



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS DO SISTEMA FINANCEIRO NACIONAL

403ª Sessão

Recurso 14.360

Processo 10372.000280/2016-57

Processo na primeira instância CVM RJ2014/4395

RECURSOS VOLUNTÁRIOS

RECORRENTES: JOSÉ RIBAMAR TAVARES TORRES DA SILVA
TECNOAUD AUDITORES INDEPENDENTES S.S.

RECORRIDO: COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS

RELATOR: THIAGO PAIVA CHAVES

EMENTA: RECURSO VOLUNTÁRIO. Auditor Independente. Parecer de auditoria. Não observação e aplicação dos devidos procedimentos de auditoria.

ACÓRDÃO CRSFN 296/2017

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, conhecer dos recursos, e:

1. com relação à recorrente TECNOAUD AUDITORES INDEPENDENTES S.S., pela não observação e aplicação dos devidos procedimentos de auditoria, **negar-lhe provimento**, mantendo a penalidade de multa, no valor de R\$150.000,00 (cento e cinquenta mil reais);
2. com relação ao recorrente JOSÉ RIBAMAR TAVARES TORRES DA SILVA, na qualidade de sócio e responsável técnico, pela não observação e aplicação dos devidos procedimentos de auditoria, **negar-lhe provimento**, mantendo a penalidade de multa, no valor de R\$150.000,00 (cento e cinquenta mil reais).

Participaram do julgamento os Conselheiros João Batista de Moraes, Thiago Paiva Chaves, Flávio Maia Fernandes dos Santos, Sérgio Cipriano dos Santos, Alexandre Henrique Graziano, Antonio Augusto de Sá Freire Filho, Otto Eduardo Fonseca de Albuquerque Lobo e Ana Maria Melo Netto Oliveira. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Carlos Portugal Gouvêa. Presente o Senhor Representante da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Dr. André Alvim de Paula Rizzo, que registrou não ter havido requisição de parecer escrito na forma do art. 15 do Regimento Interno do CRSFN.

Brasília, 28 de junho de 2017.



Documento assinado eletronicamente por **Ana Maria Melo Netto Oliveira, Presidente**, em 13/07/2017, às 10:38, 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?



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS DO SISTEMA FINANCEIRO NACIONAL

Recurso 14360

Processo 10372.000280/2016-57

Processo na primeira instância CVM RJ2014/4395

RECURSOS VOLUNTÁRIOS

RECORRENTES: José Ribamar Tavares Torres da Silva
Tecnoaud Auditores Independentes S.S.

RECORRIDO: COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS

RELATOR: Thiago Paiva Chaves

RELATÓRIO

I - Objeto

1) Trata-se de processo administrativo sancionador em face de Tecnoaud Auditores Independentes S/S (“Tecnoaud”) e José Ribamar Tavares Torres da Silva (“José Ribamar”) — “Acusados”, conjuntamente —, devido ao descumprimento do disposto no artigo 20 da Instrução CVM nº 308/1999, em razão da não observância das normas contábeis aplicáveis (fls. 175-183).

II - Termo de Acusação e defesas

2) Em 25.4.2014, a Superintendência de Normas Contábeis e de Auditoria (“SNC”) apresentou Termo de Acusação em que aponta a identificação de irregularidades relacionadas ao parecer de auditoria emitido pela Tecnoaud para a Construtora Beter S.A. (“Companhia”) em 30.10.2009, para o exercício findo em 31.12.2008. As irregularidades listadas foram:

- Item 1 da NBC T 11-IT-05 - Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis: Segundo a SNC, o parágrafo 2º do parecer, apresentou um erro formal quanto à sua estrutura, à medida que teria havido a mescla do parágrafo de extensão dos trabalhos com o parágrafo de opinião.

3) A Tecnoaud alegou que a redação do parágrafo em tela estaria em conformidade com o que exige a norma e que, caso assim não se entenda, a referida divergência não teria produzido nenhum prejuízo. No entender da área técnica, contudo, restaria evidenciado que tal divergência confunde o leitor.

- Item 16 da NBC T 11-IT-05 - Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis e Item 44 da NPA 01: Segundo a SNC, os parágrafos 3º, 4º e 5º do parecer não continham informações relativas à quantificação dos efeitos sobre as demonstrações contábeis dos assuntos que foram objeto das ressalvas.

4) A Tecnoaud argumentou que a quantificação dos efeitos sobre as demonstrações contábeis dos assuntos objeto das ressalvas nos parágrafos 3º e 4º de seu parecer encontra-se na combinação do parágrafo de ressalva com a nota explicativa. Complementou que, com relação à ressalva constante do parágrafo 5º de seu parecer, que a norma aplicável à matéria não se refere à apuração de valor, e nem poderia, dado que seria prerrogativa da própria Administração da Companhia por meio de seu Departamento Jurídico (fls. 153-160).

5) Para a SNC, contudo, se o auditor informa que o procedimento contábil adotado está errado (ressalva), infere-se que este tenha formado juízo acerca de qual seria o procedimento correto, ou, ao menos, a dimensão do procedimento indevido, de modo que seria possível a estimativa razoável dos valores envolvidos e, por conseguinte, sua menção no parecer de auditoria.

- Item 11.2.6.7 da NBC T 11 - Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis com alterações e dá outras providências e Item 11.15.3 da NBC T 11.15 – Contingências: Segundo a SNC, a limitação na extensão do trabalho informada no parágrafo 10 do parecer deveria ter conduzido, no mínimo a uma ressalva, dada a relevância dos montantes envolvidos.

6) A Tecnoaud alegou que optou pela realização de “testes alternativos”, ao invés do exame de auditoria denominado “circularizações”, considerando que foi contratada após o encerramento do exercício findo em 31.12.2008. Para ela, a realização de tais testes supriria a ausência da circularização, de modo a não representar uma limitação aos seus trabalhos, portanto, uma ressalva não se justificaria (fls. 164-165).

7) Contudo, de acordo com a SNC, o auditor em momento algum informou quais testes alternativos foram realizados, tampouco sua extensão. Além disso, no entender da área técnica, o fato de a auditoria ter sido contratada somente após o encerramento do exercício social não seria impedimento para que os valores existentes em uma data específica pudessem ser confirmados pela outra parte.

8) Intimados para apresentarem defesa, os acusados alegaram, preliminarmente, o cerceamento do direito de defesa e violação ao princípio do contraditório, à medida que o Termo de Acusação não teria apontado com clareza os dispositivos que teriam sido por eles violados e a conduta merecedora de sanção, além de inexistir o devido suporte probatório. Alegam, ainda, que suas respostas a pedidos de informação foram utilizadas de forma indevida como meio de prova no presente processo administrativo sancionador (PAS), posto que não foram solicitadas com esse propósito, bem como que o processo iniciado com o objetivo de apurar se eles prestaram ou não informações requeridas por conselheiro fiscal da Companhia transformou-se em PAS, suprimindo-se a fase de inquérito.

9) Já no mérito, os acusados reforçaram que o parágrafo 2º do parecer contém informações conforme exigido pela norma e que, nesse sentido, não há o erro formal apontado pela acusação, à medida que o uso da expressão “exceto quanto ao mencionado no parágrafo terceiro ao sexto (seguintes)”, no contexto em que foi aplicado, não descreve por si só a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis, opinião essa que constou de parágrafo apartado.

10) Para o segundo ponto levantado pela acusação, os acusados alegaram que, para se afirmar se é praticável ou não a quantificação dos efeitos sobre as demonstrações financeiras, é necessário examinar as circunstâncias e os documentos utilizados na auditoria. Não é razoável realizar juízo de valor tomando por base apenas hipóteses, uma vez que não consta no processo nenhum documento que comprove que era praticável tal quantificação, de modo a caracterizar a infração apontada pela acusação.

11) Já para o último ponto, os acusados alegaram que a acusação não teria identificado qual subitem do dispositivo foi infringido, de modo a não especificar a conduta merecedora de sanção. As contas a receber referem-se notadamente a créditos perante órgãos públicos, que não fornecem informações que não sejam públicas para terceiros senão mediante ordem judicial, além do que os fornecedores também não são obrigados a prestar informações à Auditoria. Concluem que somente pela análise das circunstâncias e dos documentos pertinentes é que se pode inferir qual é o procedimento correto, não sendo suficiente, para indicar de forma abstrata que houve violação à norma, a mera leitura do parecer e demais documentos acostados aos autos.

III - Decisão do Colegiado da CVM

12) Em julgamento datado em 11 de agosto de 2015, o diretor-relator decidiu pela condenação da Tecnoaud e do Sr. José Ribamar, com aplicação de multa individual no valor de R\$ 150.000,00, por infração ao disposto no art. 20 da Instrução CVM nº 308/99, ao não terem observado e aplicado os procedimentos de auditoria constantes nos Itens 1 e 16 da NBC T 11-IT-05; 11.15.3, da NBC T 11.15; 11.2.6.7, da NBC T 11; e ao Item 44 da NPA 01 – Parecer dos Auditores Independentes sobre Demonstrações Contábeis, todas vigentes à época

dos fatos.

13) Preliminarmente, o diretor afastou as alegações de que houve cerceamento de defesa e do contraditório.

14) No mérito, a começar pelo parágrafo 2º, o relator entende que o espírito da norma é claro ao indicar que os parágrafos devem ser independentes entre si, de sorte a possibilitar um melhor entendimento por parte do usuário da informação.

15) Já com relação aos parágrafos 3º, 4º e 5º, o diretor destaca que é importante notar que a emissão de parecer de auditoria com ressalva indica a existência de discordância entre o auditor independente e a Companhia quanto ao conteúdo e/ou forma de apresentação das demonstrações contábeis auditadas. Para ele, é fundamental que o auditor detalhe, com precisão, os motivos que levaram ao entendimento diverso.

16) Além disso, o diretor-relator entende que não se trata de exigir dos auditores a realização do trabalho que a Companhia deixou de fazer, tal como a avaliação do *impairment*, como fazem crer os Acusados. O que a norma exige do auditor é que o conjunto das informações sobre o assunto objeto de ressalva constante em seu parecer permita aos usuários claro entendimento de sua natureza e seus efeitos nas demonstrações contábeis, particularmente sobre a posição patrimonial e financeira e o resultado das operações. No caso concreto, a situação jurídica da Companhia (em recuperação judicial), em verdade, só vem a reforçar a importância da informação para os seus usuários, no âmbito dos quais se inserem os seus acionistas e credores

17) Quanto ao parágrafo 10, o diretor entende que a contratação de um auditor independente após findo o exercício financeiro objeto da auditoria não obsta, por si só, que se contate os terceiros necessários à confirmação das informações prestadas pela Companhia. Para ele, o item 11.2.6.7 da NBC T 11 é claro ao exigir a adoção do referido procedimento quando o valor envolvido for expressivo em relação à posição patrimonial e financeira e ao resultado das operações.

18) Por fim, o voto do diretor-relator foi acompanhado pelos demais membros do Colegiado da CVM de forma unânime.

IV - Recurso ao CRSFN

19) Devidamente intimados, os recorrentes protocolaram, tempestivamente, recurso conjunto a este Conselho no dia 3.11.2015 (fls. 254-398). A seguir, segue a síntese dos argumentos trazidos pela defesa:

- i. requer-se que sejam removidas dos documentos nos autos do processo qualquer referência de que os recorrentes tenham realizado a afirmação de que somente um bacharel em Ciências Contábeis consegue entender as demonstrações financeiras bem como parecer de auditor independente;
- ii. requerem os recorrentes que seja reconhecida a prescrição da pretensão punitiva da CVM, pois o processo refere-se ao parecer emitido em 30.10.2009 em virtude de uma reclamação realizada em 12.3.2010;
- iii. os recorrentes foram intimados a prestarem esclarecimentos sobre fatos específicos, entretanto, a SNC utilizou as informações prestadas a fim de produzir provas contra os recorrentes, em flagrante violação do devido processo legal, uma vez que ninguém pode ser obrigado a produzir provas contra si mesmo.
- iv. os recorrentes pedem que os autos de infração sejam anulados, haja vista a criação do factóide, ato contínuo um julgamento "extra petita", se forem levados em consideração os artigos 128 e 460 do CPC;
- v. os recorrentes são pessoas idôneas, de ilibada reputação pessoal e profissional;
- vi. a lavratura dos referidos autos foi abusiva e arbitrariamente aplicada pelos representantes da CVM, buscando nítida e inadequadamente atender aos pedidos de uma pessoa que formulara uma denúncia sem qualquer fundamento, técnico, ético, moral ou jurídico, sendo certo que nenhum deles é bacharel em Ciências Contábeis, como determina o item 1.6.5.1 da NBC P1, o que por si só caracteriza uma nulidade;
- vii. não há, na norma citada pela acusação, qualquer citação ou artigo que tenham sido infringidos pelos recorrentes a ponto de merecerem uma autuação tão pesada quanto a imposta;
- viii. quando os recorrentes escreveram: "Exceto quanto ao mencionado no parágrafo terceiro ao sexto (seguintes)", estavam se referindo à limitação de escopo que motivou as ressalvas direcionadas aos parágrafos terceiro ao sexto, haja vista a impossibilidade de analisar algo que a empresa auditada não disponibilizou aos recorrentes; os recorrentes estavam se referindo às limitações que obviamente originariam as ressalvas descritas corretamente nos parágrafos terceiro ao sexto, e não iniciando o parágrafo dois com uma ressalva como a área técnica da SNC sugere;

- ix. quanto ao parágrafo 3º, quem deveria dar essa quantificação seria a administração da empresa, conforme estabelece item 4.a da NBC T 11 IT-05, quando determina que a administração é responsável pela preparação e pelo conteúdo das informações contábeis. Até mesmo a exigência do item 16 da NBC T 11-IT-05 e do item 44 da NPA 01 - IBRACON que determina que: se for o caso, fazer referência a uma divulgação mais ampla pela entidade em nota explicativa às demonstrações contábeis, foi atendida na medida em que o referido parágrafo terceiro, referencia a nota explicativa número 6 (seis);
- x. no que diz respeito ao parágrafo 4º, exigir que os recorrentes "quantifiquem os efeitos da implementação e/ou avaliação do *impairment* da empresa auditada" é, no mínimo, querer desvirtuar o objetivo principal do trabalho de auditoria; é sugerir que os autuados se tornem avaliadores de ativos imobilizados e não operadores das ciências contábeis;
- xi. a ressalva materializada no parágrafo quarto teve o objetivo de dizer que os bens do ativo imobilizado da empresa auditada estavam a necessitar que uma empresa de avaliação patrimonial formalizasse um laudo dizendo que esses bens estariam a um valor mais próximo possível do custo de reposição, sem a intenção de dizer qual é o valor desses bens, como sugere a área técnica, posto que a atividade de avaliar bens não faz parte das prerrogativas dos recorrentes;
- xii. quanto ao parágrafo 5º, não é correto a área técnica da SNC exigir que os recorrentes valorizem o assunto abordado, sob pena de estar-se agredindo mais uma vez o princípio da legalidade. A NBCT 11 - IT 05, em seu artigo 16, diz "se praticável, a quantificação dos efeitos sobre as demonstrações contábeis". Não sendo advogado e nem administrador da empresa auditada, como poderiam os recorrentes obter essa "estimativa razoável dos valores envolvidos", sem que os responsáveis pela empresa fornecessem?
- xiii. se há um parágrafo especificamente escrito com a intenção de ressaltar o assunto abordado, é óbvio que os recorrentes não estavam confortáveis com a manutenção dos mesmos valores do ano de 2007, e também é óbvio que não poderiam identificar os referidos valores, haja vista a falta de informação dos representantes da empresa auditada, o que fez com que os recorrentes corretamente informassem essa peculiaridade na limitação de escopo relatada no parágrafo segundo;
- xiv. a citada deliberação CVM nº 675, de 13.12.2011, nem ao menos existia na data de formalização do parecer dos auditores que originou os autos de infração;
- xv. com relação a não realização da circularização, os testes alternativos que os recorrentes praticaram estão legalmente sustentados pela interpretação técnica NBC T 11 - IT 05, item 41;
- xvi. houve violação do devido processo legal e do princípio da legalidade, pois o diretor relator, em seu voto pela aplicação da penalidade de multa, sequer considera a aplicação de pena de advertência, tampouco expõe as razões para a fixação de multa individual no valor de R\$ 150.000,00. Haveria de ser justificada a não aplicação da penalidade de advertência;
- xvii. houve violação dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, na medida em que sequer se preocupa em demonstrar os critérios utilizados para a fixação do valor da multa ou qualquer juízo de valor que o justifique; não é razoável imaginar que uma pequena empresa de auditoria e um auditor/sócio tenha capacidade financeira para pagar multa no valor de R\$ 150.000,00. A multa possui não só finalidade punitiva mas também finalidade didática.

É o relatório.

Thiago Paiva Chaves – Conselheiro Relator.



Documento assinado eletronicamente por **Thiago Paiva Chaves**, **Conselheiro Relator**, em 08/06/2017, às 15:05, 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 **0019849** e o código CRC **BA88AB47**.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS DO SISTEMA FINANCEIRO NACIONAL

Recurso 14360

Processo 10372.000280/2016-57

Processo na primeira instância CVM RJ2014/4395

RECURSOS VOLUNTÁRIOS

RECORRENTES: José Ribamar Tavares Torres da Silva
Tecnoaud Auditores Independentes S.S.

RECORRIDO: COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS

RELATOR: THIAGO PAIVA CHAVES

EMENTA: RECURSOS VOLUNTÁRIOS. Auditor Independente. Parecer de auditoria. Não observação e aplicação dos devidos procedimentos de auditoria.

VOTO DO RELATOR

1) Trata-se de recurso voluntário interposto contra a decisão da CVM que aplicou multa aos recorrentes pela publicação de parecer de auditoria tecnicamente falho, em infração a diversas normas técnicas vigentes à época dos fatos.

I - Questões Preliminares

2) Preliminarmente, vale destacar que não há ocorrência de prescrição, ordinária ou intercorrente, conforme pode-se comprovar pela sequência de alguns dos documentos existentes nos autos do processo e listados a seguir:

Evento	Data	Folhas
Carta de Reclamação	12.3.2010	1-5
Solicitação de esclarecimentos	1.10.2012	136
Termo de Acusação da SNC	25.4.2014	175-183
Parecer nº 99/2014/GJU/PFE-CVM/PGF/AGU	10.6.2014	186-189
Defesa dos comitentes	8.8.2014	203-209
Decisão da CVM	11.8.2015	214-237
Recurso ao CRSFN	3.11.2015	254-302
Autuação no CRSFN e encaminhamento à PGFN	7.12.2015	406-409
Despacho PGFN para Secretaria do CRSFN	29.2.2016	411
Sorteio do Relator do CRSFN	29.3.2016	412

3) Os recorrentes alegam também a violação do devido processo legal, uma vez que não teriam sido produzidas provas nem em fase de inquérito nem em fase processual. A defesa alega que não foram realizadas diligências e que a CVM se valeu apenas da leitura de documentos à sua disposição. Primeiramente, como bem destacado pelo voto do Diretor-Relator na decisão proferida pela CVM, a fase de inquérito pode ser dispensada pela área técnica a partir do momento em que ela julgue possuir elementos conclusivos quanto a autoria e materialidade da irregularidade constatada (art. 2º, §2º, da Deliberação CVM nº 538/08). De posse das respostas dos acusados aos ofícios da CVM, das demonstrações contábeis e do parecer de auditoria, a área técnica entendeu ter reunido elementos suficientes para elaborar o termo de acusação. Assim, discordo da alegação de que houve violação do devido processo legal.

4) Afasto também o pedido de nulidade do processo, sob a alegação de que a acusação teria criado "um factóide", a culminar com um julgamento "extra petita". A acusação se valeu de um documento oficial emitido pelos recorrentes, o parecer de auditoria referente às demonstrações contábeis da Construtora Beter S.A., para o qual foram apontadas irregularidades, conforme será discutido no próximo tópico, em seu mérito.

5) Também não merece prosperar o pedido de nulidade sob a alegação de que os representantes da SNC não seriam bacharéis em Ciências Contábeis. Os recorrentes não apresentaram quaisquer provas para justificarem tal alegação e é sabido que os concursos da CVM exigem a formação em Ciências Contábeis para os candidatos ao cargo de Analista - Normas Contábeis e de Auditoria, conforme disposto no Edital ESAF nº 94, de 11.10.2010, edital este referente ao último concurso público para a Autarquia. Além disso, a norma citada pelos recorrentes diz respeito apenas aos contadores designados pelo Conselho Federal de Contabilidade e Conselhos Regionais de Contabilidade.

II - Mérito

6) Vencidas as questões preliminares, passo então a analisar as irregularidades apontadas pela CVM ao parecer de auditoria em questão. Inicialmente, tratarei dos parágrafos que representaram erros materiais por parte da auditoria e, por fim, do erro formal contido no parágrafo 2º do parecer.

• Erros materiais - Parágrafos 3º, 4º e 5º do parecer:

7) A acusação concluiu que os parágrafos 3º, 4º e 5º do parecer não contêm informações relativas à quantificação dos efeitos sobre as demonstrações contábeis dos assuntos que foram objeto de ressalvas, conforme descritos a seguir:

3. Conforme descrito no item 6 das notas explicativas, no exercício de 2008 a empresa manteve o valor de 2007, para a provisão para devedores duvidosos sobre valores a receber e suas correções monetárias.

4. Conforme descrito na nota explicativa 2.g. e 28.d., a empresa adotará a implementação e/ou avaliação do "Imperment", a partir do exercício seguinte, conforme nota explicativa 28.d..

5. Devido a manutenção da situação jurídica, não foram atualizadas as provisões para possíveis contingências existentes até o final do exercício de 2008, conforme estabelece as Normas Brasileiras de Contabilidade, para fazer face às perdas estimadas por seus advogados referentes às contingências trabalhistas, cíveis e fiscais.

8) Com isso, estaria configurado o descumprimento do item 16 da NBC T 11 - IT - 05 e do item 44 da NPA 01, que determinam a inclusão de descrição clara de todas as razões que fundamentaram o seu parecer e, se praticável, a quantificação dos efeitos sobre as demonstrações contábeis sempre que houver emissão do parecer de auditoria com ressalva.

9) Com relação ao parágrafo 3º, os recorrentes alegam que a norma foi atendida, pois as quantificações dos efeitos sobre as demonstrações contábeis só seriam possíveis se fôssem praticáveis, conforme exposto na norma. Além disso, complementam que a norma também foi atendida tendo em vista a referência à nota explicativa, que traria uma divulgação mais ampla.

10) Entendo que ambos os pontos levantados pela defesa não justificam a ausência dos motivos no referido parágrafo que os levaram à ressalva. A própria referência à nota explicativa não esclarece os motivos da ressalva. Uma ressalva pressupõe um entendimento do auditor diverso daquele apresentado nas demonstrações contábeis e, para isso, o usuário da informação contábil necessita de detalhes que geraram essa discordância.

11) O parecer, em seu parágrafo 3º, apenas relatou que a provisão para devedores duvidosos sobre valores a

receber e suas correções monetárias tiveram seus valores do exercício anterior (2007) mantidos em 2008. Já a nota explicativa referenciada apenas explica os motivos dessa manutenção. Mas não há qualquer informação por parte do auditor dos motivos que o levaram a **discordar** desses valores e quais seriam os impactos dessa manutenção já que, em se tratando de ressalva, poderiam estar incorretos/inadequados.

12) Apesar do sarcasmo utilizado pela defesa ao alegar que "*qualquer ser humano alfabetizado*" verificaria que a norma foi atendida (fl. 275), concluo que o parágrafo 3º do parecer de auditoria não atendeu ao disposto no item 16 da NBC T 11 - IT - 05 e do item 44 da NPA 01.

13) Já com relação ao parágrafo 4º, os recorrentes alegaram que a acusação estaria exigindo-os de realizarem a avaliação de ativos imobilizados, tendo em vista que os efeitos da ausência do teste de *impairment* não foram quantificados.

14) Como bem colocado pelo diretor-relator na decisão do Colegiado da CVM, tal interpretação dos recorrentes não pode prosperar, pois (fl. 230): "*O que a norma exige do auditor é que o conjunto das informações sobre o assunto objeto de ressalva constante em seu parecer permita aos usuários claro entendimento de sua natureza e seus efeitos nas demonstrações contábeis, particularmente sobre a posição patrimonial e financeira e o resultado das operações.*"

15) No parágrafo 4º, mais uma vez, o auditor se limitou a informar que "*a empresa adotará a implementação e/ou avaliação do "Imperment" (sic), a partir do exercício seguinte*". Porém, não forneceu quaisquer razões de discordância e quais seriam os possíveis impactos nas demonstrações financeiras em razão da realização do teste de *impairment* somente no "*exercício seguinte*".

16) Assim, tal qual entendido com relação ao parágrafo 3º, concluo que o parágrafo 4º do parecer de auditoria também não atendeu ao disposto no item 16 da NBC T 11 - IT - 05 e do item 44 da NPA 01.

17) O parágrafo 5º do parecer de auditoria traz a informação de que as provisões para possíveis contingências não foram atualizadas, devido a manutenção da situação jurídica. Porém, o auditor não se posiciona e não deixa claro aos usuários sobre quais seriam os efeitos de tal situação. Tal parágrafo, a exemplo dos anteriores, apenas relata que uma rubrica contábil manteve o seu valor, sem deixar claro quais as motivações para a ressalva.

18) Os parágrafos 3º, 4º e 5º do parecer não expõem as conclusões que os procedimentos de auditoria aplicados pelos auditores chegaram. Por outro lado, caso não tenham sido realizados procedimentos de auditoria para as contas citadas, não é possível inferir a partir da leitura destes parágrafos, quais seriam as razões que impediram os recorrentes de os executarem.

19) Os itens 16, da NBC T 11 - IT - 05, e 44, da NPA 01, são claros quando dispõem que deve ser incluída uma descrição clara de todas as razões que fundamentaram o seu parecer e, se praticável, a quantificação dos efeitos sobre as demonstrações contábeis, e assim concluo que os parágrafos 3º, 4º e 5º, do parecer de auditoria em questão não atendem a tais disposições.

• Erro material - Parágrafo 10 do parecer:

20) O parágrafo 10 do parecer informa que não foi realizado o procedimento de circularização para as seguintes rubricas: Bancos, Clientes, Fornecedores, Advogados e Seguradoras. Porém, realizou-se testes alternativos.

21) Para a acusação, a limitação na extensão do trabalho informada neste parágrafo deveria ter conduzido, no mínimo, a uma ressalva, dada a relevância dos montantes envolvidos. O item 11.2.6.7 da NBC T 11 determina que, quando o valor envolvido for expressivo em relação à posição patrimonial e financeira e o resultado das operações, deve o auditor proceder à confirmação das contas a receber e a pagar por meio de comunicação direta com os terceiros envolvidos. Já o item 11.15.3 da NBC T 11.15 é determinante quanto à necessidade de circularização junto a advogados, o que também não teria sido realizado pelos recorrentes.

22) Para os recorrentes, o procedimento de Circularização estaria plenamente coberto, já que passados 10 meses da data-base de 31.12.2008, bastaria a realização de testes alternativos, entre eles os exames subsequentes ao encerramento do exercício de 2008. Ademais, alegam ainda que os testes alternativos praticados estariam legalmente sustentados pelo item 41 da NBC T 11 - IT 05.

23) Não compartilho do entendimento trazidos pelos recorrentes, de que tal procedimento estaria sustentado pelo item 41 da NBC T 11 - IT 5. O item 40 da mesma norma relaciona exemplos de situações que provoquem limitações na extensão do trabalho de auditor **impostas pela administração da entidade**. A meu ver, não ocorreu uma limitação imposta pela administração da empresa. Segundo os recorrentes e o parágrafo 10, a

utilização de procedimentos alternativos, em detrimento da realização de Circularizações, ocorreu em virtude de uma contratação posterior ao exercício objeto do parecer. Porém, tal situação não impede que o procedimento de Circularização seja executado.

24) Como destacado pela decisão do Colegiado da CVM, os valores em questão eram significativos. Somente as rubricas "Contas a Receber" e "Demais Contas a Receber" representavam 65,1% do total do Ativo em 31.12.2008.

25) A não execução do procedimento de Circularização é um claro desrespeito ao item 11.2.6.7 da NBC T 11, que dispõe que:

11.2.6.7 – Quando o valor envolvido for expressivo em relação à posição patrimonial e financeira e ao resultado das operações, deve o auditor:

a) confirmar os valores das contas a receber e a pagar, através de comunicação direta com os terceiros envolvidos; [...]

26) Já o item 11.15.3 da NBC T 11.15 também trata da importância da Circularização de Advogados: *"11.15.3.1 A circularização dos consultores jurídicos é uma forma de o auditor obter confirmação independente das informações fornecidas pela administração referentes a situações relacionadas a litígios, pedidos de indenização ou questões tributárias."*

27) O item 11.15.4.2 da mesma norma esclarece ainda que:

11.15.4.2. A recusa de um consultor jurídico em fornecer a informação solicitada, por meio de circularização ou em reunião (veja parágrafos 11.15.3.3. e 11.15.3.4.), ou a ausência de opinião de outro consultor jurídico independente nas condições consideradas necessárias (veja parágrafo 11.15.2.2.) é uma limitação na extensão da auditoria suficiente para impedir a emissão de um parecer sem ressalvas, conforme definido na norma sobre Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis.

28) Ou seja, a **recusa** de um consultor jurídico é uma limitação na extensão da auditoria suficiente para impedir a emissão de um parecer sem ressalva. Mais uma vez, tal dispositivo reforça o entendimento de que a contratação tardia da auditoria não é motivo, por si só, de descartar a utilização do procedimento de Circularização.

29) Limitações como a recusa da administração em enviar as cartas de Circularização, ou a recusa de resposta dos terceiros, são motivações que forçam o auditor a recorrer a testes alternativos. Porém, em não existindo limitações tão contundentes, não há razões para a não aplicação de um procedimento tão importante como a Circularização.

30) Assim, e em se tratando de contas tão relevantes como "Bancos", "Clientes", "Fornecedores", "Advogados" e "Seguradoras", concordo com o entendimento da acusação e do Colegiado da CVM de que a não realização de Circularização para essas contas deveria resultar, no mínimo, em uma ressalva.

• Erro formal - Parágrafo 2º do parecer:

31) A CVM alegou que o parágrafo 2º do parecer emitido pelos recorrentes adotou o modelo que somente deveria ser utilizado quando da primeira auditoria em uma entidade, na forma dos itens 48 e 51 da Interpretação Técnica NBC T11-IT-05. Para a acusação, o correto seria a observação aos itens 52 e 56, que trata de demonstrações contábeis comparativas quando as do exercício anterior foram examinadas por outros auditores.

32) Reproduzo o referido parágrafo, a seguir:

2. Exceto quanto ao mencionado no parágrafo terceiro ao sexto (seguintes), os exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria aplicáveis no Brasil, as quais requerem que os exames sejam realizados com o objetivo de comprovar a adequada apresentação das Demonstrações contábeis em todos os aspectos relevantes. Portanto nossos exames compreenderam entre outros procedimentos: (a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e o sistema contábil e de controles internos da empresa; (b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgados, e; (c) a avaliação das práticas e das estimativas contábeis mais representativas adotadas pela Administração da empresa, bem como da apresentação da demonstração contábil tomada em conjunto.

33) Os recorrentes alegam que tal parágrafo estava se referindo à limitação de escopo que motivou as ressalvas direcionadas aos parágrafos terceiro ao sexto, haja vista a impossibilidade de analisar algo que a empresa auditada não disponibilizou aos recorrentes. Para a defesa, tal parágrafo estaria de acordo com o item 45 (2) da NBC T 11 - IT-05.

34) O Colegiado da CVM entendeu que a expressão "exceto quanto" só deve ser utilizada no parágrafo referente à extensão dos trabalhos *"quando verificada limitação nesta, de sorte a refletir tal circunstância"*. Porém, tais parágrafos referenciados nada mencionam sobre limitação à extensão dos trabalhos.

35) Concorde que houve confusão por parte dos recorrentes ao incluir a expressão "exceto quanto" no parágrafo referente à extensão dos trabalhos. No dispositivo citado pela defesa, item 45 (2) da NBC T 11 - IT-05, o exemplo dado pela norma é sobre a impossibilidade de firmar opinião sobre a existência física dos estoques. No parágrafo segundo do exemplo, há a referência ao parágrafo 3º indicando a limitação do escopo. E no parágrafo 3º, agora ressaltando a questão fundamental onde fica claro que o recorrente incorreu em erro, é descrito qual foi a limitação e o porquê de sua ocorrência:

NBC T 11 - IT-05, item 45:

(3) Pelo fato de termos sido contratados pela Empresa ABC após 31 de dezembro de 19X1, não acompanhamos os inventários físicos dos estoques de 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, nem foi possível firmar juízo sobre a existência dos estoques por meio de procedimentos alternativos de auditoria".

36) Seguindo no exemplo, a delimitação fica clara quando discorre no parágrafo 3º que **"não acompanhamos os inventários físicos dos estoques de [...]"**, ou seja, os exames relacionados no parágrafo 2º, com exceção dos estoques, *"foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria [...]"*. E a justificativa para essa limitação é encontrada logo no início: **"Pelo fato de termos sido contratados pela Empresa ABC após 31 de dezembro [...]"**.

37) Posto isso, é possível observar que os parágrafos 3º, 4º, 5º e 6º do parecer de auditoria emitido pelos recorrentes não citam uma delimitação e nem suas possíveis razões para tal. O parágrafo 3º, por exemplo, apenas comunica que *"[...] a empresa manteve o valor de 2007, para a provisão para devedores duvidosos sobre valores a receber e suas correções monetárias"*. Se esse parágrafo refere-se a uma limitação de escopo, deveria estar explícito que tal saldo não foi examinado e por quais razões os exames não foram realizados. O parecer limitou-se a dizer que o valor da provisão para devedores duvidosos sobre valores a receber foi mantido. Se foi uma limitação, qual seria o motivo? A administração da empresa se negou a fornecer as informações? O sistema impossibilitou os exames? Um usuário da informação contábil não teria essas respostas apenas lendo o parecer, nem mesmo se recorrer à nota explicativa referenciada no parágrafo.

38) Os exemplos de pareceres apresentados pela defesa e anexos aos autos, só confirmam os pontos trazidos pela acusação e ressaltados na Decisão pelo Colegiado da CVM. Relaciono aqui alguns deles, destacando explicitamente a limitação e os motivos para tal:

Anexo 1 (fl. 304):

3. Devido a ausência de controles individuais para os bens constantes do ativo imobilizado e, ainda, pela não apuração da depreciação correspondente, não foi possível satisfazermos quanto aos saldos dessas contas em 31 de dezembro de 1999 e de 1998.

Saldo não examinado: Ativo imobilizado.

Motivo: Ausência de controles individuais.

Anexo 3 (fl. 306):

3. Conforme divulgado na Nota Explicativa nº 16(a), o Banco Central do Brasil é responsável pelo pagamento das aposentadorias aos servidores aposentados a partir de 1991, que não participam do plano de previdência da CENTRUS. Essa obrigação tem sido liquidada em bases mensais a partir da dotação orçamentária prevista no Orçamento Administrativo. O Banco Central do Brasil não procedeu ao registro contábil e ao levantamento desse passivo atuarial.

Saldo não examinado: Passivo Atuarial.

Motivo: Banco Central do Brasil não procedeu ao registro contábil e ao levantamento desse passivo atuarial.

Anexo 7 (fl. 319):

3. O sistema auxiliar de controle das mensalidades escolares não permitiu, mesmo por procedimentos alternativos de auditoria, que concluíssemos sobre a adequação da posição

a receber na data do balanço e, conseqüentemente, sobre a Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa na mesma data.

Saldo não examinado: Contas a receber e PCLD.

Motivo: Impedimento do sistema auxiliar de controle.

39) Assim, concluo pelo entendimento de que os recorrentes incorreram em erro formal quanto à estrutura do parecer, em descumprimento ao disposto no item 1 da NBC T 11-IT-05, que obriga os auditores independentes a segregarem o parágrafo de extensão dos trabalhos daquele que contém matéria opinativa. Em relação à dosimetria, não vejo reparos a realizar, sendo as penas compatíveis às irregularidades praticadas. Não tenho dúvidas que essas irregularidades afetaram a análise dos investidores da Companhia e outros participantes do mercado usuários dessas informações.

III - Conclusão

40) Por considerar que houve infração ao disposto no art. 20 da Instrução CVM nº 308/99, em razão da não observação e aplicação dos procedimentos de auditoria constantes nos itens 1 e 16 da NBC T 11-IT-05, aprovada pela Resolução CFC nº 830/98; item 11.15.3, da NBC T 11.15, aprovada pela Resolução CFC nº 1022/05; item 11.2.6.7, da NBC T 11, aprovada pela Resolução CFC nº 820/97; e ao item 44 da NPA 01 - Parecer dos Auditores Independentes sobre Demonstrações Contábeis, emitido pelo IBRACON, todas vigentes à época dos fatos, voto nos seguintes termos:

1. rejeitar as preliminares de prescrição da pretensão punitiva da CVM e de nulidade;
2. com relação ao recorrente JOSÉ RIBAMAR TAVARES TORRES DA SILVA, pela não observação e aplicação dos devidos procedimentos de auditoria, **negar provimento ao recurso**, mantendo a penalidade de R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais); e
3. com relação ao recorrente TECNOAUD AUDITORES INDEPENDENTES S.S., pela não observação e aplicação dos devidos procedimentos de auditoria, **negar provimento ao recurso**, mantendo a penalidade de R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais).

É o voto.

Thiago Paiva Chaves – Conselheiro Relator.



Documento assinado eletronicamente por **Thiago Paiva Chaves, Conselheiro Relator**, em 05/07/2017, às 11:16, 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 **0019851** e o código CRC **9BCAEA42**.



Documento assinado eletronicamente por **Michael George Sawada, Secretário-Executivo Adjunto**, em 24/07/2017, às 13:55, 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 **0040157** e o código CRC **C1C841CA**.