA Global, visto que estiveram sob a responsabilidade de dois outros responsáveis técnicos daquela firma;

(ix) alega, por fim, ser improcedente a analogia, feita pela GNA, com o caso Imáteo Auditoria e Consultoria S/C x Quorum auditores Independentes (PAS RJ-2006/6017), posto que, no caso apontado, "havia sempre um único técnico em ambas as firmas de auditoria", o que não teria ocorrido no presente caso.

b) Nardon Nasi, apresentada no dia 03/08/2015 (fls. 180-191):

(i) apresentou argumentos semelhantes à RBA Global quanto ao rodízio de auditores.

(ii) No que tange à emissão de relatório de auditoria da Companhia relativo às demonstrações encerradas em 31.12.2012, assinado pelo contador L.A.F., que à época não era responsável técnico cadastrado na CVM, afirma que houve um lapso, pois ambos tinham convicção de que o registro junto à CVM tinha sido feito.

TERMO DE COMPROMISSO

4. As empresas acusadas apresentaram proposta de Termo de Compromisso, que foi rejeitada pelo Colegiado por entender, seguindo o parecer do Comitê de Termo de Compromisso, que tal proposição era flagrantemente desproporcional à natureza e à gravidade das acusações imputadas.

DECISÃO DA CVM

5. Encerrada a instrução do processo administrativo sancionador, o Colegiado da CVM, em 24/11/2016, acompanhou o voto do Diretor Henrique Balduino Machado Moreira, por unanimidade de Votos, que posicionou-se no seguinte sentido, resumidamente:

4. Em que pese a alegação da defesa de que o simples fato de ter um sócio em comum não interfere na independência das auditorias realizadas pelas Acusadas na Habitasul, a análise dos elementos de prova dos autos demonstra que a independência restou, de fato, comprometida, tendo sido a RBA Global criada com a finalidade de burlar a regra de rotatividade prevista na Instrução CVM nº 308/99, uma vez que não houve, de fato, quebra do vínculo entre auditor e auditado no período contínuo de 15 anos, pelos fundamentos expostos a seguir.

5. Preliminarmente, é importante ressaltar que a NBC PA 290 (Norma Brasileira de Contabilidade PA 290 (R1) – Independência – Trabalhos de Auditoria e Revisão), que trata dos requisitos de independência para trabalhos de auditoria, traz alguns conceitos que são de extrema relevância para a análise do caso concreto, sintetizados a seguir:

a) se a firma (único profissional ou sociedade de pessoas que atuam como auditores) é considerada uma "firma em rede", ou seja, uma firma ou entidade que pertence a uma rede, a firma deve ser independente dos clientes de auditoria das outras firmas da rede (item 13);

b) quando o objetivo da estrutura maior é a cooperação e as entidades da estrutura têm os mesmos sócios, controle ou administração em comum, ela é considerada uma rede. Isso pode ser estabelecido por contrato ou outros meios (item 17);

c) a utilização do mesmo pessoal senior em trabalho de auditoria por período de tempo prolongado cria ameaças de familiaridade e de interesse próprio (item 150), sendo ameaça de familiaridade definida pela norma como "a ameaça de que, devido ao relacionamento longo ou próximo com o cliente, o auditor tornar-se-á solidário aos interesses dele ou aceitará seu trabalho sem muito questionamento".

6. Passando a analisar os argumentos da defesa, a RBA Global afirmou que seu contrato social foi firmado em 05.08.2002, por meio da reunião de sete sócios, todos pessoas físicas, com o objetivo de executar um projeto inédito no Brasil, por meio da unificação de empresas membros, com o intuito de formar uma única sociedade com abrangência nacional em cinco anos (fl. 149).

7. Nesse contexto, chama a atenção o fato de que a RBA Global obteve registro de auditor independente - pessoa jurídica na CVM em 2003, ano exatamente anterior ao ano em que se deu início à regra do rodízio e ao ano em que a Habitasul a contratou.

8. Além disso, destaca-se que os sócios que ingressaram na RBA Global no ano de sua constituição são contadores atuantes na área de auditoria e detinham (ou ainda detêm) participação em outras

sete sociedades profissionais registradas na CVM como auditor independente – pessoa jurídica, conforme ilustrado abaixo:

...

9. Ao analisar os dados acima, percebe-se que os sócios da RBA Global permaneceram na sociedade por relativamente pouco tempo, especialmente considerando o tempo em que figuram como sócios das outras auditorias. Ainda, nota-se que o período de permanência de três sócios foi de 10 anos e, de outros dois, de cinco anos, períodos que coincidem com os ciclos de rodízio de cinco anos.

10. Adicionalmente, no "Informe Anual de Auditor" de 2004 da RBA Global, consta que somente duas companhias eram por ela auditadas: a Habitasul e a Metaltrust S.A. Esta última havia sido auditada pela Teixeira & Associados AI no período de 1998 a 2003, e os pareceres e relatórios assinados pelo contador D.X.T., sócio e responsável técnico também da RBA Global. Ou seja, em 2004, assim como ocorreu com a Habitasul, a Metaltrust S.A. teve que contratar novo auditor em substituição à Nardon Nasi e, em 03.09.2004, contratou a RBA Global.

11. Não pode prosperar, portanto, o argumento da defesa de que a RBA Global teria sido criada dentro de um plano audacioso de fusão de firmas de auditorias, pois, se isso fosse verdade, não haveria razão aparente em manter ativas as sociedades de auditorias independentes das quais os sete sócios faziam parte. Corrobora essa afirmativa o fato de que atualmente a RBA Global é formada por um único sócio: Antônio Carlos Nasi.

12. Outro aspecto a ser ressaltado é que o único sócio remanescente, Antônio Carlos Nasi, exercia, e ainda exerce, cumulativa e simultaneamente, as funções de responsável técnico e representante da Nardon Nasi e da RBA Global. Sua designação como único representante perante a CVM em ambas as sociedades evidencia o importante papel que Antônio Nasi exercia e exerce nas duas sociedades, especialmente se tratando da prestação de serviços de auditoria independente a companhia abertas.

13. Isso porque, nos termos do art. 6º, inciso IX, da Instrução CVM 306/99, o pedido de registro de auditor pessoa jurídica deve ser instruído com a indicação de até dois sócios como representante da sociedade perante a CVM, encarregados de diligenciar e encaminhar a prestação de esclarecimentos relacionados com o atendimento da referida instrução e com o exercício da atividade profissional no âmbito do mercado de valores mobiliários.

14. Ora, o fato de a pessoa com maior relevância e responsabilidade coincidir em duas sociedades de auditoria, sendo que não havia outro representante indicado, apesar de assim facultar a lei, evidencia que ficou comprometida a independência do trabalho de auditoria realizado pelas Acusadas referente às demonstrações financeiras da Companhia, independência essa fundamental para a manutenção da confiança no sistema.

...

16. A reunião destes fatos leva a crer que o objetivo pretendido pelas Acusadas era continuar prestando serviços de auditoria para aqueles clientes, quer seja por meio da sociedade de auditoria originalmente constituída, quer seja por meio da nova sociedade – RBA Global, conduta que claramente viola a regra da rotatividade prevista na Instrução CVM nº 308/99.

17. Não obstante, outras informações constantes dos autos reforçam o fato de que a RBA Global foi criada no intuito de burlar a regra da rotatividade dos auditores:

> *(a) no "Informe Anual de Auditor" da RBA Global (2004) constava o email da Nardon Nasi para contato, além de, no campo destinado à inclusão do número de empregados, constar o quantitativo "0";*
>
> *(b) à época dos fatos, a RBA Global possuía sede na Av. Brigadeiro Faria Lima, 1893, 6º andar, cj. 61, Jardim Paulistano, São Paulo/SP e, ainda, seis filiais cujos endereços coincidiam com os endereços das sociedades de auditoria referidas no Quadro 2 acima, sendo uma delas em Porto Alegre/RS, na Rua General Couto Magalhães, 1079, Higienópolis, exatamente o endereço da sede da Nardon Nasi;*
>
> *(c) a sede da RBA Global è época de sua constituição, por sua vez, é o mesmo endereço cadastrado da Magalhães Andrade S/S Auditores Independentes, cujo sócio e representante técnico é G.A.A., sócio da RBA Global à época dos fatos.*

18. Melhor sorte não merece o argumento das Acusadas no sentido de que acreditavam que a

contratação da RBA Global estava de acordo com as normas aplicáveis, utilizando, como paradigma para balizar tal entendimento, a decisão da CVM quando da análise da consulta submetida pela Deloitte Touche Tohmatsu Auditores Independentes acerca da transferência da maioria dos ex-sócios, empregados e clientes da Arthur Andersen S/C.

...

21. Concluindo, o fato de a Nardon Nasi e a RBA Global terem sido constituídas como entidades legalmente separadas e distintas não afasta as evidências de que a substituição de uma pela outra, na prestação dos serviços de auditoria para a Companhia, especialmente depois do longo relacionamento desta com a Nardon Nasi, caracterizou uma burla ao art. 31 da Instrução CVM nº 308/99. A estreita relação entre as sociedades de auditoria deixa claro que houve um prolongamento intencional do relacionamento da entidade auditada com o auditor independente, comprometendo a independência que se buscou garantir com a regra de rotatividade dos auditores.

22. Como visto, essa relação profissional duradoura com o auditado, que se buscou coibir com a adoção da regra do rodízio, representa uma ameaça à independência do auditor, na medida em que este se torna solidário aos interesses daquele, reduzindo seu ceticismo profissional8 com relação às informações prestadas pela entidade auditada e, por consequência, comprometendo a imparcialidade que deveria revestir sua opinião, motivo pelo qual concluo que assiste razão à Acusação quanto à violação, pelas Acusadas, do art. 31 da Instrução CVM nº 308/99.

Da ausência de cadastramento de responsável técnico pela Nardon Nasi.

...

27. Voltando ao caso concreto, em consulta às demonstrações financeiras da Habitasul referentes ao exercício findo em 2012, verifica-se que o "Relatório dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis", anexo às demonstrações, foi emitido pela Nardon Nasi em 27.03.2013, com a assinatura do contador L.A.F.

28. Considerando que, na data da emissão do relatório L.A.F., não constava no cadastro da CVM como responsável técnico, tendo sido incluído somente em 16.10.2013, conforme consta na "Ficha de Cadastro de Participantes" da Nardon Nasi (fls. 23/24), não há dúvidas quanto à irregularidade cometida.

6. Dessa forma, o Colegiado da CVM decidiu pela condenação das Recorrentes, aplicando as seguintes penalidades:

a) NARDON, NASI - Auditores Independentes S/S:

(i) à penalidade de multa no valor de R$250.000,00, pela não observância do art. 31 da Instrução CVM nº 308/99; e

(ii) a penalidade de multa no valor de R$50.000,00, por não observância do disposto no art. 2º, parágrafos 1º e 2º, da Instrução CVM nº 308/99; e

b) RBA GLOBAL – Auditores Independentes S/S: a penalidade de multa no valor de R$100.000,00, pela não observância do art. 31 da Instrução CVM nº 308/99.

RECURSOS

7. Intimadas da decisão em 20/02/2017, as Recorrentes interpuseram recursos voluntários com o seguinte teor, resumidamente:

a) NARDON, NASI - Auditores Independentes S/S (fls. 256/271), em 15/03/2017:

(i) **Prescrição:** ... o rodízio somente se tornou exigível a partir de maio de 2004. Todo esse período anterior à exigibilidade da imposição legal - ou seja, o período anterior a maio de 2004, está fora de valoração, fora do âmbito da apreciação e de julgamento no presente processo administrativo sancionador ... Tendo em vista que a apuração da questão iniciou-se por parte da CVM em face a ora recorrente através do Ofício CVM/SNC/GNA/nº 576/12, datado de 12/11/2012 e recebido pela Recorrente em 20/11/2012, também fora de apreciação no presente processo encontra-se todo o período anterior a 20/11/2007 ...;

(ii) ... Nas ITRs de 2004 a 2007 constou como Auditor Independente - Pessoa Jurídica da CHP a

RBA Global. Se houvesse irregularidade no processo de rodízio, a CVM, então ciente, por seus cadastros, dos representantes, dos endereços das sociedades, já deveria na primeira apresentação de ITRs ter notificado a CHP e a RBA;

(iii) O Sr. Antonio Carlos Nasi não foi responsável técnico nos períodos: de 1998 a 2001 (responsável técnico o Sr. Silvio K.); de 2002 a 2003 (responsável técnico o Sr. Déo Luis S.); de 2004 a 2007 (responsável técnico o Sr. Guy Almeida A.);

(iv) Os atos praticados sempre foram transparentes, demonstrando a toda prova a boa-fé da Nardon, Nasi, da RBA Global e do próprio Antonio Carlos Nasi;

(v) O Processo Administrativo Sancionador traz também o Parecer emitido pela Procuradoria Federal Especializada - CVM a referir que a peça acusatória estava a merecer alguns reparos e que havia a necessidade de reunião de um conjunto mínimo idôneo de provas de que a conduta perpetrada pelos auditores independentes importou em violação de um dever imposto ao exercício da auditoria. Em continuação, o referido Parecer, DATADO DE 14/01/2014, lembra o entendimento até então em vigor no âmbito da CVM, cujos parâmetros foram fixados no voto proferido pelo ex-Diretor Wladimir Castelo Branco nos autos do PAS RJ2003/7043, justamente o caso da DELOITTE X ANDERSEN, onde fixa que "a restrição contida no art. 31 da Instrução CVM é dirigida tão somente às sociedade auditoras, não alcançando, em consequência, os sócios ou responsáveis técnicos e demais profissionais da equipe". Tal argumento fundamentou o assentimento da CVM quanto à prática empregada no notório rodízio entre a ARTHUR ANDERSEN e a DELOITTE, onde os sócios daguela passaram a integrar esta e permaneceu a DELOITTE composta por esses mesmos sócios e por diversos seus ex-empregados auditando os antigos e os mais recentes clientes da ARTHUR ANDERSEN que se transferiram para a DELOITTE;

(vi) É inaceitável o entendimento expresso na decisão recorrida de que os atos de constituição da RBA Global realizados em 2002 por renomados auditores no cenário nacional, a frente de renomadas, históricas firmas de auditoria nacionais, seu registro junto à CVM em 05/05/2003 e a sua contratação com a CHP em 2004 constituem atos preparatórios e executórios, dolosos e de má fé, praticados com o objetivo de fraudar a norma da rotatividade de Auditores Independentes Pessoa Jurídica;

(vii) **Das Razões de Direito:** Não procedem as alegações de burla ao rodízio ... ; o item 9 da Nota Explicativa à Instrução CVM nº 308/1999, ao dispor sobre a Rotatividade de Auditores, não restringe, não opõe óbice à situação que se apresentou ... ; Não havia, à época, qualquer outra disposição legal sobre a situação em tela. Nada havia que pudesse contradizer a Nardon Nasi ... ; ... a restrição contida no art. 31 da ICVM 308/99 é dirigida tão somente às sociedades auditoras, não alcançando, por conseguinte, os sócios ou os responsáveis técnicos e demais profissionais da equipe ...; ... o sócio Antonio Carlos Nasi sequer havia estado envolvido nos trabalhos de auditoria independente nos quatro exercícios anteriores, visto que estiveram sob a responsabilidade de outro sócio responsável técnico daquela firma, o Contador Guy de Almeida A.

b) RBA GLOBAL - Auditores Independentes S/S (fls. 273/287), em 15/03/2017:

(i) repete argumentos trazidos pela Recorrente NARDON, NASI - Auditores Independentes S/S, adaptando alguns textos, como o primeiro parágrafo do item **III.A - Da Prescrição** e primeiro parágrafo e alíneas do item **III.B - Das Razões de Fato**.

PARECER PGFN

8. Após solicitação de posicionamento da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), por meio de Despacho de 20/12/2017 (documento SEI nº 0191121), o Dr. André Luiz Ortegal elaborou o Parecer PGFN/CAF/NUCAF/CRSFN/Nº 047/2018, de 15/06/2018, que esclareceu resumidamente:

...

14. Diante dessas considerações, entende-se que o decisum não incorreu em vício algum ao mencionar período anterior ao quinquênio considerado infracional e que teria sido alcançado pela prescrição. Na verdade, evocando aqui todas as vênias para dissentir da interpretação adotada pela PFE e ao final acolhida pela SNC no que tange à prescrição, a juízo desta PGFN jamais teria havido período algum fulminado pela prescrição. Pois do ponto de vista lógico-jurídico, não parece

fazer sentido, data venia, cogitar-se da ocorrência de prescrição diante de irregularidade que se notabiliza exatamente pela continuidade delitiva e para cuja execução terão concorrido duas pessoas, as quais, ou se associaram entre si para ultimar a prática delitiva, ou terão de ser ambas conjuntamente consideradas uma só pessoa para fim da configuração da irregularidade. Acompanhe-se o seguinte raciocínio.

15. Ora bem, se, premissa um, estiver correto, conforme observou a PFE, que "a irregularidade na regra de rodízio se renova a cada parecer emitido" [19], isto é, se estiver correto que a irregularidade tem natureza contínua, e se, premissa dois, a tese acusatória postula o descumprimento do art. 31 da Instrução nº 308, de 1999, exatamente porque "a RBA Global Auditores Independentes foi utilizada (...) com o objetivo de burlar a regra acerca do rodízio de auditores", isto é, exatamente porque Nardon Nasi e RBA Global "não possuíam corpo administrativo e técnico individualizado" e "utilizavam-se da mesma estrutura e, logicamente, dos mesmos profissionais para a realização dos serviços", enfim, se ambas essas premissas estiverem corretas, hà de se seguir, necessariamente, uma das duas seguintes conclusões: ou se conclui que Nardon Nasi e RBA Global se associaram entre si para ultimar a prática delitiva - e dessa forma respondem as duas pela mesma infração, ainda que se revezassem na prática dos atos executórios -, ou se conclui que Nardon Nasi e RBA Global, para os fins do art. 31 da Instrução nº 308, de 1999, são na verdade uma só pessoa, e por essa razão se encontram ambas em continuidade delitiva desde a emissão do parecer relativo ao exercício imediato ao encerramento do primeiro intervalo de cinco anos sob auditoria de uma delas - no caso, desde a emissão do parecer relativo ao exercício de 2004, da lavra de RBA Global.

...

17. In casu, na esteira da primeira conclusão aventada, Nardon Nasi e RBA Global teriam ambas, de forma conjunta, desrespeitado o art. 31 da Instrução nº 308, de 1999. E o teriam feito desde a emissão do parecer relativo ao exercício de 2004, ainda que viessem a se revezar, a cada cinco anos, na realização dos atos executórios, isto é, ainda que se alternassem nas condições de autora e partícipe. Afinal, é precisamente a substituição de uma pela outra, em revezamentos simulados, a ensejar a perpetuação de vínculo entre auditor e auditado - vínculo o qual a regra violada intenta desfazer a cada cinco anos. Logo, por esse prisma, outra interpretação não mereceria prosperar senão a inocorrência de prescrição, pois "todos os que tomam parte na infração penal cometem idêntico crime"[22] - e no caso, cometem-no, em continuidade delitiva, desde a emissão do parecer relativo ao exercício de 2004.

18. Por outro lado, caso se adote a segunda conclusão cogitada acima, parece que com maior razão até se terá de afastar qualquer alegação de prescrição. Afinal, para os fins do art. 31 da Instrução nº 308, de 1999, Nardon Nasi e RBA Global seriam na verdade uma só pessoa - uma espécie de desconsideração branda da personalidade jurídica -, e por essa razão se encontrariam ambas em continuidade delitiva, também desde a emissão do parecer relativo ao exercício de 2004, emitido por RBA Global.

19. Enfim. De todo modo, ou seja, em que pese a divergência de interpretação exposta concisamente acima, o fato incortornável é que a imputação deduzida nestes autos se restringe aos tais cinco anos iterativa mente referidos. E quanto ao julgamento dessa imputação, circunscrita a tais marcos temporais, reafirma-se que o decisum não incorreu em vício algum ao mencionar período anterior ao quinquênio considerado infracional.

20. De resto, quanto ao mérito, acredita-se que os argumentos veiculados nos recursos são insuficientes para infirmar a decisão proferida pelo Colegiado da CVM. Nesse sentido, não se identificam motivos de fato ou razões de direito para o provimento dos apelos.

III

21. Diante do exposto, na expectativa de haver correspondido à requisição de manifestação escrita, opina-se pelo conhecimento e desprovimento dos recursos.

...

É o relatório.

Antonio Augusto de Sá Freire Filho – Conselheiro Relator.

Documento assinado eletronicamente por **Antonio Augusto de Sá Freire Filho**, **Conselheiro(a) Relator(a)**, em 28/06/2018, às 08:48, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015.

A autenticidade deste documento pode ser conferida no site http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **0188279** e o código CRC **79F1FB60**.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS DO SISTEMA FINANCEIRO NACIONAL

Processo 10372.100169/2017-41

Processo na primeira instância CVM RJ2013/13480

RECURSOS VOLUNTÁRIOS

RECORRENTES: NARDON, NASI AUDITORES INDEPENDENTES S/S
RBA GLOBAL AUDITORES INDEPENDENTES S/S

RECORRIDO: COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS

RELATOR: ANTONIO AUGUSTO DE SÁ FREIRE FILHO

EMENTA: RECURSOS VOLUNTÁRIOS. Inobservância da regra de rotatividade dos auditores independentes. Emissão de parecer de auditoria assinado por contador não cadastrado como responsável técnico. Recursos conhecidos e desprovidos.

VOTO DO RELATOR

1. Trata-se de Processo Administrativo Sancionador (PAS) instaurado pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) contra NARDON, NASI – AUDITORES INDEPENDENTES S/S, e RBA GLOBAL – AUDITORES INDEPENDENTES S/S, pela inobservância da regra da rotatividade dos auditores independentes, prevista no art. 31 da Instrução CVM nº 308/99 e da obrigação de cadastro dos responsáveis técnicos autorizados a emitir e assinar parecer de auditoria em nome da sociedade, nos termos do art. 2º, parágrafos 1º e 2º, da Instrução CVM nº 308/99, ao realizar dos trabalhos de auditoria das demonstrações contábeis da Companhia Habitasul de Participações.

2. O PAS resultou na aplicação das seguintes penalidades aos Recorrentes:

a) NARDON, NASI - Auditores Independentes S/S:

(i) multa no valor de R$250.000,00, pela não observância do art. 31 da Instrução CVM nº 308/99; e

(ii) multa no valor de R$50.000,00, por não observância do disposto no art. 2º, parágrafos 1º e 2º, da Instrução CVM nº 308/99; e

b) RBA GLOBAL – Auditores Independentes S/S: multa no valor de R$100.000,00, pela não

observância do art. 31 da Instrução CVM nº 308/99.

PRELIMINARES

3. Inicialmente, como bem observado pelo Parecer PGFN/CAF/NUCAF/CRSFN nº 47/2018 (documento SEI nº 0778025), de 15/06/2018, o período infracional delimitado pelo Termo de Acusação corresponde, relativamente à Nardon Nasi, aos exercícios de 2008 a 2012, e quanto à RBA Global, ao exercício de 2007. O Termo de Acusação (fls. 103/110) esclarece:

> *18. Diante de todo exposto nos autos deste processo, ficou evidenciado que são passíveis de serem responsabilizados:*
>
> > *> Nardon Nasi - Auditores Independentes S/S, inscrita no CNPJ sob o nº 92.838.150.0001/97 e CRC-RS 542, com sede na Rua General Couto de Magalhães 1079 Porto Alegre - RS CEP 90540-131, por descumprimento do artigo 31 da Instrução CVM N° 308, de 14/05/99,* ***na realização dos trabalhos de auditoria das demonstrações contábeis da companhia aberta Companhia Habitasul de Participações encerradas em 31/12/2008 a 31/12/2012****, de acordo com os comentários descritos nos itens 3 a 11 acima e por descumprimento do artigo 2º, §§ 1º e 2º da Instrução CVM N° 308, de 14/05/99, na realização dos trabalhos de auditoria das demonstrações contábeis da companhia aberta Companhia Habitasul de Participações encerradas em 31/12/2012, de acordo com os comentários descritos nos itens 12 a 17 acima, caracterizando infração de natureza grave nos termos do art. 37 da citada Instrução.* (grifo nosso)
>
> > *> RBA Global Auditores Independentes, inscrita no CNPJ sob o nº 05.374.096/0001-71 e CRC-SP 22643/0-8, com sede na Rua General Couto de Magalhães 1079 Porto Alegre - RS CEP 90540-131 por descumprimento do artigo 31 da Instrução CVM N° 308, de 14/05/99,* ***na realização dos trabalhos de auditoria das demonstrações contábeis da companhia aberta Companhia Habitasul de Participações encerradas em 31/12/2007****, de acordo com os comentários descritos nos itens 3 a 11 acima, caracterizando infração de natureza grave nos termos do art. 37 da citada Instrução.* (grifo nosso)

4. Dessa forma, os principais atos e fatos que devem ser analisados para fins de posicionamento sobre as prescrições ordinária e intercorrente são:

Atos/Fatos	Data	Fl.
Irregularidade da Nardon Nasi A. I.: trabalhos de auditoria das demonstrações contábeis da Companhia Habitasul de Participações encerradas em 31/12/2008 a 31/12/2012	31/12/2008 a 31/12/2012	109
Irregularidade da RBA Global A. I.: trabalhos de auditoria das demonstrações contábeis da Companhia Habitasul de Participações encerradas em 31/12/2007	31/12/2007	109
OFÍCIO CVM/SNC/GNA Nº 576/12	12/11/2012	9
OFÍCIO/CVM/SNC/GNA Nº 324/13	06/08/2013	16
MEMO N°002 /2014/GJU-4/PFE·CVM/PGF/AGU	14/01/2014	43
MEMO CVM/SNC/GNA/Nº 010/2014	01/04/2014	54
OFÍCIO CVM/SNC/GNA/ Nº 195/14.	27/05/2014	59
Intimações	24/06/2015	139/140
Sessão de Julgamento da CVM	24/11/2016	211
Parecer PGFN/CAF/NUCAF/CRSFN/Nº 047/2018	15/06/2018	SEI nº 0778025

5. Também vale destacar que as infrações são continuadas, como observado no Parecer PGFN/CAF/NUCAF/CRSFN/Nº 047/2018, que esclarece:

14. ... do ponto de vista lógico-jurídico, não parece fazer sentido, data venia, cogitar-se da ocorrência de prescrição diante de irregularidade que se notabiliza exatamente pela continuidade delitiva e para cuja execução terão concorrido duas pessoas, as quais, ou se associaram entre si para ultimar a prática delitiva, ou terão de ser ambas conjuntamente consideradas uma só pessoa para fim da configuração da irregularidade. ...

6. Também acompanho posicionamento da PGFN, cujo teor incorporo a este Voto nos termos do § 1º do art. 50 da lei nº 9.874/99, destacando os seguintes trechos:

6. Conforme se depreende da passagem transcrita, as Recorrentes se insurgem contra suposta exorbitância praticada pelo Colegiado da CVM ao proferir sua decisão acerca da primeira imputação, a saber, a "inobservância da regra da rotatividade dos auditores independentes, prevista no art. 31 da Instrução CVM nº 308/99". Segundo alegado, embora o período infracional delimitado pelo termo de acusação correspondesse, relativamente a Nardon Nasi, aos exercícios de 2008 a 2012, e quanto a RBA Global, ao exercício de 2007, o Colegiado da CVM haveria "extrapola[do] na sua fundamentação o período sob julgamento" ao argumentar que "por 15 anos contínuos (...) não houve quebra do vínculo entre o auditor e a audita da" . Por isso as Recorrentes postulam que "deve esse tempo, bem como todas ocorrências verificadas ao longo do mesmo, também ser desconsiderado, tido como inexistente no âmbito deste processo, excluindo qualquer influência na formação do juízo a respeito do presente caso".

7. Pois bem. Embora não o tenham designado por seu nome próprio, é ao principio da congruência ou correlação que as Recorrentes se referem em seus articulados. Ao sustentarem que o Colegiado da CVM haveria "extrapola[do] na sua fundamentação o período sob julgamento", é a imperiosa correspondência entre acusação e decisão que as Recorrentes alegam ter sido desrespeitada pelo decisum.

8. Deveras, não há dúvidas de que "deve haver uma correlação entre o fato descrito e o fato pelo qual o réu é condenado"[6]. Nesse sentido, o princípio da congruência ou correlação representa "uma das mais relevantes garantias do direto de defesa e qualquer distorção, sem observância dos dispositivos legais cabíveis, significa ofensa a ele, acarretando a nulidade da decisão"[7]. Tratando-se de tema sobre o qual existe vasto material doutrinário, além de jurisprudência caudalosa, permita-se transcrever os seguintes excertos, das obras de eminentes processualistas e de julgados do Supremo Tribunal Federal (STF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ), na expectativa de que bastem para esboçar síntese representativa do significado jurídico do princípio e das consequências de sua violação:

> *Como se sabe, o princípio da correlação entre a imputação e a sentença representa uma das mais relevantes garantias do direito de defesa, que se acha tutelado constitucionalmente (art. 5º, LV, da Constituição Federal). Ninguém pode ser punido por fato que não lhe foi imputado. Assim, na medida em que se descreve um episódio criminoso atribuindo sua autoria a alguém, a denúncia fixa os limites da atuação do magistrado, que não poderá decidir além ou fora da imputação, sob pena de violação ao princípio da congruência, ou correlação, entre acusação e sentença penal, consectário lógico de outros relevantes princípios processuais, como o contraditório, a ampla defesa, a inércia da jurisdição e o devido processo legal.[8]*
>
> ***
>
> *o princípio da correlação entre acusação e sentença, também chamado de princípio da congruência, representa uma das mais relevantes garantias do direito de defesa, visto que assegura a não condenação do acusado por fatos não descritos na peça acusatória, é dizer, o réu sempre terá a oportunidade de refutar a acusação, exercendo plenamente o contraditório e a ampla defesa.[9]*
>
> ***
>
> *Além do estudo dos princípoos constitucionais do contraditório, ampla defesa e também das regras do sistema acusatório (como veremos na continuação), a correlação vincula-se ao objeto do processo penal.*
>
> *(...)*
>
> *O exercício da pretensão acusatória (com todos os seus elementos) é a acusação, fundamental para se aferir se é a sentença (in)congruente no processo penal, pois é ela quem demarca os limites da decisão jurisdicional.*

O objeto do processo penal é a pretensão acusatória, vista como a faculdade de solicitar a tutela jurisdicional, afirmando a existência de um delito, para ver ao final concretizado o poder punitivo estatal pelo juiz através de uma pena ou medida de segurança. (...).

Seguindo a mesma linha de raciocínio, BADARÓ é preciso ao explicar que o objeto do processo penal está ligado à imputação, que consiste na formulação da pretensão processual penal (conceito esse compatível com nossa posição), isto é, o fato enquadrável em um tipo penal, que se atribui a alguém e que deve permanecer imutável ao longo do processo, pois o objeto da sentença tem de ser o mesmo objeto da imputação. Assim, a sentença não pode ter em consideração algo diverso, ou que não faça parte da imputação.

(...)

Fazendo alguns ajustes (pois o autor estava se referindo ao processo civil), nos serve o conceito de ARAGONESES ALONSO: por congruência deve entender-se aquele princípio normativo dirigido a delimitar as faculdades resolutórias do órgão jurisdicional, pelo qual deve existir identidade entre a decisão e o debatido, oportunamente, pelas partes.

No estudo da correlação, é fundamental a leitura conjugada com os princípios processuais do contraditório e ampla defesa, mas também com o que já explicamos acerca do sistema acusatório, pois vincula-se com o princípio da inércia da jurisdição (ne procedat iudex ex officio).

(...)

Quanto ao contraditório, igualmente relacionado com o princípio da correlação, pois o binômio informação-reação deve pautar o campo decisório, não podendo o juiz decidir sobre questões que não foram debatidas pelas partes no processo. (...).

Destacamos no conceito de ARAGONESES ALONSO, anteriormente citado, a necessidade de identidade entre a decisão e o que foi "debatido", pois, para além do que foi "pedido", há que se ter sempre presente o necessário contraditório e a defesa. Logo, é reducionismo pensar o princípio da correlação (ou congruência) no binômio acusação-sentença, pois não se pode admitir a decisão acerca de matéria não submetida ao contraditório. Portanto, os limites da decisão vêm demarcados por uma dupla dimensão: acusação e contraditório. Do contraditório, nascem as condições de possibilidade do exercício do direito de defesa, outra regra de ouro a constituir o due process of law.[10]

***

Violação da regra da correlação entre acusação e sentença: é causa de nulidade absoluta, pois ofende os princípios do contraditório e da ampla defesa, consequentemente, o devido processo legal. [11]

9. No caso dos autos, extrai-se da leitura da peça acusatória que a imputação deduzida pela SNC em face de Nardon Nasi e de RBA Global acolheu recomendação feita pela Procuradoria Federal Especializada (PFE), a qual temia que parte da pretensão punitiva já houvesse "sido alcançada pela prescrição quinquenal". Assim, a acusação se restringiu a período correspondente ao quinquênio anterior ao primeiro ato tido por interruptivo da prescrição, praticado em 12/11/2012.

10. Ocorre que essa delimitação temporal dos fatos tidos por irregulares foi precedida pela narrativa de acontecimentos que lhes eram precedentes, os quais remontavam ao início da década. E assim o foi exatamente porque apenas a cognição do pretérito proporcionaria a compreensão do então presente. Com isso se quer dizer que, embora circunscrita a imputação à demarcação temporal recomendada pela PFE, somente o relato dos fatos que lhe foram anteriores, i.e., somente a descrição dos detalhes das alternâncias recíprocas entre Nardon Nasi e RBA Global na condição de auditor independente é que permitiria compreender por que a SNC reputara irregular as condutas referidas aos exercícios entre 2007 e 2012. Ao respeito, vale conferir trechos do mencionado parecer jurídico emitido pela PFE, bem como passagens do termo de acusação:

...

11. Semelhantemente, a decisão proferida pelo Colegiado da CVM, ao fazer referência aos exercícios anteriores ao período considerado infracional pela SNC e pela PFE, ou seja, ao mencionar o tal "período contínuo de 15 anos", o Colegiado da CVM assim procedeu por se tratar de narrativa contida no próprio termo de acusação, inegavelmente relevante para a compreensão da tese acusatória, e em face da qual Nardon Nasi e RBA Global exerceram plenamente o próprio direito de defesa.

12. À parte isso, do ponto de vista lógico-jurídico, tais infrações apenas se configuram em cotejo com o período que as antecedem. O período seguinte somente se expõe a juízo de reprovação, caso se revele uma extensão do quinquênio anterior. Daí porque não haveria violação alguma em se considerar na fundamentação na decisão o tempo que precede os cinco anos tidos por infracionais. Na verdade, é até mesmo necessário fazê-lo. Ao ensejo, vale conferir trechos do decisum a fim de que se os comparem com as transcrições feitas acima:

...

13. Adicionalmente e em rigor, nada há de juridicamente repreensível na conduta do julgador que pondera o conjunto da postulação ao interpretar o pedido. Aliás, por ocasião do novo Código de Processo Civil, o qual se aplica de forma supletiva e subsidiária ao processo administrativo[15], doutrina autorizada reafirmou a importância de se adotar "perspectiva axiológica e finalística" no exame de questões processuais. A interpretação dos pedidos - aqui, mutatis mutandis, a interpretação do pedido de condenação de Nardon Nasi e RBA Global "por descumprimento do artigo 31 da Instrução CVM/Nº 308, de 14/05/99" - não deve ignorar a integralidade da postulação, ou seja, não deve desprezar o inteiro teor da narrativa produzida pela SNC em seu termo de acusação, na qual se inclui o período anterior ao quinquênio tido por irregular. Conforme já mencionado mais acima, o princípio da congruência ou correlação se traduz na "necessidade de identidade entre a decisão e o que foi 'debatido', (...) para além do que foi 'pedido'"[16]. Ao respeito dessas considerações, vale conferir mais alguns recortes doutrinários:

...

14. Diante dessas considerações, entende-se que o decisum não incorreu em vício algum ao mencionar período anterior ao quinquênio considerado infracional e que teria sido alcançado pela prescrição. Na verdade, evocando aqui todas as vênias para dissentir da interpretação adotada pela PFE e ao final acolhida pela SNC no que tange à prescrição, a juízo desta PGFN jamais teria havido período algum fulminado pela prescrição. Pois do ponto de vista lógico-jurídico, não parece fazer sentido, data venia, cogitar-se da ocorrência de prescrição diante de irregularidade que se notabiliza exatamente pela continuidade delitiva e para cuja execução terão concorrido duas pessoas, as quais, ou se associaram entre si para ultimar a prática delitiva, ou terão de ser ambas conjuntamente consideradas uma só pessoa para fim da configuração da irregularidade. Acompanhe-se o seguinte raciocínio.

15. Ora bem, se, premissa um, estiver correto, conforme observou a PFE, que "a irregularidade na regra de rodízio se renova a cada parecer emitido" [19], isto é, se estiver correto que a irregularidade tem natureza contínua, e se, premissa dois, a tese acusatória postula o descumprimento do art. 31 da Instrução nº 308, de 1999, exatamente porque "a RBA Global Auditores Independentes foi utilizada (...) com o objetivo de burlar a regra acerca do rodízio de auditores", isto é, exatamente porque Nardon Nasi e RBA Global "não possuíam corpo administrativo e técnico individualizado" e "utilizavam-se da mesma estrutura e, logicamente, dos mesmos profissionais para a realização dos serviços", enfim, se ambas essas premissas estiverem corretas, hà de se seguir, necessariamente, uma das duas seguintes conclusões: ou se conclui que Nardon Nasi e RBA Global se associaram entre si para ultimar a prática delitiva - e dessa forma respondem as duas pela mesma infração, ainda que se revezassem na prática dos atos executórios -, ou se conclui que Nardon Nasi e RBA Global, para os fins do art. 31 da Instrução nº 308, de 1999, são na verdade uma só pessoa, e por essa razão se encontram ambas em continuidade delitiva desde a emissão do parecer relativo ao exercício imediato ao encerramento do primeiro intervalo de cinco anos sob auditoria de uma delas - no caso, desde a emissão do parecer relativo ao exercício de 2004, da lavra de RBA Global.

16. Ora bem, como se sabe, o Código Penal brasileiro, fonte subsidiária para dirimir controvérsias no âmbito do direito administrativo sancionador, dispõe que "quem, de qualquer modo, concorre para o crime incide nas penas a este cominadas, na medida de sua culpabilidade"[20]. Na lição da doutrina[21], o CP adotou a "teoria unitária (monista): havendo pluralidade de agentes, com diversidade de condutas, mas provocando apenas um resultado, há somente um delito". Vale dizer, "todos os que tomam parte na infração penal cometem idêntico crime". Assim, na medida das respectivas culpabilidades, respondem pelo mesmo ilícito o autor, que "é quem realiza a figura típica, (...) tem o controle da ação típica", e o partícipe, que é quem instiga, auxilia, oferece suporte, material ou moral, e assim "contribui para o delito alheio, sem realizar a figura típica,

tampouco comandar a ação".

17. In casu, na esteira da primeira conclusão aventada, Nardon Nasi e RBA Global teriam ambas, de forma conjunta, desrespeitado o art. 31 da Instrução nº 308, de 1999. E o teriam feito desde a emissão do parecer relativo ao exercício de 2004, ainda que viessem a se revezar, a cada cinco anos, na realização dos atos executórios, isto é, ainda que se alternassem nas condições de autora e partícipe. Afinal, é precisamente a substituição de uma pela outra, em revezamentos simulados, a ensejar a perpetuação de vínculo entre auditor e auditado - vínculo o qual a regra violada intenta desfazer a cada cinco anos. Logo, por esse prisma, outra interpretação não mereceria prosperar senão a inocorrência de prescrição, pois "todos os que tomam parte na infração penal cometem idêntico crime"[22] - e no caso, cometem-no, em continuidade delitiva, desde a emissão do parecer relativo ao exercício de 2004.

18. Por outro lado, caso se adote a segunda conclusão cogitada acima, parece que com maior razão até se terá de afastar qualquer alegação de prescrição. Afinal, para os fins do art. 31 da Instrução nº 308, de 1999, Nardon Nasi e RBA Global seriam na verdade uma só pessoa - uma espécie de desconsideração branda da personalidade jurídica -, e por essa razão se encontrariam ambas em continuidade delitiva, também desde a emissão do parecer relativo ao exercício de 2004, emitido por RBA Global.

19. Enfim. De todo modo, ou seja, em que pese a divergência de interpretação exposta concisamente acima, o fato incortornável é que a imputação deduzida nestes autos se restringe aos tais cinco anos iterativa mente referidos. E quanto ao julgamento dessa imputação, circunscrita a tais marcos temporais, reafirma-se que o decisum não incorreu em vício algum ao mencionar período anterior ao quinquênio considerado infracional.

20. De resto, quanto ao mérito, acredita-se que os argumentos veiculados nos recursos são insuficientes para infirmar a decisão proferida pelo Colegiado da CVM. Nesse sentido, não se identificam motivos de fato ou razões de direito para o provimento dos apelos.

III

21. Diante do exposto, na expectativa de haver correspondido à requisição de manifestação escrita, opina-se pelo conhecimento e desprovimento dos recursos.

MÉRITO

7. Relativamente ao mérito, entendo comprovadas autoria e materialidade das irregularidades, não havendo reparos à Decisão da CVM, tomando como fundamentos os argumentos do Voto do Diretor -Relator da CVM, que incorporo a este Voto nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.874/99.

8. Quanto à dosimetria, entendo que são compatíveis com as irregularidades, devendo ser mantidas as MULTAS nos valores aplicados pela CVM.

9. Relativamente às alegações trazidas nos Recursos Voluntários dos Recorrentes ainda não enfrentadas neste Voto, observo que:

a) Quanto aos argumentos de que:

> ***"O Processo Administrativo Sancionador traz também o Parecer emitido pela Procuradoria Federal Especializada - CVM a referir que a peça acusatória estava a merecer alguns reparos e que havia a necessidade de reunião de um conjunto mínimo idôneo de provas de que a conduta perpetrada pelos auditores independentes importou em violação de um dever imposto ao exercício da auditoria. Em continuação, o referido Parecer, DATADO DE 14/01/2014, lembra o entendimento até então em vigor no âmbito da CVM, cujos parâmetros foram fixados no voto proferido pelo ex-Diretor Wladimir Castelo Branco nos autos do PAS RJ2003/7043, justamente o caso da DELOITTE X ANDERSEN, onde fixa que "a restrição contida no art. 31 da Instrução CVM é dirigida tão somente às sociedade auditoras, não alcançando, em consequência, os sócios ou responsáveis técnicos e demais profissionais da equipe". Tal argumento fundamentou o assentimento da CVM quanto à prática empregada no notório rodízio entre a ARTHUR ANDERSEN e a DELOITTE, onde os sócios daquela passaram a integrar esta e permaneceu a***

DELOITTE composta por esses mesmos sócios e por diversos seus ex-empregados auditando os antigos e os mais recentes clientes da ARTHUR ANDERSEN que se transferiram para a DELOITTE"

e de que:

"Não procedem as alegações de burla ao rodízio ... ; o item 9 da Nota Explicativa à Instrução CVM nº 308/1999, ao dispor sobre a Rotatividade de Auditores, não restringe, não opõe óbice à situação que se apresentou ... ; Não havia, à época, qualquer outra disposição legal sobre a situação em tela. Nada havia que pudesse contradizer a Nardon Nasi ... ; ... a restrição contida no art. 31 da ICVM 308/99 é dirigida tão somente às sociedades auditoras, não alcançando, por conseguinte, os sócios ou os responsáveis técnicos e demais profissionais da equipe ...; ... o sócio Antonio Carlos Nasi sequer havia estado envolvido nos trabalhos de auditoria independente nos quatro exercícios anteriores, visto que estiveram sob a responsabilidade de outro sócio responsável técnico daquela firma, o Contador Guy de Almeida A."

A respeito, entendo que a CVM enfrentou devidamente o assunto ao esclarecer no Voto do Diretor-Relator que:

18. Melhor sorte não merece o argumento das Acusadas no sentido de que acreditavam que a contratação da RBA Global estava de acordo com as normas aplicáveis, utilizando, como paradigma para balizar tal entendimento, a decisão da CVM quando da análise da consulta submetida pela Deloitte Touche Tohmatsu Auditores Independentes acerca da transferência da maioria dos ex-sócios, empregados e clientes da Arthur Andersen S/C.

19. Como bem destacou a Acusação, os casos não se confundem. No caso da Deloitte, demonstrou-se que o contexto fático era totalmente distinto, pois as sociedade já existiam e eram independentes antes da contratação pelos clientes e da transferência dos sócios. Além disso, tratavam-se de empresas de grande porte, com sistemas próprios, e com atuação em âmbito nacional e internacional. Naquela ocasião o Direior-Relator Wladimir Castelo Branco Castro destacou que quando da edição da Instrução CVM nº 308/99, a exigência com relação à realização do rodízio referiu-se, tão somente, ao rodízio da firma de auditoria, não cabendo ao intérprete ampliar o sentido do art. 31 para, com isso, impor a realização do rodízio também em relação aos seus sócios ou responsáveis técnicos e equipe[5].

20. Como foi ponderado à época, tal entendimento não impede, por óbvio, que a CVM considere infração à norma a eventual manutenção de sócios, responsáveis técnicos ou membros da equipe em sociedade de auditoria diversa, com a finalidade de burlar a regra do rodízio obrigatório[6-7].

21. Concluindo, o fato de a Nardon Nasi e a RBA Global terem sido constituídas como entidades legalmente separadas e distintas não afasta as evidências de que a substituição de uma pela outra, na prestação dos serviços de auditoria para a Companhia, especialmente depois do longo relacionamento desta com a Nardon Nasi, caracterizou uma burla ao art. 31 da Instrução CVM nº 308/99. A estreita relação entre as sociedades de auditoria deixa claro que houve um prolongamento intencional do relacionamento da entidade auditada com o auditor independente, comprometendo a independência que se buscou garantir com a regra de rotatividade dos auditores.

22. Como visto, essa relação profissional duradoura com o auditado, que se buscou coibir com a adoção da regra do rodízio, representa uma ameaça à independência do auditor, na medida em que este se torna solidário aos interesses daquele, reduzindo seu ceticismo profissional[8] *com relação às informações prestadas pela entidade auditada e, por consensequência, comprometendo a imparcialidade que deveria revestir sua opinião; motivo pelo qual concluo que assiste razão à Acusação quanto à violação, pelas Acusadas, do art. 31 da Instrução CVM nº 308/99.*

---

[5] *PROCESSO CVM N° RJ 2003-7043, julgado na Reunião de Colegiado nº 2 de 21.01.2004.*

[6] *Isso ficou claro no julgamento do PAS CVM RJ nº 2006/6017, realizado em 05.06.2007, quando a CVM teve oportunidade de se debruçar sobre a matéria novamente, ao analisar a inobservância da regra da rotatividade pela Quorum Auditores Independentes ao substituir a Imáteo Auditoria e Consultoria S/C na prestação de serviços à companhia aberta Blue Tree Hotels & Resorts SA. Ao final do voto, a Diretora Relatora Maria Helena entendeu que havia "indicações suficientes de que o que ocorreu foi uma tentativa de burla à norma do art. 31 da Instrução CVM 308/99, por meio da constituição de uma nova firma de auditoria, formalmente apta a ser contratada pela Blue Tree, bem a tempo de substituir a Imáteo nessa função, mas conservando o Sr. Ismael Martinez todos os vínculos relevantes com as duas firmas."*

[7] *Esse tipo de irregularidade tem sido uma preocupação constante da CVM, como ficou evidente no OFÍCIO CIRCULAR CVM/SNC/GNA/ n.º 01/2016, de 21.01.2016, em que a SNC asseverou: "É importante destacar que temos observado algumas ocorrências que, afinal, resultam em infringência à regra da rotatividade de auditores. Nesse sentido, alertamos que a rotatividade de auditores não pode ser efetuada com outra sociedade de auditoria com a qual o auditor substituído tenha interesses em comum, tampouco que utilizem a mesma estrutura física e operacional dos auditores anteriores. São exemplos de situações em que podem caracterizar a inobservância à regra de rotatividade de auditores, além de outros de mesma natureza: a) existência de sócios em comum; b) existência de responsáveis técnicos em comum; c) utilização do mesmo endereço (sede e escritórios, caso existam); d) relação direta de parentesco entre sócios e responsáveis técnicos das sociedades de auditoria (substituído e atual); ou e) criação de novas sociedades de auditoria para prestação de serviços com existência de sócios anteriormente vinculados ao auditor substituído."*

8 A NBC TA 200, que dispõe sobre os "objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria", dispõe sobre o ceticismo profissional no âmbito da atividade do auditor nos itens 15 e Ai8 A A22. O item 15 estabelece que "o auditor deve planejar e executar a auditoria com ceticismo profissional, reconhecendo que podem existir circunstâncias que causam distorção relevante nas demonstrações contábeis", Por sua vez, o item A20 estabelece:

> *"A20. O ceticismo profissional é necessário para a avaliação crítica das evidências de auditoria. Isso inclui questionar evidências de auditoria contraditórias e a confiabilidade dos documentos e respostas a indagações e outras informações obtidas junto à administração e aos responsáveis pela governança. Também inclui a consideração da suficiência e adequação das evidências de auditoria obtidas considerando as circunstâncias, por exemplo, no caso de existência de fatores de risco de fraude e um documento individual, de natureza suscetível de fraude, for a única evidência que corrobore um valor relevante da demonstração contábil."*

Assim, os argumentos não auxiliam a defesa.

b) Quanto ao argumento de que:

> ***"É inaceitável o entendimento expresso na decisão recorrida de que os atos de constituição da RBA Global realizados em 2002 por renomados auditores no cenário nacional, a frente de renomadas, históricas firmas de auditoria nacionais, seu registro junto à CVM em 05/05/2003 e a sua contratação com a CHP em 2004 constituem atos preparatórios e executórios, dolosos e de má fé, praticados com o objetivo de fraudar a norma da rotatividade de Auditores Independentes Pessoa Jurídica"***

A respeito, observo que os argumentos trazidos pela CVM têm encadeamento lógico, que não foi enfrentado pelos Recorrentes com elementos que pudessem descaracterizar a acusação. Assim, entendo que a alegação da defesa não auxilia os Recorrentes.

10. Diante do exposto, voto pelo conhecimento e desprovimento dos Recursos Voluntários, com manutenção integral da Decisão da CVM, iclusive quanto à dosimetria.

É o voto.

Antonio Augusto de Sá Freire Filho – Conselheiro Relator.

Documento assinado eletronicamente por **Antonio Augusto de Sá Freire Filho**, **Conselheiro(a)**, em 09/11/2018, às 15:17, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015.

A autenticidade deste documento pode ser conferida no site http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **0797939** e o código CRC **49ECC1FA**.