COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS
Rua Sete de Setembro, 111/2-5º e 23-34º Andares, Centro, Rio de Janeiro/RJ – CEP: 20050-901 – Brasil - Tel.: (21) 3554-8686
Rua Teixeira da Silva, nº 217, 8º e 9º andares - Paraíso - São Paulo/SP - CEP: 04002-905
SCN Q.02 – Bl. A – Ed. Corporate Financial Center, S.404/4º Andar, Brasília/DF – CEP: 70712-900 – Brasil -Tel.: (61) 3327-2030/2031
www.cvm.gov.br

Ofício-Circular nº 1/2026/CVM/SNC/GNA

Rio de Janeiro, 02 de setembro de 2026.

Aos Auditores Independentes e respectivos Responsáveis Técnicos

Assunto: **Esclarecimentos relacionados à atuação do auditor contábil independente no âmbito do mercado de valores mobiliários.**

Senhores Auditores e Responsáveis Técnicos,

1. Como resultado direto da ação de supervisão e fiscalização da atividade de auditoria no âmbito do mercado de valores mobiliários, listamos a seguir alguns pontos relacionados ao registro junto à CVM, à atuação no mercado de valores mobiliários e à aplicação das normas profissionais de auditoria contábil independente na execução dos trabalhos, para os quais solicitamos atenção especial do auditor independente registrado junto a esta Comissão. Nesse sentido, é importante lembrar os fundamentos que orientam as ações da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) sobre a auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários:

- a importância de um sistema de auditoria independente como suporte indispensável ao órgão regulador;
- a figura do auditor independente como elemento imprescindível para a credibilidade do mercado e como instrumento de inestimável valor na proteção dos investidores, na medida em que a sua função é zelar pela fidedignidade e confiabilidade das demonstrações contábeis da entidade auditada;
- a exatidão e a clareza das demonstrações contábeis, incluindo a divulgação em notas explicativas de informações indispensáveis à compreensão da situação patrimonial e financeira e dos resultados da entidade auditada, dependem de um sistema de auditoria eficaz e da tomada de consciência do auditor quanto ao seu papel e responsabilidade neste contexto; e
- a necessidade de que o mercado disponha de auditores independentes altamente capacitados e que, ao mesmo tempo, desfrutem de um elevado grau de independência no exercício da sua atividade

Atenciosamente,

Documento assinado eletronicamente por **Madson Vasconcelos**, **Gerente**, em 02/09/2026, às 10:16, com fundamento no art. 6º do Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015.

Documento assinado eletronicamente por **Vinicius Tertuliano dos Santos**, **Chefe de Divisão**, em 02/09/2026, às 10:19, com fundamento no art. 6º do Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015.

Documento assinado eletronicamente por **Fabio Pinto Coelho**, **Superintendente**, em 02/09/2026, às 10:36, com fundamento no art. 6º do Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015.

A autenticidade do documento pode ser conferida no site https://sei.cvm.gov.br/conferir_autenticidade, informando o código verificador **2813608** e o código CRC **863B9C65**.
*This document's authenticity can be verified by accessing https://sei.cvm.gov.br/conferir_autenticidade, and typing the "Código Verificador" **2813608** and the "Código CRC" **863B9C65**.*

Referência: Processo nº 19957.014750/2026-35 Documento SEI nº 2813608

ÍNDICE

1 TEMAS RELACIONADOS AO CADASTRO, ATUALIZAÇÃO E MANUTENÇÃO DO REGISTRO DO AUDITOR INDEPENDENTE JUNTO À CVM 7

1.1 Registro como Auditor Independente (Art. 1º a 4º da Resolução CVM nº 23/2021) 7

1.1.1 Das formas de registro como Auditor Independente 7

1.1.2 Da obtenção e manutenção do registro como Auditor Independente 7

1.1.3 Do pagamento da Taxa de fiscalização 8

1.2 INFOAUDI 8

1.2.1 Do acesso ao sistema e delegação a prepostos 8

1.2.2 Da administração e manutenção do cadastro no sistema 9

1.2.3 Do acesso aos manuais rápidos de solicitação de registro e atualização cadastral 9

1.2.4 Da emissão da Certidão de Confirmação de Registro e do histórico como auditor independente junto à CVM 10

1.2.5 Das características dos arquivos encaminhados junto ao sistema 11

1.2.6 Da inclusão de sócios e responsáveis técnicos e demais alterações contratuais 11

1.2.6.1 Da indicação de representantes da sociedade e do diretor responsável pela Resolução CVM nº 50/2021 13

1.2.7 Do cancelamento de registro ou da exclusão de responsável técnico 13

1.3 Comprovação do exercício da atividade de auditoria, conforme o disposto no art. 7º (inciso V, art. 5º; inciso XI, art. 6º; inciso IV, art. 6º-A da Resolução CVM nº 23/2021) 13

1.4 Carteira de identidade profissional de contador, ou certidão equivalente, expedida por Conselho Regional de Contabilidade (inciso II, art. 5º; inciso IX, art. 6º; inciso III, art. 6º-A da Resolução CVM nº 23/2021) 15

1.5 Alvará de Licença para Localização e Funcionamento, ou documento hábil equivalente (inciso IV, art. 5º; inciso V, art. 6º da Resolução CVM nº 23/2021) 16

1.6 Certificado de aprovação em exame de qualificação técnica (prova específica – CVM), previsto no art. 30 (inciso VI, art. 5º; inciso XII, art. 6º; inciso V, art. 6º-A da Resolução CVM nº 23/2021) 16

1.6.1 Da necessidade de realização do exame de qualificação técnica 16

1.6.2 Da mudança de categoria ou transferência de cadastro 17

1.6.3 Da aprovação no exame de qualificação técnica pelos integrantes das equipes de auditoria 18

1.7 Informações Periódicas Anuais (Art. 16 – Resolução CVM Nº 23/2021) 18

1.8 Cadastro único (art. 11, parágrafo único, Resolução CVM n.º 23/2021) 19

1.9 Casos de suspensão e cancelamento de ofício (Art. 15 – Resolução CVM Nº 23/2021) 20

1.10 Programa de Revisão Externa de Qualidade (Art. 33 – Resolução CVM n.º 23/2021) 20

1.10.1 Da submissão da revisão externa de qualidade pelos pares 20

1.10.2 Da atuação do auditor-revisor 21

1.10.3 Da suspensão do registro do auditor junto à CVM 21

1.10.4 Das formas de infringir o cumprimento do Programa de Revisão Externa de Qualidade 21

1.10.5 Da reativação do registro suspenso por descumprimento do Programa de Revisão Externa 22

1.11 Programa de Educação Profissional Continuada (Art. 34 – Resolução CVM n.º 23/2021) 22

1.11.1 Do descumprimento do Programa de Educação continuada e a suspensão do registro 22

1.11.2 Da apresentação do relatório anual de atividades relacionadas à Educação Continuada 23

1.12 Atualização Cadastral e Declaração Eletrônica de Conformidade (art. 2º, incisos I e II da Resolução CVM n.º 51/2021) 23

1.12.1 Da atualização cadastral 23

1.12.2 Da emissão da Declaração Eletrônica de Conformidade 24

1.12.3 Da multa cominatória por falta de entrega ou atraso na apresentação da Declaração Eletrônica de Conformidade 24

1.13 Auditor Independente – Pessoa Jurídica: tipos societários e responsabilidade dos sócios 24

2 TEMAS RELACIONADOS À EXECUÇÃO DOS TRABALHOS E DOCUMENTAÇÃO DE AUDITORIA 25

2.1 Resolução CVM Nº 23/2021 25

2.1.1 Hipóteses de impedimento e de incompatibilidade (Art. 22 a 24 - Resolução CVM nº 23/2021) 25

2.1.2 Emissão de Relatório Circunstanciado (art. 25, inciso II, Resolução CVM n.º 23/2021) 26

2.1.3 Composição das equipes de auditoria (art. 25, inciso VII, Resolução CVM n.º 23/2021) 29

2.1.4 Rotatividade de Auditores (Art. 31 a 31A – Resolução CVM n.º 23/2021) 29

2.1.4.1 Recontratação do Auditor 30

2.1.4.2 Possibilidade de extensão do prazo de prestação de serviços para Companhias com Comitê de Auditoria Estatutário (CAE) 30

2.1.4.3 Documentação dos requisitos de instalação, composição e funcionamento do CAE 31

2.1.4.4 Recondução dos membros do CAE por reeleição 31

2.1.4.5 Utilização de um único CAE para o Grupo 31

2.1.4.6 Contratação para auditoria interna durante o período de carência e riscos à independência 33

2.1.5 Independência: Relacionamento próximo do auditor com membros da administração e da governança da entidade auditada 34

2.1.6 Demonstrações resumidas publicadas (em jornal impresso) 35

2.1.7 Aspectos relevantes a serem observados na revisão das Notas Explicativas e na avaliação das demais informações constantes das Demonstrações Financeiras auditadas..... 36

2.2 Normas de Auditoria 37

2.2.1 Relatório de Auditoria e Principais Assuntos de Auditoria..... 37

2.2.2 Elaboração de relatórios de auditoria – modificação de opinião..... 38

2.2.3 Critérios de seleção da amostra na auditoria 41

2.2.4 Julgamento profissional e transparência no relatório de auditoria..... 42

2.2.5 Distorções imateriais com potencial significativo de se tornarem relevantes no futuro 44

2.2.6 Auditoria de estimativas contábeis e divulgações relacionadas - NBC TA 540 (R2) 45

2.2.7 Controle Interno de Qualidade - implementação da NBC PA 01 - Gestão de Qualidade para Firmas (Pessoa Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes (correspondente à *International Standard on Quality Management – ISQM 1*) 46

2.2.7.1 Aceitação e continuidade de clientes e trabalhos específicos: procedimentos mínimos e checagem de PLD/FTP..... 47

2.2.8 Controle Interno de Qualidade - recomendações sobre a atuação do revisor de qualidade do trabalho 49

2.2.9 Abstenção de Opinião e Avaliação de Renúncia ao Trabalho de Auditoria 50

2.3 Fundos de Investimento 52

2.3.1 Auditoria das demonstrações financeiras de Fundos de Investimento em Direitos Creditórios - FIDC, Certificados de Recebíveis Imobiliários - CRI e Certificados de Recebíveis do Agronegócio - CRA: existência, lastro e mensuração dos direitos creditórios e ativos correlatos. 52

2.3.2 Avaliação da qualificação como entidade de investimento – Fundos de Investimento em Participações 53

2.3.3 Avaliação da classificação, existência e mensuração dos ativos financeiros (FIIs e FIP-EI)..... 54

2.3.4 Fragilidades na comprovação de titularidade de ativos imobiliários e a necessidade de RGI atualizado 55

2.4 Sustentabilidade 56

2.4.1 RESOLUÇÃO CVM Nº 193, DE 20 DE OUTUBRO DE 2023 - elaboração e divulgação do relatório de informações financeiras relacionadas à sustentabilidade, com base no padrão internacional emitido pelo International

Sustainability Standards Board - ISSB. 56
2.4.2 Asseguração do Relatório de Informações Financeiras Relacionadas à Sustentabilidade – Aspectos Normativos e de Aplicação. 58
3 OUTROS TEMAS RELEVANTES 59
3.1 Protocolo Digital 59
3.2 Comunicações relativas ao art. 24 da Resolução CVM n.º 50/2021 60
3.3 Principais assuntos apontados nos últimos anos pelo IFIAR 60

1 TEMAS RELACIONADOS AO CADASTRO, ATUALIZAÇÃO E MANUTENÇÃO DO REGISTRO DO AUDITOR INDEPENDENTE JUNTO À CVM

1.1 Registro como Auditor Independente (Art. 1º a 4º da Resolução CVM nº 23/2021)

1.1.1 Das formas de registro como Auditor Independente

A atividade de auditoria independente é prerrogativa do contador legalmente habilitado e registrado em Conselho Regional de Contabilidade (CRC). Assim, o registro na CVM não caracteriza uma limitação ou uma nova categoria profissional. De modo que não há incompatibilidades entre as normas emitidas pela CVM e o regime disciplinar do CRC.

A Resolução CVM nº 23/2021 mantém duas formas de registro:

- **Auditor Independente – Pessoa Natural (AIPN)**, conferido ao contador legalmente habilitado e que satisfaça as demais exigências estabelecidas nos arts. 3º, 5º e 7º; e

- **Auditor Independente – Pessoa Jurídica (AIPJ)**, conferido à sociedade integrada exclusivamente por contadores, cadastrada em Conselho Regional de Contabilidade e que satisfaça as demais exigências estabelecidas nos arts. 4º, 6º e 7º.

Nesta oportunidade, é importante destacar que não é permitido que pessoas jurídicas registradas como organizações contábeis junto ao respectivo Conselho Regional de Contabilidade integrem o quadro societário das sociedades de auditoria registradas junto à CVM como Auditor Independente – Pessoa Jurídica (AIPJ).

Para que os sócios ou demais contadores que mantenham vínculo profissional de qualquer natureza com o AIPJ registrado na CVM possam emitir e assinar relatórios de asseguração, razoável (auditoria) ou limitada (revisão de informações intermediárias), ou de revisão externa do controle de qualidade em nome da sociedade, torna-se obrigatório estar cadastrado como responsável técnico junto à CVM. Nesse sentido, é importante lembrar que o responsável técnico junto à CVM é o profissional a quem fica atribuída a responsabilidade pelo planejamento, condução, execução e emissão do relatório de auditoria nos trabalhos de auditoria no âmbito do MVM e, por consequência, o ônus de quaisquer desvios vinculados, além da responsabilidade da própria sociedade de auditoria registrada como auditor independente na CVM.

1.1.2 Da obtenção e manutenção do registro como Auditor Independente

Para obter ou manter registro na CVM, o objeto social das sociedades de auditoria deve ser **exclusivamente** voltado à prestação de serviços profissionais de auditoria e demais serviços inerentes à profissão de contador, conforme estabelecido no inciso I do art. 4º

da Resolução CVM nº 23/2021, o que não inclui participação/investimento em outras entidades e venda de treinamentos e cursos preparatórios, entre outros.

É exigido que ao menos a metade dos sócios do AIPJ sejam constituídos como responsáveis técnicos perante a CVM para exercer a atividade de auditoria, no âmbito do mercado de valores mobiliários, em nome da sociedade[1]. Se, depois de obtido o registro da sociedade, houver alteração no quadro social, seja por exclusão ou admissão de sócios, seja por alteração na participação dos sócios no capital social, ainda que mantidos os mesmos integrantes da sociedade, é imperativo que permaneçam atendidos os requisitos exigidos para a manutenção do registro, inclusive a referida proporção mínima, devendo a correspondente alteração contratual ser comunicada à CVM na forma e no prazo regulamentares, sob pena de suspensão ou mesmo cancelamento do respectivo registro até que a situação seja regularizada[2].

1.1.3 Do pagamento da Taxa de fiscalização

Desde 01/01/2022, para o registro como auditor independente, é obrigatória a comprovação do pagamento da Taxa de Fiscalização pelo exercício do poder de polícia legalmente atribuído à CVM nos termos da Lei 7.940/1989 e suas alterações[3]. O pagamento é anual e deve ser integral, inadmitido o pagamento pró-rata, ressaltando-se, ainda, que a taxa de fiscalização tem natureza tributária, podendo, no caso de inadimplemento, ser inscrita na Dívida Ativa da União com os acréscimos de que trata o art. 5º da já mencionada Lei 7.940/1989. Mais informações a respeito da taxa de fiscalização podem ser obtidas em https://www.gov.br/cvm/pt-br/assuntos/regulados/taxa-de-fiscalizacao.

1.2 INFOAUDI

1.2.1 Do acesso ao sistema e delegação a prepostos

O novo sistema de cadastro e informações de auditores - "INFOAUDI" foi disponibilizado a todos os AIPN e Representantes AIPJ em junho/2024, para os usuários que já possuíam cadastro no sistema CVMWEB (utilizado para envio das Informações Anuais e Declaração Eletrônica de Conformidade).

Para utilizar o INFOAUDI é obrigatório ter conta criada no GOV.BR, uma vez que é necessário o login naquele ambiente para o acesso ao sistema. Uma vez logado no GOV.BR, basta acessar a opção "ATUALIZAÇÃO CADASTRAL DE PARTICIPANTE" > "INFOAUDI - Gestão de Auditores" ou acessar diretamente (sempre necessitando de login em GOV.BR) o link: https://cvmweb.cvm.gov.br/swb/default.asp?sg_sistema=sic.

Para que se delegue o acesso a novos prepostos, é necessário que os **Representantes de AIPJ**, ou **AIPN**, façam a delegação após o

[1] Resolução CVM n° 23, parte final do inciso II do art. 4°.
[2] Resolução CVM n° 23, art. 15, II.
[3] Artigo 4°, incisos III e V conforme redação dada pela MP 1.072/2021 convertida na Lei 14.317/2022.

acesso ao **CVMWEB**. O acesso para delegação se dá na tela inicial do CVMWEB, em **"SERVIÇOS AO PARTICIPANTE CVM" > "ADMINISTRAÇÃO DE CONTAS" > "DELEGAÇÃO DE TAREFAS",** selecionando a opção "INFOAUDI" (Auditores).

1.2.2 Da administração e manutenção do cadastro no sistema

O INFOAUDI representa um avanço na administração e manutenção do cadastro e das informações relacionadas aos auditores registrados na CVM, onde os próprios auditores e seus prepostos (delegados via sistema) podem interagir de forma mais rápida e prática na manutenção e atualização de seus dados cadastrais.

Ao cadastrar uma nova solicitação no INFOAUDI, é gerado, de forma automática, um processo administrativo eletrônico (SEI), cujos dados serão confirmados e validados pela Gerência de Normas de Auditoria (GNA) da Superintendência de Normas Contábeis e de Auditoria (SNC) da CVM, que poderá deferir, indeferir ou solicitar o cumprimento de alguma exigência. O andamento da análise pode ser acompanhado dentro do próprio sistema INFOAUDI.

Inicialmente, a solicitação cadastrada no INFOAUDI fica em uma situação pendente, o que significa que ela se encontra em **análise - com a GNA**. Caso na avaliação do processo pela Gerência seja identificada a necessidade de **ajuste ou complementação de informações/documentações, ela ficará em exigência - com o Auditor** (necessitando, **obrigatoriamente**, de ação por parte do requerente, via INFOAUDI). Quando a solicitação é atualizada pelo auditor, o processo retorna novamente para a análise da GNA.

1.2.3 Do acesso aos manuais rápidos de solicitação de registro e atualização cadastral

Para facilitar o uso do novo sistema, está disponível em sua tela inicial o: "Manual rápido de acesso ao InfoAudi para **Solicitação de Registro**" e "Manual rápido de acesso ao InfoAudi para **Atualização Cadastral** (auditores independentes já registrados na CVM)", com as orientações aos requerentes de novos registros e com as principais funcionalidades do sistema a serem utilizadas por auditores independentes já registrados na CVM, respectivamente. Entre as funcionalidades constantes do Manual para Atualização Cadastral, destacamos:

- Endereço (Alteração/Inclusão/Exclusão): Permite alterar algum dado de um endereço já cadastrado, incluir um novo tipo de endereço ou excluir algum já informado, mediante apresentação de documentação comprobatória que será avaliada pela GNA com posterior deferimento ou indeferimento da solicitação.

- Denominação Social/Nome: Permite mudar a Denominação Social (no caso de AIPJ) ou o Nome (no caso de AIPN), mediante apresentação de documentação comprobatória que será avaliada pela GNA com posterior deferimento ou indeferimento da solicitação.

- Conselho de Classe (disponível apenas para AIPN): Permite alterar o tipo do CRC - de provisório para ordinário ou de ordinário para transferido - mediante apresentação de documentação comprobatória, que será avaliada pela GNA com posterior deferimento ou indeferimento da solicitação.

- Sócio/Representante/Diretor Responsável (disponível apenas para AIPJ): Permite mudar, incluir ou excluir qualquer dado relacionado aos Sócios, Representantes ou Diretor Responsável de um AIPJ, seja referente à inserção de um novo tipo de responsável, exclusão ou alteração de um já cadastrado (mudança de tipo, nome, transferência de conselho de classe (CRC), e-mail). Tal alteração poderá ser efetivada mediante apresentação de documentação comprobatória, que será avaliada pela GNA, com posterior deferimento ou indeferimento da solicitação. No caso do diretor responsável pela Resolução CVM nº 50/2021, a indicação deverá observar a correspondência com um dos representantes do AIPJ cadastrados perante a CVM, nos termos da regulamentação aplicável.

- Alteração Contratual (Outros) (disponível apenas para AIPJ): Permite incluir uma nova alteração contratual registrada no Registro Civil de Pessoa Jurídica.

Lembramos que, de acordo com o artigo 17 da Resolução CVM nº 23/2021, as alterações contratuais devem ser apresentadas em até 30 dias de sua ocorrência (considerada a data de registro no RCPJ, em função da publicidade do ato) e, considerando que o custo para registro nas respectivas instâncias é o mesmo (por cada alteração registrada), não há razão para que tais registros sejam feitos em lotes. Dessa forma, recomendamos que as sociedades realizem os respectivos registros à medida em que as alterações contratuais sejam realizadas, promovendo uma maior celeridade nesse trâmite para a CVM e, consequentemente, na atualização cadastral.

- Movimentação (Inclusão/Exclusão) (disponível apenas para AIPJ): Permite incluir ou excluir profissional como Responsável Técnico em um AIPJ. Mediante apresentação de documentação comprobatória que será avaliada pela GNA com posterior deferimento ou indeferimento da solicitação.

- Atualização de Dados (disponível apenas para AIPJ): Permite alterar, incluir ou excluir qualquer dado relacionado aos Responsáveis Técnicos já cadastrados em um AIPJ (mudança de nome, transferência de conselho de classe (CRC) e e-mail).

1.2.4 Da emissão da Certidão de Confirmação de Registro e do histórico como auditor independente junto à CVM

É possível também, utilizando o INFOAUDI, que o próprio auditor emita a sua Certidão de Confirmação de Registro, antes solicitada pelos auditores independentes via Protocolo Digital e emitida em formato de Ofício. Com isso, podem ser emitidas, por meio do sistema, quantas certidões forem necessárias, e elas poderão ser validadas e confirmadas diretamente na internet pelo seu recebedor, auxiliando em caso de eventual contratação profissional.

Além disso, o histórico do auditor independente na CVM, antes exclusivo do regulador, também está disponível no INFOAUDI. A ficha de cadastro, com todo o gerenciamento de informações do auditor independente na CVM, pode ser acessada pelo próprio usuário no sistema. Nele é possível consultar a lista atualizada com os responsáveis técnicos autorizados a emitir e assinar relatórios de auditoria e de revisão em nome da sociedade de auditoria.

1.2.5 Das características dos arquivos encaminhados junto ao sistema

É importante destacar ainda algumas informações relevantes para o uso do INFOAUDI:

- **Somente arquivos no formato PDF devem ser anexados ao Sistema**.
- O tamanho máximo de cada arquivo transmitido é de **20MB**.
- Cada documento deve ser digitalizado individualmente, dando origem a um arquivo PDF por documento. Por exemplo: O auditor precisa encaminhar 3 documentos para a CVM: 1) carteira de identidade profissional - CRC do sócio; 2) Alteração de Contrato Social da sociedade de auditoria; e 3) Certificado de Exame de Qualificação Técnica. Então ele deve criar 3 arquivos separados, cada um contendo apenas 1 documento digitalizado.
- Cada arquivo digitalizado deve ser salvo com um nome descritivo do teor do documento, que não ultrapasse 100 caracteres (incluindo espaços). Por exemplo: Na situação acima os arquivos poderiam ser nomeados como: CART CRC SOCIO [NOME]; [XNºX] ALT CONT SOC; CERT EQT SOCIO/RT [NOME].
- Cada arquivo anexado deve ter um nome específico e diferente dos demais. Se for preciso enviar mais de um arquivo para um determinado tipo de documento pode ser utilizado algum diferencial no final do nome do arquivo para individualizá-lo. Por exemplo: RELATORIO AUDITORIA ANO 2024; RELATORIO AUDITORIA ANO 2024 PARTE 1; RELATORIO AUDITORIA ANO 2024 PARTE 2.
- É possível utilizar o mesmo "tipo de documento" para vários arquivos. Por exemplo: 5 arquivos do tipo "Comprovação do exercício da atividade de auditoria".

1.2.6 Da inclusão de sócios e responsáveis técnicos e demais alterações contratuais

- Todas as solicitações de inclusão de novos sócios ou novos responsáveis técnicos devem informar o e-mail profissional individual do referido sócio/responsável técnico, inclusive, no arquivo de Informação Cadastral.
- Esclarecemos que também se enquadram como alterações contratuais relevantes, para fins de atualização cadastral perante a CVM, aquelas que modifiquem a participação dos sócios no capital social, ainda que não haja ingresso ou retirada de sócios. Nessas hipóteses, a alteração deverá ser refletida no INFOAUDI,

mediante a abertura do processo de "Alteração Contratual (Outros)", com a apresentação da respectiva alteração contratual devidamente registrada, sem prejuízo da abertura de outros processos específicos eventualmente cabíveis, conforme a natureza dos efeitos produzidos pela alteração societária.

- A apresentação de uma nova alteração contratual, por si, já enseja a geração de um processo do tipo "Alteração Contratual (Outros)". No entanto, é obrigatório o registro também dos processos específicos, caso a referida alteração trate ainda (ou entre outros assuntos) de sócio/representante/diretor responsável/responsável técnico, endereço e/ou denominação social, contemplando assim cada uma das situações individualmente. Por exemplo: 1 processo de inclusão do sócio [XXX], 1 processo de exclusão do sócio [YYY], 1 processo de mudança de endereço da filial [ZZZ], além do processo de "Alteração Contratual (Outros)".

Ou seja, é imprescindível **a abertura de todos os demais processos específicos concomitantemente à abertura do processo de Alteração Contratual**, e vice-versa, sob pena de indeferimento dos que constarem na fila de análise da GNA. Lembrando que: (i) a abertura dos processos adicionais não exclui a possibilidade de solicitações complementares ao processo de Alteração Contratual ou ainda de outros processos derivados da análise definitiva; e (ii) o processo de alteração contratual (Alteração Contratual - Outros), que chamamos de primário, somente será processado após sanadas todas as análises, exigências, pendências e processos a ele associado.

- A solicitação de inclusão de novo Responsável Técnico vinculado a AIPJ com registro ativo, seja ele sócio já cadastrado, ingressante (precisa primeiro existir um pedido - deferido - de inclusão como sócio) ou contador com vínculo profissional (precisa apresentar CTPS), deve ser realizada na opção "Gestão de Auditor - Atualização Cadastral => Responsável Técnico - Movimentação (Inclusão/Exclusão)".

Já a opção "Gestão de Auditor - Solicitar Registro" **só deve ser utilizada pelo profissional caso haja a intenção de atuar como AIPN**; ou seja, **sem vínculo** com Pessoa Jurídica. Tal opção requer, inclusive, o pagamento prévio de taxa de fiscalização específica.

- Quando um processo é avaliado com exigências, um e-mail automático do Sistema é enviado ao auditor, com o Ofício em anexo, em que é detalhada a análise da GNA, informando sobre a necessidade de complementação de documentos e/ou informações dentro do prazo de 15 (quinze) dias úteis.

O Sistema também envia continuamente e-mails automáticos diários, como lembretes, quando o processo ainda não teve suas exigências atendidas.

Nesse contexto, o auditor precisa **necessariamente** tomar providências, dentro do

INFOAUDI, no próprio processo de origem - vide item "2.3 Complementar informações/documentações (Exigências)" do Manual, ainda que tenha sido indicada na avaliação a abertura de processo adicional. Ou seja, **o processo original sempre deve ser atualizado** para que seja dado prosseguimento em nova análise.

1.2.6.1 Da indicação de representantes da sociedade e do diretor responsável pela Resolução CVM nº 50/2021

Nos termos do art. 6º, inciso VIII, da Resolução CVM nº 23/2021, o Auditor Independente – Pessoa Jurídica pode indicar até dois sócios como representantes da sociedade perante a CVM. Esclarecemos que, para fins de cumprimento da Resolução CVM nº 50/2021, o diretor responsável pelas obrigações nela previstas deve, necessariamente, ser um dos representantes indicados pela sociedade na forma da Resolução CVM nº 23/2021, não sendo admitida a indicação de diretor responsável que não tenha sido previamente cadastrado como representante do AIPJ perante a CVM. Caso a sociedade indique dois representantes, apenas um deles deverá ser designado como diretor responsável pela Resolução CVM nº 50/2021. Assim, não se considera regular a indicação de diretor responsável que não coincida com pelo menos um dos representantes cadastrados da sociedade perante a CVM.

1.2.7 Do cancelamento de registro ou da exclusão de responsável técnico

O cancelamento de registro como AIPN ou AIPJ ou a exclusão de responsáveis técnicos pode ser feito através de declaração assinada e datada pelo representante em caso de Pessoa Jurídica ou pelo próprio auditor em caso de Pessoa Natural, **anexada à solicitação específica no INFOAUDI**. A declaração deve indicar a ciência dos profissionais sobre a exclusão do cadastro de responsáveis técnicos e a necessidade de cumprimento das exigências da Resolução CVM nº 23/2021, caso não mantenham seus cadastros ativos na CVM, incluindo nova aprovação no Exame de Qualificação Técnica da CVM para futuros registros como AIPN ou inclusões como responsável técnico de AIPJ, ainda que seja da mesma sociedade da qual foi excluído.

A lista dos responsáveis técnicos autorizados a assinar relatórios de auditoria pode ser consultada no site da CVM, acessando o link http://sistemas.cvm.gov.br/?CadGeral e digitando a razão social ou o número do CNPJ da respectiva sociedade de auditoria.

1.3 Comprovação do exercício da atividade de auditoria, conforme o disposto no art. 7º (inciso V, art. 5º; inciso XI, art. 6º; inciso IV, art. 6º-A da Resolução CVM nº 23/2021)

Dentre as outras condições para obtenção do registro, é fundamental que seja comprovado o exercício da atividade de auditoria, que compreende, basicamente, a emissão e assinatura de pareceres ou relatórios de auditoria, pelo prazo mínimo de 05 (cinco) anos, consecutivos ou não. Este prazo é contado a partir do registro do interessado no CRC, na categoria de contador. O exercício da atividade de auditoria anterior a esse registro na categoria de contador configura descumprimento às normas profissionais e não será considerado na análise do pedido de registro, sendo passível, ainda, de comunicação ao sistema CFC/CRCs em função do exercício irregular da profissão.

A referida comprovação deverá ser atendida, exclusivamente, da seguinte forma:

a) **Relatórios de Auditoria Publicados:** O contador deve apresentar relatórios de auditoria (asseguração razoável) assinados e publicados em jornal, revista especializada ou na internet, com pelo menos uma publicação por ano. A publicação deve incluir o relatório, demonstrações contábeis e notas explicativas, e ser realizada conforme as normas do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Devem ser informados o nome do jornal/revista ou o endereço do site, no caso de publicações em páginas específicas, e a data da publicação.

b) **Atuação como Empregado de Sociedade de Auditoria:** O contador deve comprovar que exerceu a atividade de auditoria em sociedade de auditoria registrada na CVM, com a data de registro como contador sendo o marco inicial para a contagem da experiência. A comprovação pode ser feita por meio de cópia do registro individual de empregado ou declaração da sociedade, detalhando a admissão, saída, cargos e alterações de função. Para registro como AIPN, é necessário comprovar que o contador não faz mais parte da sociedade.

Para comprovar o exercício da atividade de auditoria na forma indicada no item "b" acima, é necessário:

- Apresentar a documentação comprobatória:
    - cópia do registro individual de empregado do contador na sociedade de auditoria empregadora, contendo todas as informações exigidas em regulamentação específica. Também será admitida declaração firmada por sócio representante da sociedade de auditoria empregadora, na qual deverão constar, necessariamente, a qualificação do contador; as datas de admissão e saída do emprego (se for o caso); o cargo ou função em que foi admitido e as datas em que ocorreram as alterações de cargos ou funções exercidas.
    - cópia da carteira de trabalho e previdência social (CTPS) do contador interessado, compreendendo as páginas que contêm: o número e a série da CTPS; a qualificação do titular; as anotações referentes aos contratos de trabalho e as alterações de salários, férias, cargos ou funções exercidas. Não precisam ser apresentadas as cópias das páginas da CTPS que estiverem em branco, ou seja, em que não tenham sido consignadas quaisquer anotações.
- Comprovar atuação em cargo de direção ou supervisão: É necessário comprovar que o contador exerceu, por cinco anos, cargos de direção, gerência ou supervisão em auditoria de demonstrações contábeis. O período de experiência nesses cargos pode ser contabilizado com base em períodos parciais, consecutivos ou não, desde que o somatório não seja inferior a cinco anos.

A CVM poderá ainda, a seu exclusivo critério, aceitar a comprovação do exercício da

atividade de auditoria mediante a apresentação de trabalhos não publicados[4], contendo o respectivo relatório de asseguração razoável (auditoria), o relatório circunstanciado correspondente (relatório final, que englobe todo o período auditado) e as respectivas demonstrações contábeis auditadas. Para garantir o sigilo profissional e a autenticidade, a entidade auditada deve autenticar os documentos e autorizar a apresentação à CVM, exclusivamente para comprovar o exercício da auditoria. A autenticação deve incluir a assinatura do responsável legal da entidade auditada em cada página, com a indicação de que a cópia confere com o original. Essa comprovação também estará sujeita à avaliação da qualidade do trabalho, podendo incluir a solicitação para disponibilização dos papéis de trabalho à CVM.

O relatório circunstanciado deve conter, no mínimo, as seguintes informações: o nome ou denominação da entidade auditada; o período abrangido pelo exame; descrição das deficiências e ineficácia dos controles internos e dos procedimentos contábeis adotados pela entidade auditada seguidos das recomendações para as correções requeridas; e a data de emissão, a identificação e a assinatura do auditor responsável.

1.4 Carteira de identidade profissional de contador, ou certidão equivalente, expedida por Conselho Regional de Contabilidade (inciso II, art. 5º; inciso IX, art. 6º; inciso III, art. 6º-A da Resolução CVM nº 23/2021)

O interessado deve apresentar cópia da carteira de identidade de contabilista, na categoria de contador, ou certidão equivalente de registro expedida pelo CRC, caso a data de registro não conste na sua carteira. Isso porque, ausente a referida data, para efeito de termo inicial da contagem do tempo de exercício da atividade de auditoria na forma do art. 7º, será considerada a data de expedição da carteira apresentada. Então, quando houver nova emissão da carteira, recomenda-se que sejam encaminhadas também as cópias anteriores, de forma que possa ser considerada a data de expedição mais antiga como termo inicial da contagem do tempo de exercício de atividade de auditoria.

Embora seja possível apenas a entrega da "certidão equivalente, expedida por Conselho Regional de Contabilidade" de acordo com a norma[5], recomenda-se também a apresentação do arquivo digital da carteira de identidade profissional gerado a partir do aplicativo CRCDigital (Carteira Profissional – Exportar) ou da impressão da consulta de dados cadastrais (incluindo data de registro e situação atual) do profissional da contabilidade no cadastro do respectivo CRC, caso a carteira física de identidade profissional ou a certidão de habilitação profissional não indiquem a data do registro do profissional, prejudicando a verificação do cumprimento do art. 7º da mesma resolução.

Desta forma, para fins do atendimento dos dispositivos antes citados, a certidão de habilitação profissional que não contém a data de registro do profissional na categoria de contador não é considerada certidão equivalente à carteira de identidade profissional de

[4] Resolução CVM n° 23, art. 7°, §1º.
[5] Resolução CVM n° 23, art 5°, II, art. 6°, IX e art. 6°-A, III.

contador.

1.5 Alvará de Licença para Localização e Funcionamento, ou documento hábil equivalente (inciso IV, art. 5º; inciso V, art. 6º da Resolução CVM nº 23/2021)

Quanto à comprovação de escritório legalizado em nome próprio, deve ser encaminhado o Alvará de Licença para Localização e Funcionamento ou documento hábil equivalente expedido pela Prefeitura do município em que o profissional exerça sua atividade. Não serão aceitos os seguintes casos:

- AIPN – documento conferido em nome de eventual sociedade da qual o interessado faça parte; e
- AIPJ – documento conferido em nome de pessoa física, ainda que integre o quadro societário da sociedade de auditoria requerente, nem documento conferido em nome de outra sociedade.

Na hipótese da atividade exercida pelo AIPN ou pelo AIPJ ser dispensada ou isenta de alvará de licença para localização e funcionamento pela Prefeitura do município em que à referida atividade é exercida, deverão ser encaminhados a respectiva referência indicando a normatização municipal que fundamenta a mencionada dispensa ou isenção, bem como, o documento equivalente que, dentre outros, podem ser:

- a ficha de cadastro de contribuinte municipal ou a ficha de dados cadastrais do AIPN ou AIPJ na respectiva prefeitura municipal;
- a consulta específica de dispensa ou de isenção de alvará do AIPN ou AIPJ na página da respectiva prefeitura municipal na rede mundial de computadores;
- a declaração específica de dispensa ou de isenção de alvará do AIPN ou AIPJ emitida pela respectiva prefeitura municipal;
- se prevista na regulamentação da municipalidade, a autodeclaração apresentada pelo AIPN ou AIPJ à respectiva prefeitura municipal de seu enquadramento em hipótese de dispensa ou isenção de alvará de licença para localização e funcionamento.

1.6 Certificado de aprovação em exame de qualificação técnica (prova específica – CVM), previsto no art. 30 (inciso VI, art. 5º; inciso XII, art. 6º; inciso V, art. 6º-A da Resolução CVM nº 23/2021)

1.6.1 Da necessidade de realização do exame de qualificação técnica

A NBC PA 13 (R3), que trata do Exame de Qualificação Técnica, instituído pelo CFC, criou prova específica para atuação em entidades reguladas pela CVM, conforme artigo 30, da Resolução CVM n.º 23/2021. A NBC PA 13 (R3) determina que o Exame de Qualificação

Técnica será realizado para habilitação do exercício da atividade de auditoria de demonstrações contábeis para todas as entidades integrantes do mercado de valores mobiliários. Portanto, para o registro de Auditor Independente (AIPN ou AIPJ) na CVM, é necessário apresentar o certificado de aprovação no exame específico (CVM) de qualificação técnica[6].

A Certidão de Registro no CNAI não é suficiente pois apenas comprova que o contador está registrado como auditor independente, mas não atesta que ele passou no exame de qualificação técnica específico exigido pela CVM para atuar como responsável técnico em sociedades de auditoria. Como se sabe, muitos profissionais integrantes do CNAI foram migrados para o cadastro na CVM sem aprovação no exame, pois já possuíam registro anterior a criação da prova específica.

O certificado pode ser obtido no site do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) na rede mundial de computadores (https://cfc.org.br/desenvolvimento-profissional-e-institucional/exames/certificados/).

1.6.2 Da mudança de categoria ou transferência de cadastro

Contadores já registrados na CVM como responsáveis técnicos ou AIPN que desejarem mudar de categoria ou se transferir para o cadastro de outro AIPJ não precisam apresentar o certificado de aprovação no exame de qualificação técnica, desde que a alteração ocorra de forma concomitante, ou seja, sem descontinuidade do registro do profissional junto à CVM. Para fins de conformidade com essa exigência de manutenção do vínculo e para evitar qualquer descontinuidade indevida na atuação como responsável técnico perante a CVM, considera-se como marco relevante a data do protocolo do pedido de registro da nova sociedade de auditoria na CVM, realizado por meio do sistema INFOAUDI, de forma simultânea à solicitação de desvinculação da sociedade de auditoria anterior.

Assim, a data da assinatura do instrumento de saída da sociedade atual, embora constitua evento interno relevante entre as partes, não é o marco determinante para a CVM, uma vez que a prioridade da Autarquia é a continuidade do registro profissional no seu sistema, sem interrupções. Por sua vez, a data do protocolo do distrato ou da alteração contratual no órgão competente é fundamental para a formalização da sociedade e de suas alterações perante terceiros, sendo essa a data que marca o início da contagem do prazo regulamentar de 30 dias para a devida comunicação à CVM. Ressalta-se, contudo, que, especificamente para fins de manutenção do cadastro do Responsável Técnico, o critério adotado pela CVM é a gestão da vinculação de forma simultânea no sistema INFOAUDI.

Dessa forma, os profissionais que já foram cadastrados na CVM como responsáveis técnicos de uma sociedade de auditoria estarão sujeitos à comprovação de aprovação no exame de qualificação técnica (Qualificação Técnica – CVM) apenas se a solicitação de inclusão em outro auditor, ou em sociedade de auditoria da qual já tenham sido responsáveis técnicos, ocorrer após a baixa de seu cadastro como responsável técnico no

[6] Incisos VI do art. 5º, XII do art. 6º e V do art. 6º-A da Resolução CVM nº 23/2021.

auditor anterior ou naquela sociedade em que exerceram essa função. Para evitar tal situação, o Responsável Técnico deve assegurar que a solicitação de registro na nova sociedade de auditoria e a desvinculação da sociedade anterior sejam processadas de maneira coordenada e simultânea no INFOAUDI, mantendo o vínculo ativo até o momento da efetiva transição.

Após a aprovação no certame e até a efetivação de seu cadastro ou registro na CVM, o profissional interessado em obter tal prerrogativa deverá manter-se em dia com os requerimentos do Programa de Educação Profissional Continuada, comprovando sua regularidade por meio de certidão específica emitida pelo CFC. Caso contrário, o requerente deverá obter novamente a aprovação no exame de qualificação técnica específico para a CVM.

1.6.3 Da aprovação no exame de qualificação técnica pelos integrantes das equipes de auditoria

Todos os integrantes das equipes de auditoria que exerçam funções gerenciais também devem ser aprovados no referido exame.

Na hipótese do relatório de auditoria emitido no âmbito do mercado de valores mobiliários conter assinaturas de outros contadores não cadastrados como responsáveis técnicos (RT) na CVM, eles também precisam ter sido previamente aprovados em exame de qualificação técnica específico "CVM", sob pena da respectiva sociedade de auditoria e do seu responsável técnico (RT), cadastrado nesta autarquia e também signatário do relatório de auditoria, infringirem o inciso VII do art. 25 da Resolução CVM nº 23/2021.

1.7 Informações Periódicas Anuais (Art. 16 – Resolução CVM Nº 23/2021)

Os auditores independentes devem encaminhar à CVM, até o último dia útil do mês de abril de cada ano, informações relacionadas à sua atuação no mercado de valores mobiliários, conforme Anexo D à Resolução CVM n.º 23/2021[7]. Essas informações são subsídios importantes para a CVM avaliar a capacidade dos auditores em atender adequadamente aos seus clientes.

Tais informações devem ser encaminhadas via internet, na página da CVM. O envio deve ser feito através da opção "REGULADOS (https://www.gov.br/cvm/pt-br/assuntos/regulados)", selecionando em seguida a opção "ENVIO DE DOCUMENTOS – CVMWEB (https://cvmweb.cvm.gov.br/swb/default.asp?sg_sistema=scw)" e , por fim, a opção "ENVIO DE DOCUMENTOS".

Com o intuito de facilitar a apresentação da Declaração Eletrônica de Conformidade, evitando atrasos ou sua não apresentação, desde 2020, ao acessar o sistema CVMWEB para apresentar as Informações Periódicas Anuais, o auditor é direcionado

[7] Resolução CVM n° 23, art. 16.

automaticamente para a verificação de seus dados cadastrais. Após a validação dos dados cadastrais, ou sua atualização, o auditor deve emitir a Declaração Eletrônica de Conformidade e, somente então, é redirecionado para a apresentação das Informações Periódicas Anuais.

Nesta etapa, existem duas opções para encaminhamento das informações: i) Envio de documentos via formulário e ii) Upload de documentos. Por último, deve ser selecionada a opção "Informe Anual de Auditor Independente". A opção "upload de documentos" deverá ser utilizada, apenas, por aqueles auditores que possuam mais de 10 (dez) clientes que sejam companhias abertas (ou integrantes do mercado de valores mobiliários ou companhias incentivadas), uma vez que, neste caso, é necessária a criação de um arquivo (padrão XML) para encaminhamento das informações requeridas.

Adicionalmente, a partir da vigência da Resolução CVM nº 23/2021, o Anexo D apresenta no item 4.A o requerimento de apresentação das demonstrações contábeis da sociedade de auditoria (somente pessoa jurídica) referentes ao exercício social que serve de base para as informações anuais em apresentação, caso já decorrido prazo previsto em lei para sua elaboração; ou ao penúltimo exercício social encerrado, nos demais casos. O arquivo contendo as demonstrações contábeis deve estar no formato "PDF", devendo ser encaminhado em conjunto com as Informações Anuais por meio da opção de upload de documentos disponibilizada.

A não observância do prazo de envio das informações tratadas neste tópico enseja a cobrança de multa cominatória diária de R$ 200,00 (duzentos reais)[8].

Não há mais a necessidade de informar os cursos e treinamentos realizados no ano de competência do informe, uma vez que essa informação é encaminhada diretamente pelo CFC à CVM.

1.8 Cadastro único (art. 11, parágrafo único, Resolução CVM n.º 23/2021)

O parágrafo único do art. 11 da Resolução CVM n.º 23/2021 busca garantir a equidade entre o tratamento dado ao AIPN e ao AIPJ e seus responsáveis técnicos. A norma não permite o registro na categoria de AIPN de contador que seja sócio, diretor ou responsável técnico ou que tenha vínculo profissional de qualquer natureza com AIPJ. Dessa forma, corrigiu-se situação assimétrica que permitia a sócios ou responsáveis técnicos de AIPJ registrados na CVM atuar em outra sociedade de auditoria também registrada na CVM.

Cabe mencionar que a limitação de participação de um sócio a apenas uma sociedade de auditoria registrada na CVM não viola o direito constitucional de livre associação. O profissional pode ter quantas associações e participações desejar, inclusive dentro de

[8] Prevista na Resolução CVM n° 23, art. 1, à luz da Resolução CVM n° 47/2021.

um mesmo grupo econômico. Entretanto, a participação em AIPJ registrado na CVM estará limitada a apenas 01 (uma) sociedade de auditoria. Portanto, pedidos de novos registros ou de inclusão de responsáveis técnicos que estejam em desacordo com essa determinação serão prontamente indeferidos.

1.9 Casos de suspensão e cancelamento de ofício (Art. 15 – Resolução CVM Nº 23/2021)

O art. 15 da Resolução CVM nº 23/2021 prevê os casos em que o Auditor Independente - Pessoa Natural, o Auditor Independente – Pessoa Jurídica e seus responsáveis técnicos podem ter, respectivamente, o registro e o cadastro na Comissão de Valores Mobiliários suspenso ou cancelado. O inciso II, do mesmo artigo, prevê como hipótese de suspensão ou cancelamento o descumprimento de quaisquer das condições necessárias à concessão ou à manutenção do registrou ou cadastro, acrescentando ainda o caso de superveniência de situação impeditiva.

Nessa esteira, é importante reforçar que tanto o AIPN quanto o AIPJ são categorias aplicáveis a contadores profissionais, sendo um dos requisitos para aquisição e manutenção do registro de AIPJ que a sociedade profissional seja formada por sócios contadores com pelo menos metade representada por responsáveis técnicos regularmente registrados (art. 4º, incisos II e III, Resolução CVM nº 23/2021). Assim, o entendimento prevalecente é que a Sociedade de Auditoria é uma sociedade formada por profissionais que exercem a atividade intelectual de prestação de serviços de auditoria e demais serviços inerentes à profissão de contador. Dessa forma, está vedada às sociedades de auditoria atuantes no mercado de capiais brasileiro receber qualquer investimento externo, como aqueles advindos de "Private Equity", ou possuir estrutura societária divergente da prevista na Resolução CVM nº 23/2021, sob pena de ter seu registro e cadastro suspenso ou cancelado de ofício pela Comissão de Valores Mobiliários.

1.10 Programa de Revisão Externa de Qualidade (Art. 33 – Resolução CVM n.º 23/2021)

1.10.1 Da submissão da revisão externa de qualidade pelos pares

Os auditores independentes devem se submeter à revisão externa de qualidade realizada por outro auditor registrado na CVM[9], em consonância com as normas técnicas e profissionais, especialmente a NBC PA 11 emitida pelo CFC.

A revisão deverá ser realizada por outro auditor independente também registrado na CVM com estrutura compatível com o trabalho a ser desenvolvido, mesmo para AIPN ou AIPJ constituído como Sociedade Limitada Unipessoal (SLU). O relatório de revisão externa do controle de qualidade deve ser assinado por responsável técnico cadastrado

[9] Resolução CVM n° 23/2021, art.33.

na CVM ou AIPN registrado nesta autarquia, conforme o caso.

1.10.2 Da atuação do auditor-revisor

Especificamente em relação à atuação do auditor-revisor, no âmbito do Programa de Supervisão Baseada em Risco (SBR) adotado pela CVM nos últimos anos, foram observados problemas recorrentes na revisão de pares, majoritariamente relacionados à profundidade dos exames e à obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente para embasar a opinião. Como resultado, a Autarquia adotou procedimentos administrativos complementares, inclusive, com a instauração de processos sancionadores (Termo de Acusação). Nesse sentido, cabe destacar que o auditor-revisor deve verificar especialmente se o revisado cumpre o Programa de Educação Profissional (NBC PG 12 R4) e os procedimentos a serem observados pelos profissionais e organizações contábeis para cumprimento das obrigações previstas na Lei n.º 9.613/1998 (Resolução CFC 1530/2017), além dos requisitos do questionário de revisão externa de qualidade.

1.10.3 Da suspensão do registro do auditor junto à CVM

O descumprimento ao programa de revisões em pelo menos 2 (dois) dos últimos 5 (cinco) anos leva à suspensão do registro do auditor até que uma nova revisão seja apresentada e aprovada[10].

Desde 2018, os auditores que reincidem no descumprimento ao Programa de Revisão Externa de Qualidade têm seus registros suspensos na CVM. Caso desejem reativar seu registro, devem, por ato próprio e sem necessidade de prévia indicação do Comitê de Revisão Externa de Qualidade – CRE, indicar seu auditor-revisor ao CRE, submetendo-se à revisão externa de qualidade, dentro dos prazos e procedimentos definidos pela norma do CFC que rege o Programa. Ao final da revisão, seu resultado, conclusões e recomendações devem ser apresentados ao CRE para que seja possível avaliar a revisão realizada, aprovando-a ou não.

1.10.4 Das formas de infringir o cumprimento do Programa de Revisão Externa de Qualidade

Em alguns casos, observa-se a tentativa de infringir o cumprimento do Programa de Revisão Externa de Qualidade, notadamente de duas formas:

a) Auditores independentes indicados pelo CFC para o Programa de Revisão Externa de Qualidade que cancelam o registro junto à CVM e solicitam novo registro, no mesmo exercício ou no seguinte, para evitar a revisão. Mesmo nesses casos, conforme normativos da CVM e do CFC, o auditor deve se submeter ao Programa no próximo exercício (a contar do novo registro). No entanto, alguns não cumprem essa exigência ao retornar. A SNC entende que mesmo neste caso esses auditores

[10] Resolução CVM n° 23/2021, art. 33, §4º.

descumprem o controle de qualidade externo por dois exercícios[11]. Assim, nos casos identificados e futuros, a SNC adotará a suspensão prevista na norma.

b) Alguns auditores independentes, embora se submetam ao Programa de Revisão Externa de Qualidade quando indicados anualmente pelo CFC, apresentam problemas recorrentes em suas revisões, invibializando a aprovação da revisão pelo CRE-CFC, sendo automaticamente indicados para o ano seguinte. Entende-se que a recorrência dessa prática, ano após ano, caracteriza tentativa de burla ao cumprimento da revisão externa de qualidade. Dessa forma, ressalvamos que tais auditores estão passíveis de suspensão do registro, além da adoção de outras medidas administrativas aplicáveis ao caso.

1.10.5 Da reativação do registro suspenso por descumprimento do Programa de Revisão Externa

A reativação do registro suspenso por descumprimento ao Programa de Revisão Externa ocorrerá somente se o processo for aprovado pelo CRE/CFC sem qualquer deficiência apontada (relatório de revisão de sistema de qualidade adequado, isto é, "sem deficiências"). Relatórios com qualquer outra opinião, mesmo em conformidade com a norma e aprovados pelo CRE/CFC, não serão considerados válidos para a reativação do registro de auditor independente na CVM. A submissão ao Programa de Revisão Externa de Qualidade para estes auditores suspensos é voluntária, a pedido do próprio auditor, sendo obrigatória somente para os auditores ativos no cadastro da CVM e indicados pelo CRE/CFC. Ressaltamos que essa reativação do registro não é automática, cabendo ao auditor suspenso realizar a solicitação junto à CVM.

1.11 Programa de Educação Profissional Continuada (Art. 34 – Resolução CVM n.º 23/2021)

1.11.1 Do descumprimento do Programa de Educação continuada e a suspensão do registro

Objetivando a manutenção de um elevado padrão de capacitação técnica e de atualização constante a respeito das normas profissionais, dos procedimentos contábeis e de auditoria e das normas relacionadas ao exercício da sua atividade no mercado de valores mobiliários, os auditores independentes registrados na CVM deverão manter, para si e para seu quadro técnico, um programa de educação continuada consoante com as diretrizes aprovadas pelo CFC, constantes da NBC PG 12 (R4).

O descumprimento ao Programa de Educação Profissional Continuada em pelo menos 2 (dois) dos últimos 5 (cinco) anos por parte dos AIPN e dos AIPJ, bem como de seus sócios e/ou responsáveis técnicos, enseja a suspensão imediata do registro até que seja

[11] Resolução CVM n° 33, art. 33, § 4º.

apresentado novo certificado de aprovação no Exame de Qualificação Técnica[12].

1.11.2 Da apresentação do relatório anual de atividades relacionadas à Educação Continuada

Em virtude da atuação conjunta desta Autarquia com a Comissão de Educação Profissional Continuada – CEPC, instituída pelo CFC para gestão e acompanhamento do Programa, não é necessária a apresentação pelos auditores independentes do relatório anual de atividades relacionadas à Educação Continuada para a CVM. Referido relatório deverá ser entregue anualmente ao respectivo Conselho Regional de Contabilidade – CRC, como definido na NBC PG 12 (R4). A comprovação do atendimento ao Programa de Educação Profissional Continuada é homologada pelo sistema CFC/CRCs.

Lembramos que, independentemente da participação em cursos e atividades externas, os auditores independentes devem possuir mecanismos de acompanhamento tempestivo das alterações das normas profissionais de auditoria independente emanadas do CFC e, quando aplicável, do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON, e das normas que regulamentam a atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários.

A pedido do CFC, informamos ainda que, considerando o controle da pandemia de covid-19 e a retomada das atividades presenciais, a pontuação mínima exigida para os profissionais obrigados ao cumprimento do Programa retornou, a contar de 2022, à sua condição normativa, ou seja, 40 (quarenta) pontos – sendo que, no mínimo, 12 (doze) pontos devem ser cumpridos com atividades de aquisição de conhecimento, constantes da Tabela I do Anexo II, conforme previsto no item 7 da NBC PG 12 (R4).

1.12 Atualização Cadastral e Declaração Eletrônica de Conformidade (art. 2º, incisos I e II da Resolução CVM n.º 51/2021)

1.12.1 Da atualização cadastral

Independentemente da apresentação das informações periódicas, é necessário, também, que os auditores independentes mantenham o cadastro atualizado, observado o prazo de até 07 (sete) dias úteis contados a partir da data do fato que deu causa à alteração. Para tanto, é necessário que os auditores independentes acessem seus dados cadastrais na página da CVM. Além da atualização sob demanda, anualmente até o dia 30 do mês de abril[13], o Auditor Independente deve confirmar que seus dados cadastrais continuam válidos, com a emissão da Declaração Eletrônica de Conformidade.

Oportunamente, **considerando que todas as comunicações da CVM com os auditores independentes são realizadas por meio de mensagens eletrônicas**

[12] Resolução CVM n° 23, art. 34, § 2º.
[13] Resolução CVM n.º 51/2021, art. 2º, II.

(e-mail), reforçamos a necessidade de que tais endereços estejam atualizados. Ainda neste tema, lembramos que o e-mail informado como elo de comunicação com a CVM não esteja protegido por barreiras de mensagens (anti- spam), posto que tal funcionalidade impede a recepção de mensagens encaminhadas. Infelizmente, temos recebido diversos retornos de mensagem em função dessa ferramenta. Destacamos que tais endereços são de livre atualização por parte dos auditores independentes, caracterizando a fonte primária de comunicação com a CVM. Assim, a existência dessas ferramentas de controle é de inteira responsabilidade dos auditores independentes, que assumem o risco de sua manutenção.

1.12.2 Da emissão da Declaração Eletrônica de Conformidade

A Declaração Eletrônica de Conformidade deve ser emitida pelo acesso à opção "REGULADOS (https://www.gov.br/cvm/pt-br/assuntos/regulados)", selecionando a opção "SERVIÇOS AO PARTICIPANTE CVM" e a seguir a opção "ATUALIZAÇÃO CADASTRAL DE PARTICIPANTES", em seguida "DECLARAÇÃO ELETRÔNICA DE CONFORMIDADE", na página da CVM. É importante frisar que, mesmo nos casos em que não existam alterações nos dados constantes do site, a Declaração Eletrônica de Conformidade deverá ser emitida.

Para emissão da Declaração Eletrônica de Conformidade, deve ser selecionado o auditor independente (clique na caixa situada antes do nome do auditor), confirmando os dados cadastrais, ou alterando-os se necessário, e, em seguida, acionando a opção "ENVIAR FORMULÁRIO". Após o envio da Declaração Eletrônica de Conformidade aparecerá a informação: "Formulário já enviado? SIM".

1.12.3 Da multa cominatória por falta de entrega ou atraso na apresentação da Declaração Eletrônica de Conformidade

Por último, enfatizamos que a não apresentação da Declaração Eletrônica de Conformidade, ou sua apresentação com atraso, sujeita o participante à multa cominatória diária[14] no valor de R$ 200,00 (duzentos reais) para o participante pessoa jurídica e R$ 100,00 (cem reais) para o participante pessoa natural.

1.13 Auditor Independente – Pessoa Jurídica: tipos societários e responsabilidade dos sócios

Quanto ao tipo societário, com base no Código Civil (CC), a sociedade uniprofissional de contadores é de natureza simples[15], não empresária. Assim, o registro delas deve ser feito no Registro Civil das Pessoas Jurídicas (RCPJ)[16], mesmo que adotem tipos societários de sociedades empresárias[17].

[14] Resolução CVM nº 51/2021, art. 6°.
[15] Artigo 966 do CC.
[16] Parte final do artigo 1.150 do CC.
[17] Parte final do artigo 983 do CC.

O Enunciado nº 57, da I Jornada de Direito Civil, confirma que a escolha pelo tipo empresarial não altera a natureza simples da sociedade, e o Enunciado nº 382, da IV Jornada de Direito Civil, explica que o registro segue a natureza da atividade (empresarial ou não) e as demais questões seguem as normas do tipo societário adotado.

A Resolução CVM nº 23/2021 alterou os tipos societários permitidos para sociedades de auditoria registradas na CVM e eliminou a exigência de responsabilidade solidária e ilimitada entre os sócios, dispensando a necessidade de constituição como sociedade simples pura e de cláusulas específicas nos contratos sociais.

Nesse sentido, as alterações normativas não exigem ajustes nos contratos sociais das sociedades de auditoria para adequação à Resolução CVM nº 23/2021; logo, os contratos atuais permanecem válidos para manutenção do registro. Eventuais alterações contratuais, que reflitam o desejo dos sócios em adotar as possibilidades introduzidas pelas alterações normativas, podem ser feitas a qualquer momento e devem ser enviadas à CVM para atualização cadastral, conforme o art. 17 da resolução.

Ainda sobre o tema, é oportuno destacar que a Procuradoria Federal Especializada junto à Comissão de Valores Mobiliários (PFE) manifestou o entendimento de que "não se vislumbra fundamento legal ou regulamentar para vedar que as sociedades de auditoria adotem como tipo societário a sociedade limitada unipessoal (SLU), prevista no §1º do art. 1.052 do Código Civil [...] Caso o auditor independente adote a forma de sociedade unipessoal deverá se registrar na categoria de auditor independente pessoa jurídica".

Por fim, à luz do acima destacado, é importante esclarecer que a cópia do Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica do Ministério da Fazenda da sede e dos escritórios, apresentada para cumprimento do requisito positivado no inciso VI do art. 6º da Resolução CVM nº 23/2021, deverá identificar a sociedade de auditoria, no campo código e descrição da natureza jurídica, com o código 223-2 para a Sociedade Simples Pura ou com o código 224-0 para a Sociedade Simples Limitada e para a Sociedade Simples Limitada Unipessoal, conforme o caso e de acordo com a tabela atual utilizada pelo programa CNPJ para as entidades, disponível em https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/cadastros/cnpj/tabelas-utilizadas-pelo-programa-cnpj.

2 TEMAS RELACIONADOS À EXECUÇÃO DOS TRABALHOS E DOCUMENTAÇÃO DE AUDITORIA

2.1 Resolução CVM Nº 23/2021

2.1.1 Hipóteses de impedimento e de incompatibilidade (Art. 22 a 24 - Resolução CVM nº 23/2021)

A SNC entende que a independência é um fator essencial na diferenciação do profissional de contabilidade que trabalha dentro da empresa daquele que presta serviço

de auditoria independente. Competência técnica, responsabilidade, integridade, objetividade e ética são elementos comuns a ambos. O grande diferencial é o grau de independência inerente a que ambos estão sujeitos. Além disso, a independência deve ser exercida em sua integralidade, na medida em que envolve dois aspectos complementares: o auditor deve exercer de fato suas atividades de forma independente e também deve aparentar ser independente. Desta forma, é essencial que as pessoas que supostamente sejam as beneficiadas com o trabalho do auditor tenham a percepção de que é uma pessoa ou sociedade independente, sem conflitos de interesses, potenciais ou reais, que possam colocar em dúvida a lisura de sua atuação e os objetivos da auditoria independente. Isso é fundamental para a manutenção da credibilidade relacionada às atividades de auditoria independente e, consequentemente, na confiança dos investidores acerca das demonstrações contábeis auditadas.

Considerando principalmente esse último aspecto, a Resolução CVM nº 23/2021 proíbe a prestação de determinados serviços de consultoria a empresas clientes de auditoria, tais como: reestruturação societária, avaliação de empresas, reavaliação de ativos, determinação dos valores das provisões ou reservas técnicas e provisões para contingências, planejamento tributário, temas relacionados à emissão de relatórios financeiros de sustentabilidade e remodelação de sistemas contábeis, de informações e de controle interno.

Nesta oportunidade, convém esclarecer que a restrição imposta pelo inciso II do art. 23 da Resolução CVM nº 23/2021 não configura obstáculo ao exercício da atividade profissional, uma vez que não estabelece vedação absoluta à prestação do serviço de auditoria nem do serviço de consultoria, mas, tão somente impede que ambos serviços sejam prestados, de forma concomitante, pelo mesmo auditor independente a um mesmo cliente, no âmbito do mercado de valores mobiliários.

Adicionalmente, a Resolução CVM nº 23/2021 veda ao auditor independente e às pessoas a ele ligadas a possibilidade de adquirir ou manter títulos ou valores mobiliários da entidade auditada.

As pessoas ligadas ao auditor independente são as mesmas com quem ele mantém vínculo, relação, participação ou possui interesse, conforme definido pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nas normas de independência profissional e que o impede de executar serviços de auditoria.

2.1.2 Emissão de Relatório Circunstanciado (art. 25, inciso II, Resolução CVM n.º 23/2021)

O art. 25, inciso II, da Resolução CVM n.º 23/2021 prevê que o auditor independente deve "elaborar e encaminhar à administração e ao Conselho Fiscal, relatório circunstanciado que contenha suas observações em relação aos controles internos e aos procedimentos contábeis da entidade auditada, descrevendo, ainda, as eventuais deficiências ou ineficácias identificadas no transcorrer dos trabalhos".

Nesse sentido, ratificando o disposto no citado texto normativo, **esclarecemos que é expressa a obrigatoriedade de emissão do referido relatório circunstanciado ao final dos trabalhos, em qualquer hipótese, independentemente de terem sido, ou não, identificadas deficiências ou ineficácias no ambiente examinado**. Ou seja, apesar de a norma profissional de auditoria independente que trata do tema (NBC TA 265) determinar a menção em relatório apenas das deficiências significativas, caso existam, **o relatório circunstanciado requerido pela Resolução CVM n.º 23/2021 é mais abrangente, requerendo a emissão do relatório ao final de cada trabalho**.

Reforçamos que o relatório circunstanciado deve conter, no mínimo, dentre outras informações, a descrição das deficiências e ineficácia dos controles internos e dos procedimentos contábeis adotados pela entidade auditada, acompanhadas das recomendações dos auditores independentes e dos comentários da administração para as correções que se fizerem necessárias. Como se percebe, tais apontamentos integram o conjunto mínimo de informações que o relatório circunstanciado deve conter. Todavia, os mesmos não exaurem o conteúdo do referido relatório.

Além disso, é importante frisar que o referido relatório, em consonância com a citada norma profissional, deve segregar as deficiências significativas daquelas não significativas. Naquelas situações, **extremamente raras**, em que o auditor independente concluir pela não identificação de deficiências de controles internos (significativas ou não), o relatório a ser emitido será afirmativo, ou seja, deve afirmar sobre a não identificação de deficiências de controles internos, sejam significativas ou não, durante a realização dos trabalhos.

Tal procedimento possibilita mínima comprovação de que o auditor independente executou a avaliação dos controles internos e procedimentos contábeis previstos na norma emitida pela CVM e pelas normas profissionais de auditoria independente. É sempre importante lembrar que é responsabilidade da administração da entidade auditada a adequação dos controles internos determinados como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante. Além disso, cabe ao auditor considerar a estrutura e funcionamento do controle interno para planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias. Contudo, é importante ressalvar que, neste caso específico, o trabalho do auditor independente não tem como finalidade expressar uma opinião sobre a eficácia do controle interno, conforme previsto nas normas de auditoria emitidas pelo CFC aplicáveis a este contexto.

Nesta perspectiva, **reforçamos que o auditor deve, ainda, no decorrer dos trabalhos de auditoria de anos subsequentes, estabelecer acompanhamento específico daquelas deficiências apontadas no relatório anterior, bem como de seu desfecho frente às ações da administração, para determinar se tais deficiências devem continuar a ser comunicadas no relatório circunstanciado ou, ainda, se aquelas consideradas inicialmente como "não significativas" alteraram seu status em função da sua recorrência, sem ações da**

administração da entidade auditada ao longo dos períodos examinados. Assim, é esperado que o auditor considere no acompanhamento das deficiências fatores como probabilidade de nova ocorrência, magnitude da distorção e a possibilidade de evolução para deficiência significativa, mantendo os registros da análise de cada um desses fatores e a respectiva conclusão do auditor devidamente documentados nos papéis de trabalho. Adicionalmente, o auditor deve avaliar se o conjunto de deficiências individualmente não significativas pode, quando analisado em conjunto, representar uma deficiência significativa, considerando sua relevância no contexto dos controles internos da entidade auditada.

Em complemento, é oportuno destacar que, de acordo com a *NBC TA 265 – Comunicação de Deficiências de Controle Interno*, o prazo para emissão da comunicação por escrito está detalhado no item A13, conforme segue:

> *Ao determinar quando emitir a comunicação por escrito, o auditor pode considerar se o recebimento dessa comunicação seria um fator importante para permitir que os responsáveis pela governança desempenhem suas responsabilidades de supervisão geral. Além disso, para entidades registradas em bolsa em certas jurisdições, os responsáveis pela governança podem ter que receber a comunicação por escrito do auditor antes da data de aprovação das demonstrações contábeis para desempenhar responsabilidades específicas em relação ao controle interno, para fins regulatórios ou para atender outros propósitos. Para outras entidades, o auditor pode emitir a comunicação por escrito em uma data posterior. Contudo, neste último caso, considerando que a comunicação por escrito do auditor sobre deficiências significativas faz parte do arquivo de auditoria final,* ***a comunicação por escrito está sujeita ao requisito do item 14 da NBC TA 230****, que requer do auditor a montagem tempestiva do arquivo de auditoria final. A NBC TA 230 estabelece que o limite de tempo adequado para a conclusão da montagem do arquivo de auditoria final é normalmente de no* ***máximo 60 dias*** *após a data do relatório do auditor independente (NBC TA 230, item A21). (grifos nossos)*

Portanto, o auditor independente deve receber os comentários da administração no prazo de até 60 (sessenta) dias após a data do respectivo relatório de auditoria. **Nos casos em que, a despeito dos esforços empreendidos pelo auditor, não haja resposta da administração, o fato deve constar daquele arquivo final de auditoria, juntamente com a versão para discussão encaminhada, sendo considerada como "final" a partir desse momento**.

2.1.3 Composição das equipes de auditoria (art. 25, inciso VII, Resolução CVM n.º 23/2021)

O inciso VII, art. 25, da Resolução CVM n.º 23/2021 determina que o auditor deve:

> *VII – garantir que todos os sócios, diretores, gerentes, supervisores ou quaisquer outros integrantes, com função de gerência, na equipe destinada ao exercício da atividade de auditoria em entidades reguladas pela CVM, tenham sido aprovados em Exame de Qualificação Técnica específico para a CVM.*

Assim, ao planejar as equipes de auditoria, os auditores devem atentar para o fato de que todos aqueles componentes que exerçam função de gerência, tais como, sócios, diretores, gerentes ou supervisores, dentre outros cargos possíveis, tenham sido aprovados em Exame de Qualificação Técnica específico para a CVM.

Importante ressaltar que o inciso VII do art. 25, combinado com o disposto no caput e no §1º do art. 34, todos da citada Resolução CVM n.º 23/2021, ratifica a obrigação de que tais profissionais atentem ao cumprimento anual do Programa de Educação Profissional Continuada, após sua aprovação no referido exame. O não atendimento às diretrizes impostas pelo Conselho Federal de Contabilidade em relação ao Programa de Educação Profissional por parte dos profissionais citados poderá ensejar a adoção de medidas administrativas em desfavor dos auditores independentes inadimplentes.

No que tange especificamente aos contadores já cadastrados como responsáveis técnicos autorizados a emitir e assinar relatórios de auditoria em nome de cada sociedade de auditoria, no âmbito do mercado de valores mobiliários, ressalte-se que, por ocasião de seus requerimentos de inclusão no cadastro de responsáveis técnicos, estes cumpriram com todos os requisitos que lhes facultaram o deferimento dos seus pedidos de cadastro por parte da CVM. Em decorrência, o entendimento atual da SNC é de que os responsáveis técnicos já cadastrados nesta autarquia, e **enquanto mantiverem seu atual cadastro ativo**, não necessitam ser aprovados em Exame de Qualificação Técnica específico para a CVM. Sem prejuízo de tal entendimento, a SNC enfatiza que a realização voluntária do referido exame é uma condição tecnicamente recomendável, tendo em vista a necessidade de contínua atualização e aprimoramento técnico dos profissionais que atuam no mercado de valores mobiliários.

2.1.4 Rotatividade de Auditores (Art. 31 a 31A – Resolução CVM n.º 23/2021)

De acordo com o art. 31 da Resolução CVM nº 23/2021, o Auditor Independente – Pessoa Natural e o Auditor Independente – Pessoa Jurídica não podem prestar serviços para um mesmo cliente por prazo superior a cinco exercícios sociais consecutivos, exigindo-se um intervalo mínimo de três exercícios sociais para a recontratação.

Em outros termos, a regra da rotatividade obrigatória de auditores independentes é

composta pela conjugação do prazo máximo de vinculação e do intervalo mínimo de afastamento, ambos necessários para alcançar o objetivo almejado pela atividade normativa ao estabelecer a aludida regra.

Não há qualquer hipótese prevista na Resolução CVM nº 23/2021 que contemple a redução do intervalo mínimo estabelecido. Não há relação de proporcionalidade entre o período de vinculação e o prazo do intervalo mínimo de afastamento. Assim, independentemente da duração do prazo de vinculação do auditor independente com a entidade auditada, antes do início de um novo período de vinculação, o intervalo mínimo de três exercícios sociais deve ser respeitado.

Por oportuno, cabe enfatizar que é responsabilidade primária do auditor atender ao requisito da rotatividade, renunciando ao cliente quando houver descumprimento da norma. Não obstante, conforme disposto no art. 27 da referida norma, os administradores da entidade auditada devem ser responsabilizados pela eventual contratação e manutenção de auditores independentes que não atendam às condições previstas na Resolução.

Não menos relevante, a rotatividade não pode ser efetuada com outra sociedade de auditoria com a qual o auditor substituído tenha interesses em comum, tampouco que utilize a mesma estrutura física e operacional dos auditores anteriores. Exemplos de situações que podem caracterizar a inobservância à regra de rotatividade de auditores incluem:

a) utilização do mesmo endereço (sede e escritórios, caso existam);

b) relação direta de parentesco entre sócios e responsáveis técnicos das sociedades de auditoria (substituído e atual);

c) criação de "novas" sociedades de auditoria para prestação de serviços, com sócios e/ou responsáveis técnicos anteriormente vinculados ao auditor substituído.

2.1.4.1 Recontratação do Auditor

Chamamos atenção para a eventual recontratação do auditor substituído. Independentemente de atingir ou não o período definido na norma para a prestação de serviços de auditoria consecutivos para um mesmo cliente, a recontratação somente poderá ocorrer após um período de três exercícios sociais. Por exemplo, se o AUDITOR "A", após dois exercícios sociais de prestação de serviços ao auditado, foi substituído pelo AUDITOR "B", o AUDITOR "A" somente poderá retornar para a prestação de serviços de auditoria decorridos três exercícios sociais de sua substituição.

2.1.4.2 Possibilidade de extensão do prazo de prestação de serviços para Companhias com Comitê de Auditoria Estatutário (CAE)

O art. 31-A da Resolução CVM n. 23/2021 estabelece uma exceção no que diz respeito ao prazo máximo de vinculação, facultando sua extensão para até dez anos, caso a

entidade auditada possua um CAE instalado e em pleno funcionamento até a data de encerramento do terceiro exercício social a contar da contratação do auditor independente, e que permaneça em funcionamento após essa data enquanto se utiliza da prerrogativa. Além disso, o auditor deve ser pessoa jurídica e atender os requisitos dos arts. 31-B a 31-F da referida resolução.

2.1.4.3 Documentação dos requisitos de instalação, composição e funcionamento do CAE

Ressaltamos que o auditor independente deve avaliar e documentar em seus papéis de trabalho o cumprimento dos requisitos de instalação, composição e o funcionamento do CAE previstos nos arts. 31-A, 31-B e 31-C da Resolução CVM nº 23/2021.

Cabe ressaltar que, de acordo com a NBC TA 230 (R1), a documentação de auditoria é o registro dos procedimentos de auditoria executados, das evidências relevantes obtidas e das conclusões alcançadas pelo auditor. Isso inclui documentos e anotações elaborados no curso dos trabalhos ou obtidos de outras fontes, que registram as evidências dos trabalhos executados pelo auditor e fundamentam sua opinião e comentários, e não apenas cópias de documentos.

Lembramos que o auditor deve preparar uma documentação de auditoria suficientemente completa e detalhada para permitir que um auditor experiente, sem nenhum envolvimento anterior com a auditoria, entenda o trabalho realizado. As evidências de auditoria são fundamentais, pois compreendem as informações utilizadas pelo auditor para chegar às conclusões em que se fundamentam a sua opinião consignada no respectivo relatório de auditoria, conforme define a NBC TA 500 (R1). Portanto, a simples juntada de atas de reuniões, regulamento interno ou citações sobre a avaliação de condição pessoal de membro do CAE, sem uma análise objetiva e destacada do teor das discussões, funcionamento, determinações e requerimentos para atendimento aos requisitos da norma não atende a esses objetivos. Da mesma forma, análises realizadas sem documentos formais que comprovem as conclusões subjetivas incorrem na mesma deficiência.

2.1.4.4 Recondução dos membros do CAE por reeleição

Entende-se que é possível a recondução dos membros do CAE por reeleição, sem interregno entre os mandatos. Contudo, na ocorrência de qualquer lacuna entre os mandatos, os membros do CAE só poderão voltar a integrar tal órgão, na mesma companhia, após decorridos, no mínimo, três anos do final do mandato (conforme explicitado no § 4º do art. 31-C da Resolução CVM nº 23/21).

2.1.4.5 Utilização de um único CAE para o Grupo

Por último, ressaltamos que não existe impedimento normativo para a utilização de um único CAE para uma sociedade-mãe e suas subsidiárias integrais e demais companhias abertas do Grupo. Entretanto, para garantir o cumprimento integral da Resolução CVM nº 23/2021, são necessárias ações individualizadas por companhia. A seguir,

exemplificam-se algumas dessas ações:

- previsão do CAE no Estatuto Social de cada companhia;
- vínculo direto do CAE ao Conselho de Administração de cada companhia ou vínculo direto do CAE ao Conselho de Administração da sociedade-mãe, desde que as atribuições do referido comitê em relação às subsidiárias integrais estejam devidamente formalizadas nos estatutos sociais, regimentos internos e demais documentos pertinentes da sociedade-mãe e das demais companhias;
- coordenação das datas das reuniões, para que, além de acontecerem no mínimo bimestralmente, seja possível a apreciação das demonstrações contábeis de cada companhia do Grupo antes de sua divulgação;
- o CAE de cada companhia deve ter regimento interno próprio aprovado pelo respectivo conselho de administração, prevendo detalhadamente suas funções, bem como seus procedimentos operacionais;
- o CAE deve ter meios para receber e controlar separadamente as denúncias de cada companhia;
- o CAE deve ter autonomia operacional e dotação orçamentária, dentro dos limites aprovados por cada conselho de administração;
- o coordenador do CAE deve comparecer à assembleia geral ordinária de cada companhia;
- o CAE deve supervisionar as atividades da área de controles internos, de auditoria interna e da área de elaboração das demonstrações financeiras de cada companhia;
- o CAE deve, para cada companhia, monitorar a qualidade e integridade: a) dos mecanismos de controles internos; b) das informações trimestrais, demonstrações intermediárias e demonstrações financeiras da companhia; e c) das informações e medições divulgadas com base em dados contábeis ajustados e em dados não contábeis que acrescentem elementos não previstos na estrutura dos relatórios usuais das demonstrações financeiras;
- o CAE deve avaliar e monitorar as exposições de risco de cada companhia separadamente;
- o CAE deve avaliar e monitorar, juntamente com a administração e a área de auditoria interna de cada companhia, a adequação das transações com partes relacionadas realizadas pelas companhias e suas respectivas evidenciações;
- o CAE deve elaborar relatório anual resumido, a ser apresentado juntamente com

as demonstrações financeiras, com o conteúdo requerido, para cada companhia.

2.1.4.6 Contratação para auditoria interna durante o período de carência e riscos à independência

A regra de rotatividade compulsória, estabelecida no **caput do art. 31 da Resolução CVM nº 23/2021**, determina que o auditor independente não pode prestar serviços para um mesmo cliente por prazo superior a cinco exercícios sociais consecutivos, exigindo-se um intervalo mínimo de três exercícios sociais para a sua recontratação. Embora a literalidade do art. 31 se restrinja à atividade de auditoria de demonstrações financeiras e revisão de informações intermediárias, a manutenção de um vínculo contratual para serviços de não-auditoria exige cautela extrema quanto aos princípios éticos e profissionais.

A contratação de auditoria interna por empresa que tenha prestado serviços de auditoria independente à mesma entidade há menos de três anos é classificada pela **Resolução CVM nº 80/2022**[18] como uma prática de governança não recomendada. Tal situação sujeita o emissor ao regime do "pratique ou explique", uma vez que a continuidade da relação comercial durante o intervalo de afastamento obrigatório pode criar ameaças significativas à independência e à objetividade do auditor. O auditor deve avaliar se essa proximidade compromete sua capacidade de exercer julgamentos isentos, conforme preconizado pela **NBC PG 100 (R1)**[19].

A prestação de serviços de auditoria interna pelo ex-auditor externo, especialmente quando acompanhada da intenção manifesta de recontratação para a auditoria contábil após o término da carência, configura uma grave **ameaça de familiaridade**. Esse relacionamento prolongado e próximo pode levar o profissional a tornar-se excessivamente solidário aos interesses do cliente ou a aceitar seu trabalho sem o devido **ceticismo profissional**, prejudicando a essência da rotatividade, que visa justamente oxigenar a relação entre auditor e auditado.

Adicionalmente, identifica-se uma inequívoca ameaça de autorrevisão caso o profissional retorne à função de auditor independente após ter atuado na auditoria interna. Nessa hipótese, o auditor estaria revisando e testando controles internos que ele próprio ajudou a implementar, ajustar ou validar no exercício da função anterior. A troca de equipes internas na sociedade de auditoria não é suficiente para afastar essa realidade, mantendo-se o compromisso da sociedade com os resultados de seus próprios julgamentos anteriores.

É fundamental ressaltar que a independência deve ser mantida tanto sob o aspecto do pensamento quanto sob o aspecto da **aparência de independência**. Conforme a **NBC PA 400**[20], a sociedade de auditoria deve evitar fatos e circunstâncias que levem um

[18] Resolução CVM nº 80/2022 item 24, a, i.
[19] NBC PG 100 (R1) Item 120.6A3 e Princípios da Objetividade, Integridade e Identificação de ameaças.
[20] NBC PA 400 Itens 400.5 (a) e (b), 400.6

terceiro bem informado a concluir que a integridade ou o ceticismo profissional ficaram comprometidos. O planejamento antecipado da recontratação para auditoria externa, viabilizado por uma ponte contratual via auditoria interna, transparece um vínculo que transcende a independência esperada no mercado de valores mobiliários.

Diante desse cenário, a SNC orienta que a utilização de tais estruturas de contratação será objeto de rigorosa fiscalização. Caso reste evidenciada a perda de independência por parte dos auditores em função da continuidade do vínculo durante o período de carência do art. 31 da Resolução CVM nº 23/2021, a Autarquia adotará as medidas administrativas cabíveis para a apuração de responsabilidade por descumprimento das normas profissionais e regulamentares. O ceticismo profissional e a alternância efetiva de equipes são pilares inegociáveis para a credibilidade do sistema de auditoria independente.

2.1.5 Independência: Relacionamento próximo do auditor com membros da administração e da governança da entidade auditada

Tem-se observado, nos últimos anos, a participação crescente de profissionais com experiência prévia em firmas de auditoria, em especial daqueles que atuaram como sócios de auditoria e responsáveis técnicos, na composição dos órgãos de governança das companhias abertas, notadamente nos comitês de auditoria.

Nessas circunstâncias, quando membro de órgão de governança de companhia aberta manteve vínculo com a sociedade de auditoria contratada pela própria companhia, impõe-se a necessidade de atenção redobrada às questões relacionadas à independência do auditor.

Tais riscos devem ser devidamente avaliados pela companhia aberta e pela sociedade de auditoria, tanto no curso da execução dos trabalhos quanto, de forma ainda mais relevante, nos processos de contratação, bem como de aceitação e continuidade de trabalhos de auditoria, respectivamente. A *NBC PA 400 – Independência para Trabalhos de Auditoria e Revisão* estabelece requisitos específicos e trata das ameaças à independência do auditor nos casos em que exista ou tenha existido relação de emprego ou associação profissional entre o auditor (ou a sociedade de auditoria) e administradores, membros da governança ou empregados da entidade auditada que exerçam influência significativa sobre a elaboração ou a supervisão dos registros contábeis.

As ameaças à independência podem se manifestar, entre outras situações, em função da natureza e da extensão do relacionamento existente entre o auditor e o profissional que ocupa posição relevante na entidade auditada, incluindo, a título exemplificativo: **participação em planos de pensão custeados, direta ou indiretamente, pela sociedade de auditoria; pagamentos ou benefícios pós-emprego de qualquer natureza; custeio, pela sociedade de auditoria, de gastos relevantes em benefício do profissional; recebimento de valores a título de prestação de**

serviços de qualquer natureza; obrigações financeiras remanescentes; ou quaisquer outros vínculos que caracterizem benefício contínuo ou obrigação ainda vigente, sejam eles de natureza contratual, financeira, comercial ou previdenciária. Essa relação não é exaustiva e tem caráter meramente ilustrativo, limitada a exemplificar situações que podem gerar ameaças à independência ou conflitos de interesse.

Nesses casos, a sociedade de auditoria e a companhia aberta devem avaliar formalmente tais circunstâncias e documentar suas conclusões, assegurando que a independência do auditor não se encontre comprometida, inclusive sob a perspectiva de sua aparência de independência, fator essencial para a preservação da confiança dos usuários das demonstrações financeiras. **Tais avaliações devem ser documentadas e compor os papéis de trabalho relacionados à aceitação do cliente, em item específico de avaliação de independência por parte do auditor.**

Adicionalmente, devem ser consideradas situações envolvendo negociações de emprego entre profissionais da sociedade de auditoria e entidades auditadas, na medida em que tais circunstâncias podem comprometer a objetividade e a imparcialidade exigidas no exercício da atividade de auditoria independente. Nesse contexto, espera-se que as firmas de auditoria mantenham políticas e procedimentos eficazes que exijam de seus profissionais a comunicação tempestiva do início de tratativas ou negociações de emprego com clientes de auditoria, de forma a permitir a adoção das salvaguardas apropriadas.

2.1.6 Demonstrações resumidas publicadas (em jornal impresso)

O Parecer de Orientação 39 publicado pela CVM em 20 de dezembro de 2021 trata dos requisitos a serem observados na publicação de demonstrações contábeis resumidas, conforme a nova redação do art. 289, I e II, da Lei 6.404/76: https://www.gov.br/cvm/pt-br/assuntos/noticias/cvm-divulga-parecer-de-orientacao-sobre-demonstracoes-financeiras-resumidas.

Ressaltamos que o relatório do auditor independente resumido, quando publicado, deve ser elaborado a partir do relatório do auditor independente completo, que deve estar devidamente divulgado em endereço eletrônico claramente referenciado na publicação resumida.

Em nossas atividades de acompanhamento, já foi possível observar que algumas importantes informações consignadas no relatório de auditoria vêm sendo omitidas na forma resumida final ("extrato das informações relevantes do relatório"). Lembramos que o item 4 do Parecer de Orientação CVM nº 39 define o conteúdo mínimo que o relatório do auditor independente resumido deve conter. Entretanto, esse conteúdo mínimo não limita a sua aplicação, tampouco exclui a necessidade de divulgação de outras informações relevantes existentes no relatório de auditoria. Assim, o entendimento da SNC é que, ao consignar parágrafos de ênfase em seu relatório, o

auditor divulgue um assunto apresentado ou divulgado nas demonstrações contábeis que, segundo seu julgamento, é de tal importância que é fundamental para o entendimento pelos usuários das demonstrações contábeis. Deste modo, não é aceitável que tal informação seja omitida do relatório de auditoria resumido, tendo em vista a relevância inerente da informação contida na ênfase do relatório, tal como reconhecida previamente pelo próprio auditor independente. Esse entendimento se aplica a qualquer parágrafo de ênfase constante do relatório do auditor e, de forma ainda mais substancial, àqueles relacionados ao risco de continuidade da entidade auditada.

Ratificamos, portanto, que é responsabilidade do auditor independente verificar se as informações publicadas de forma condensada estão em consonância com as demonstrações financeiras completas auditadas e com o relatório emitido pelo auditor independente sobre essas demonstrações financeiras completas, em linha com o disposto no artigo 25, I da Resolução CVM 23/2021.

Esclarecemos ainda, conforme também divulgado na Circular nº 01/2022 emitida pelo Ibracon, que a publicação das demonstrações contábeis resumidas não pode ser acompanhada da publicação do relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis integrais, emitido no âmbito da NBC TA 700. A publicação de um "extrato das informações relevantes do relatório" não se confunde com a publicação de partes do relatório e tampouco consiste em uma opinião sobre as referidas demonstrações financeiras resumidas.

2.1.7 Aspectos relevantes a serem observados na revisão das Notas Explicativas e na avaliação das demais informações constantes das Demonstrações Financeiras auditadas

Como informado pela Superintendência de Relações com Empresas - SEP, no resultado de suas ações relacionadas aos pedidos de registro de companhia aberta, foram identificadas diversas exigências relacionadas à divulgação de informações financeiras.

Dentre as exigências informadas pela SEP, foi possível identificar que as 5 (cinco) exigências mais frequentes estão relacionadas a:

a) divulgação deficiente de políticas contábeis aplicadas à Companhia, notadamente quando se verifica que a Companhia majoritariamente se deteve em transcrever ou parafrasear as normas contábeis, logo sem observância da OCPC 07 (R1);

b) divulgação deficiente das informações sobre Partes Relacionadas, sem observância do CPC 05 (R1), notadamente no que diz respeito a divulgação de taxas e prazos de mútuos entre partes relacionadas;

c) ausência de divulgação de informações sobre o Relacionamento com os Auditores Independentes, contrariando a Resolução CVM nº 80/2022 (Anexo C – Item 9);

d) falhas na divulgação da conciliação de informações de natureza não contábil

(LAJIDA/EBTIDA ou LAJIDA/EBTIDA ajustado) com as informações contábeis, logo sem observância da Resolução CVM nº 156/2022; e

e) divulgação deficiente das premissas em testes de impairment, logo sem observância do CPC 01 (R1), principalmente no que diz respeito à divulgação de taxas de desconto e taxas e premissas de crescimento.

Tais informações estão sob a responsabilidade primária da administração das companhias, cabendo aos administradores o dever de diligenciar no que for pertinente em relação às normas aplicáveis a elaboração das Demonstrações Financeiras e das Demonstrações Intermediárias vinculadas aos temas acima mencionados, bem como às orientações constantes no OFÍCIO-CIRCULAR/CVM/SNC/SEP/n.º 01/2025 (e ofícios circulares de anos anteriores). Por outro lado, cabe ao auditor independente envidar esforços na análise do conteúdo daquelas informações apresentadas em conjunto com as respectivas demonstrações contábeis auditadas, recomendando ajustes e melhorias necessárias, de modo a permitir uma melhor compreensão por parte dos diversos usuários e, principalmente, a sua adequação à estrutura de relatório financeiro aplicável.

Ainda nesse sentido, a depender do tipo, da relevância da informação não adequada divulgada e de seus possíveis efeitos no grau de compreensão por parte de seus usuários daquelas demonstrações contábeis, cabe ao auditor avaliar, frente ao disposto nas normas profissionais de auditoria independente, a necessidade de citação do fato em seu relatório de auditoria, considerando, inclusive, a possibilidade de emitir opinião modificada.

Por último, destaca-se que, nos pedidos de registro inicial de companhia aberta, ao auditor será imputada responsabilidade pela opinião emitida no respectivo relatório de auditoria, bem como pela condução dos trabalhos e procedimentos de auditoria que serviram de base para sua opinião, caso existam desvios relacionados à estrutura de relatório financeiro aplicável e de divulgações de informações que lhe sejam associadas.

2.2 Normas de Auditoria

2.2.1 Relatório de Auditoria e Principais Assuntos de Auditoria

Após alguns anos de adaptação às determinações constantes da norma NBC TA 701, entendemos que seus objetivos informacionais foram alcançados. Entretanto, é relevante salientar que, para que se atinjam tais objetivos, é imprescindível que a descrição dos procedimentos efetuados pelo auditor e dos resultados alcançados apresentem conteúdo informacional relevante para os usuários, não se restringindo a apresentações genéricas do que foi realizado e a afirmações vagas acerca da adequação do assunto quanto às demonstrações contábeis como um todo.

Com relação ao conteúdoda seção *Principais Assuntos de Auditoria*, a SNC entende como importantes os seguintes aprimoramentos por ocasião da elaboração do relatório

de auditoria:

- procedimentos de auditoria específicos adotados para o risco em discussão;
- informações sobre o uso do trabalho de especialistas e/ou de auditores internos;
- procedimentos de auditoria específicos relacionados aos controles internos aplicáveis, bem como se, como resultado da aplicação dos procedimentos efetuados pelo auditor, foram detectadas possíveis deficiências na sua efetividade;
- eventuais dificuldades na aplicação de procedimentos previstos;
- alterações do planejamento de procedimentos executados, no alcance ou na profundidade dos testes de auditoria;
- se, durante a execução dos procedimentos de auditoria, foram identificados ajustes pela administração da entidade, ainda que não registrados, mesmo que não sejam considerados materiais pelo auditor.

Adicionalmente, considerando a dinâmica do ambiente econômico e de negócios, assim como as particularidades das atividades, dos processos e dos sistemas das entidades auditadas, espera-se que os relatórios de auditoria sejam efetivamente individualizados, não sendo meras repetições dos principais assuntos de auditoria do exercício anterior, tampouco composto de assuntos (PAAs) padronizados, estabelecidos internamente pela sociedade de auditoria, para a sociedade como um todo ou por setor de atuação das entidades auditadas.

Nesse sentido, em relação às demonstrações financeiras de patrimônios separados e o disposto no item VIII, art. 25, da Resolução CVM n.º 23/2021, que trata dos Principais Assuntos de Auditoria, lembramos que cada patrimônio separado é considerado uma entidade que reporta informação para fins de elaboração de demonstrações financeiras individuais. Portanto, as normas profissionais de auditoria independente devem ser observadas quando da emissão do respectivo relatório de auditoria, inclusive a NBC TA 701 que trata do assunto.

2.2.2 Elaboração de relatórios de auditoria – modificação de opinião

É comum detectarmos a emissão de alguns relatórios de auditoria (ou revisão) de demonstrações anuais e de demonstrações intermediárias que, a juízo da SNC, estão em desacordo com as normas profissionais de auditoria independente. Tais relatórios costumam estar relacionados a companhias que passam por processos de investigação criminal, inclusive de seus dirigentes e gestores.

Apesar de entendermos que este é um tema complexo e que envolve julgamento profissional, verificamos que alguns auditores optam por emitir sua opinião de uma forma não condizente com as diretrizes constantes das normas profissionais de

auditoria, mais precisamente, as NBC TA 700, NBC TA 705 e NBC TA 706. Nesse sentido, lembramos que o auditor deve modificar a opinião no seu relatório quando:

a) conclui, com base na evidência de auditoria obtida, que as demonstrações contábeis como um todo apresentam distorções relevantes; ou

b) não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir que as demonstrações contábeis, como um todo, não apresentam distorções relevantes.

Oportunamente, ressaltamos que a NBC TA 705, norma profissional que trata da modificação da opinião, é clara ao definir as situações em que as modificações são requeridas:

> **Opinião com ressalva**
>
> 7. O auditor deve expressar uma "Opinião com ressalva" quando:
>
> (a) ele, tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes, mas não generalizadas nas demonstrações contábeis; ou
>
> (b) não é possível para ele obter evidência apropriada e suficiente de auditoria para fundamentar sua opinião, mas ele conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas sobre as demonstrações contábeis, se houver, poderiam ser relevantes, mas não generalizados.
>
> **Opinião adversa**
>
> 8. O auditor deve expressar uma "Opinião adversa" quando, tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes e generalizadas para as demonstrações contábeis.
>
> **Abstenção de opinião**
>
> 9. O auditor deve se abster de expressar uma opinião quando não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar sua opinião e ele concluir que os possíveis efeitos de distorções não detectadas sobre as demonstrações contábeis, se houver, poderiam ser relevantes e generalizados.
>
> 10. O auditor deve se abster de expressar uma opinião

> quando, em circunstâncias extremamente raras envolvendo diversas incertezas, concluir que, independentemente de ter obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre cada uma das incertezas, não é possível expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis devido à possível interação das incertezas e seu possível efeito cumulativo sobre essas demonstrações contábeis.

Ainda sobre o tema, é preciso lembrar que a Resolução CVM n.º 23/2021, em seu artigo 25, inciso IV, define claramente a necessidade de mensuração do impacto nas demonstrações contábeis auditadas quando da emissão do respectivo relatório de auditoria, nos casos de modificação de opinião (ressalva ou adverso), como segue:

> Art. 25. No exercício de suas atividades no âmbito do mercado de valores mobiliários, o auditor independente deve, adicionalmente:
>
> [...]
>
> IV - indicar com clareza, e em quanto, as contas ou subgrupos de contas do ativo, passivo, resultado e patrimônio líquido que estão afetados pela adoção de procedimentos contábeis conflitantes com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como os efeitos no dividendo obrigatório e no lucro ou prejuízo por ação, conforme o caso, sempre que emitir relatório de revisão de informações intermediárias ou relatório de auditoria adverso ou com ressalva.

Ainda sobre o tema, lembramos que após emissão de diversos ofícios de alerta pela SNC, e, concomitante interação com o Ibracon, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) publicou, em 2021, o Comunicado Técnico de Auditoria (CTA) 30, que padroniza e orienta os auditores independentes sobre os impactos na auditoria, mensuração e avaliação advindos dessas situações. O Comunicado Técnico orienta também sobre os possíveis reflexos na opinião constante dos relatórios de auditoria das demonstrações financeiras de entidades envolvidas em assuntos relacionados à não conformidade com leis e regulamentos, atos ilegais ou fraude e, por isso, deve ser consultado na ocorrência de tais situações.

Em complemento, é importante ressaltar o disposto na *NBC TA 240 - Fraude*, que estabelece como objetivo do auditor, dentre outros pontos, a identificação e avaliação de riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis decorrente de fraude, bem como responder adequadamente face à fraude ou à suspeita de fraudes identificada durante a auditoria.

2.2.3 Critérios de seleção da amostra na auditoria

A NBC TA 500 (R1) – Evidência de Auditoria trata da responsabilidade do auditor na definição e execução de procedimentos de auditoria destinados à obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar sua opinião de auditoria.Nesse contexto, a referida norma estabelece que, ao definir testes de controles e testes de detalhes, o auditor deve determinar meios eficazes para selecionar os itens a serem testados.

Nesse sentido, seu item A63 esclarece:

> Um teste eficaz fornece evidência de auditoria apropriada na medida em que, considerada com outra evidência de auditoria obtida ou a ser obtida, será suficiente para as finalidades do auditor. Ao selecionar itens a serem testados, o item 7 exige que o auditor determine a relevância e confiabilidade das informações a serem utilizadas como evidência de auditoria; outro aspecto da eficácia (suficiência) é uma consideração importante na seleção de itens a serem testados. Os meios à disposição do auditor para a seleção de itens a serem testados são:
>
> (a)seleção de todos os itens (exame de 100%);
>
> (b)seleção de itens específicos; e
>
> (c)amostragem de auditoria.
>
> A aplicação de qualquer um desses meios ou de uma combinação deles pode ser apropriada dependendo das circunstâncias específicas, por exemplo, os riscos de distorção relevante relacionados à afirmação que está sendo testada, e a praticidade e eficiência dos diferentes meios.

Ressalta-se que testes efetuados sobre uma seleção de itens específicos **não fornecem evidência de auditoria referente ao restante da população**. Assim, a conclusão de auditoria obtida é limitada aos itens selecionados, o que implica em procedimentos adicionais de auditoria para o restante da população.

Quando a seleção se der por amostragem, o auditor deve observar integralmente os requisitos da NBC TA 530 – Amostragem em Auditoria. A amostra deve ser definida em consonância com a finalidade do procedimento e com as características da população (item 6), possuir tamanho suficiente para reduzir o risco de amostragem a nível aceitável (item 7) e ser selecionada de modo que todas as unidades da população tenham igual probabilidade de inclusão, evitando tendenciosidade (item 8). Amostras não representativas rompem a relação entre amostra e população e impedem que os resultados obtidos forneçam base razoável para conclusão sobre o universo testado

(item 15(b)).

Nesta oportunidade, é importante lembrar que o item A12 da NBC TA 530 – "Amostragem em Auditoria" orienta que, **como a finalidade da amostragem é a de fornecer base razoável para o auditor concluir quanto à população da qual a amostra é selecionada, é importante que o auditor selecione uma amostra representativa**, de modo a evitar tendenciosidade mediante a escolha de itens da amostra que tenham características típicas da população.

Para esse fim, a população de auditoria deve corresponder ao conjunto integral de itens que compõem o saldo contábil ou a classe de transações objeto do teste. A aplicação de procedimentos a menos de 100% dessa população por meio de amostragem requer a definição adequada da unidade de amostragem. Essa unidade deve ser consistente com a unidade de contabilização adotada pela entidade e com a forma de mensuração do saldo na população. A seleção de itens em nível distinto daquele em que o saldo é reconhecido contabilmente compromete a correspondência entre amostra e população e, consequentemente, a representatividade dos resultados.

Por exemplo, em testes substantivos sobre o saldo de propriedades para investimento de um fundo de investimento imobiliário, o auditor deve verificar qual é a unidade de contabilização adotada (edifício, bloco, conjunto ou unidade autônoma), a qual, em regra, deve estar alinhada à respectiva matrícula imobiliária e ao nível de agregação considerado no laudo de avaliação do valor justo, pois o valor do conjunto imobiliário não equivale à mera soma das unidades autônomas que o compõem. Assim, caso o fundo contabilize seus ativos por edifício, não é apropriado aplicar procedimentos apenas sobre unidades internas específicas, pois essas subunidades não correspondem à unidade de amostragem definida na população. Nessa circunstância, o teste deixa de ser representativo do saldo contabilizado, eleva o risco de amostragem e prejudica a formação de base razoável para conclusão do auditor.

Por fim, o tamanho e a composição da amostra não podem ser considerados representativos com base **apenas** em afirmação genérica de julgamento profissional. O auditor deve documentar de forma clara, técnica e específica os critérios de definição da população, da unidade de amostragem, do método de seleção, do tamanho da amostra, bem como dos fundamentos técnicos e estatísticos que suportam, respectivamente, sua suficiência e representatividade. Referências genéricas ou meramente conclusivas não atendem às exigências de evidência e documentação das normas profissionais aplicáveis.

2.2.4 Julgamento profissional e transparência no relatório de auditoria

É essencial para o cumprimento do papel do auditor independente que sua opinião seja expressa claramente por meio de relatório por escrito. Isso envolve, além de outras informações, a transparência na comunicação dos principais assuntos de auditoria, a elaboração de parágrafos de ênfase, quando aplicável, e a descrição dos assuntos que

deram origem à modificação da opinião. Esses itens requerem atenção adicional do auditor, considerando as necessidades dos usuários das demonstrações contábeis, e devem ser escritos de forma a permitir que os usuários sejam capazes de entender plenamente as informações transmitidas.

Conforme descrito na NBC TA 701, a comunicação dos principais assuntos de auditoria visa tornar o relatório de auditoria mais informativo, proporcionando maior transparência sobre a auditoria realizada e fornecendo informações adicionais aos usuários, para auxiliá-los a entender os assuntos que, segundo o julgamento profissional do auditor, foram os mais importantes na auditoria das demonstrações contábeis do período corrente. Além disso, pode auxiliar na compreensão da entidade e nos temas que envolvem julgamento significativo da administração.

Em complemento, a NBC TA 706, nos itens 8, A1 e A2, define que, se o auditor considerar necessário chamar a atenção dos usuários para um assunto apresentado ou divulgado nas demonstrações contábeis que, segundo seu julgamento, é fundamental para o entendimento, ele deve incluir um parágrafo de ênfase em seu relatório. Isso é válido desde que, quando a NBC TA 701 se aplica, o assunto não tenha sido determinado como um Principal Assunto de Auditoria. Se o assunto for definido como Principal Assunto de Auditoria e o auditor considerar relevante chamar mais atenção à sua importância relativa, há outras formas de dar destaque, como (i) apresentá-lo de forma mais destacada na seção "Principais Assuntos de Auditoria", ou (ii) inserir informações adicionais sobre o tema na descrição desse principal assunto de auditoria. Dessa forma, será atendido o disposto na norma, conferindo maior transparência e conteúdo informacional significativo para os usuários.

Para os temas sensíveis identificados durante os trabalhos de auditoria, que tenham sido objeto de julgamento profissional, tanto por parte de preparadores de demonstrações contábeis quanto de auditores independentes, as áreas técnicas da CVM recomendam adotar os seguintes passos, extraídos de um arcabouço conceitual para julgamento profissional, reportados também no Ofício Circular CVM/SNC/SEP 01/23:

1. Elucidar o problema e os objetivos informacionais a serem atingidos;

2. Considerar as alternativas e as escolhas disponíveis;

3. Reunir e avaliar as informações necessárias;

4. Chegar a uma conclusão; e

5. Articular e documentar o racional base para decisão.

É importante evitar "armadilhas mentais" no processo de julgamento profissional, que podem surgir de restrições informacionais, influências, ideias pré-concebidas e vieses. Equipes de profissionais experientes no tema ajudam a mitigar esses riscos, mas não

isentam o auditor de sua responsabilidade sobre sua opinião independente e da aplicação dos requerimentos das normas profissionais aplicáveis. O auditor deve estar atento aos sinais de tendenciosidade da administração, conforme descrito no item 2.2.6 do presente Ofício-Circular. Para atingir o grau de transparência pretendido, tais comunicações não devem ser padronizadas, devendo ser redigidas especificamente para o assunto e para a entidade a que se referem.

Por fim, o item A30 da NBC TA 200 (R1) adverte que o julgamento profissional precisa ser adequadamente documentado e não deve ser usado como justificativa para decisões que, de outra forma, não são sustentadas pelos fatos e circunstâncias do trabalho nem por evidência de auditoria apropriada e suficiente.

Por fim, o julgamento profissional não deve ser utilizado como forma de elidir a execução de procedimentos mínimos de auditoria previstos em normas, devendo ser exercido pelo auditor com o devido ceticismo e ética profissional.

2.2.5 Distorções imateriais com potencial significativo de se tornarem relevantes no futuro

Como base para a opinião do auditor, as NBCs TA exigem obtenção de segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro.

Nesse contexto, o conceito de materialidade é aplicado pelo auditor no planejamento, na execução da auditoria e na avaliação do efeito de distorções identificadas sobre as demonstrações contábeis. Em geral, **as distorções, inclusive as omissões, são consideradas relevantes se for razoável esperar que possam influenciar, individual ou conjuntamente, as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas demonstrações contábeis**.

Julgamentos sobre a materialidade são efetuados à luz das circunstâncias e das necessidades dos usuários das demonstrações contábeis e são afetados tanto pela magnitude quanto pela natureza das distorções, ou pela combinação de ambas. Assim, ao avaliar o impacto das distorções identificadas, o auditor deve considerar não apenas seu valor atual, mas também seu potencial de crescimento ou recorrência no longo prazo, ou seja, seu potencial de se tornarem relevantes no futuro.

A materialidade definida no planejamento não implica que distorções abaixo deste patamar sejam automaticamente irrelevantes. O auditor deve avaliá-las de forma cumulativa quanto à magnitude, natureza e circunstâncias (NBC TA 320, itens 2 e 6). Distorções podem ser relevantes por sua natureza — por exemplo, quando afetam rubricas significativas, estimativas críticas, indicadores de desempenho ou bases de distribuição de resultados — ou pelas circunstâncias de sua ocorrência, como recorrência, origem em períodos anteriores ou repercussão regulatória ou contratual.

Ao detectar distorções não triviais, a definição da materialidade deve ser revista à luz

dos resultados efetivos da entidade (NBC TA 450, item 10). O auditor deve identificar, qualificar, acumular e avaliar todas as distorções não claramente triviais, inclusive de períodos anteriores, classificando-as, quando aplicável, como factuais, de julgamento ou projetadas, e concluir se são relevantes, individualmente ou em conjunto, para as demonstrações contábeis como um todo. Diferenças que excedam o patamar de trivialidade exigem avaliação crítica documentada e fundamentada quanto à sua aceitabilidade e aos efeitos cumulativos.

As distorções identificadas devem ser comunicadas tempestivamente à administração em nível apropriado, com solicitação de correção e obtenção das razões para eventual não correção, bem como comunicadas aos responsáveis pela governança, conforme a NBC TA 260. O auditor deve documentar o julgamento profissional exercido — incluindo a revisão da materialidade e a avaliação qualitativa das distorções —, assegurando evidência apropriada e suficiente e documentação adequada, nos termos das NBCs TA 500 e 230.

A ausência de análise e documentação dos aspectos qualitativos das distorções, inclusive quanto ao seu potencial de se tornarem relevantes no futuro, compromete o exercício do ceticismo profissional e a formação de base razoável para a conclusão do auditor sobre se as demonstrações contábeis estão livres de distorção relevante.

2.2.6 Auditoria de estimativas contábeis e divulgações relacionadas - NBC TA 540 (R2)

Temos verificado, nos últimos anos, recorrentes falhas dos auditores no atendimento aos requerimentos da NBC TA 540 (R1) / NBC TA 540 (R2), na auditoria de estimativas contábeis, incluindo, mas não limitado, a auditoria de testes de *impairment*, de valor justo, e das divulgações relacionadas.

Assim, seguem nossas considerações sobre os principais descumprimentos verificados:

- como parte da validação da metodologia de cálculo utilizada, é esperado que o auditor, entre outros procedimentos, verifique a comparação das estimativas calculadas historicamente com o efetivamente realizado, analisando os motivos para as divergências verificadas e, ainda, se a metodologia precisa de algum ajuste para ser novamente utilizada no período auditado;

- ao planejar a utilização de cálculos independentes (incluindo análises de sensibilidade), o auditor deve estabelecer uma expectativa formalizando em seus papéis de trabalho os limites aceitáveis de diferença em relação aos cálculos da administração e qual seu objetivo com aquele trabalho;

- é essencial que o auditor valide as premissas e dados (incluindo dados históricos) utilizados para o cálculo da estimativa;

- faz parte da responsabilidade do auditor verificar se as divulgações requeridas estão sendo efetuadas, solicitando à administração eventuais ajustes que se façam necessários;

- avaliar possíveis impactos em seu relatório de auditoria ou a inclusão do assunto no relatório circunstanciado, quando aplicável;

- o valor da estimativa refletido nas demonstrações contábeis (laudos de avaliação, principalmente) ter sido calculado por especialistas independentes contratados pelo cliente de auditoria não isenta o auditor dos procedimentos descritos acima, tampouco dos demais requerimentos das normas de auditoria, incluindo a verificação e revisão da razoabilidade de premissas e projeções utilizadas, bem como à aderência plena às normas contábeis pertinentes; e

- o julgamento da administração deve apresentar neutralidade e o auditor deve avaliar possíveis tendenciosidades da administração.

2.2.7 Controle Interno de Qualidade - implementação da NBC PA 01 - Gestão de Qualidade para Firmas (Pessoa Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes (correspondente à *International Standard on Quality Management* - *ISQM 1*)

Em 2021, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) alterou a norma que trata do processo de controle de qualidade das firmas de auditoria (NBC PA 01), anteriormente denominada Controle de Qualidade para Firmas (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes (correspondente à International Standards on Quality Control – ISQC 1), dando nova redação à norma que passou a ser denominada NBC PA 01 – Gestão de Qualidade para Firmas (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes (correspondente à International Standard on Quality Management – ISQM 1).

A NBC PA 01 (ISQM 1) trata das responsabilidades da sociedade de auditoria pelo desenvolvimento (desenho), implementação e operação de sistema de gestão de qualidade para auditorias e para trabalhos de revisão das demonstrações contábeis, assim como de outros trabalhos de asseguração e serviços correlatos. Assim como sua antecessora, a NBC PA 01 (ISQM 1) aplica-se aos trabalhos de auditoria e revisão das demonstrações contábeis, outros trabalhos de asseguração e serviços correlatos, realizados de acordo com as normas NBCs TA, NBCs TR, NBCs TO e NBCs TSC.

A NBC PA 01 estabelece que a adoção do sistema de gestão de qualidade seja feita em duas etapas. A primeira, que já deveria estar conclusa ao final do ano de 2022, com o planejamento e implementação dos sistemas de gestão de qualidade; e a segunda com a avaliação do sistema de gestão de qualidade – que deveria ser realizada no prazo de um ano a partir de 31 de dezembro de 2022, ou seja, até 31 de dezembro de 2023.

Nesse sentido, destacamos que a execução das atividades propostas na norma, bem

como a observância de seu cronograma por parte dos auditores registrados na CVM é obrigatória, sendo cada etapa passível de procedimentos específicos desta autarquia para a verificação de seu cumprimento. É importante lembrar que o não cumprimento da referida norma, naqueles termos, poderá ensejar a adoção de sanções administrativas por parte desta Superintendência em relação aos auditores que incorrerem na irregularidade, tendo em vista o disposto nos artigos 20 e 32 (§§ 1º, 2º e 3º) da Resolução CVM nº 23/21.

Ainda sobre o tema, é importante estabelecer que o revisor de qualidade dos trabalhos de auditoria de demonstrações contábeis, de revisão de informações intermediárias ou de outros trabalhos de asseguração aplicáveis, quer seja ele indivíduo interno da sociedade de auditoria ou profissional externo por ela contratado (NBC PA 02), assim como o responsável por esses trabalhos e signatário dos respectivos relatórios, **deve ser cadastrado na CVM como responsável técnico autorizado a emitir e assinar relatórios de auditoria e de revisão**, em nome da respectiva sociedade de auditoria, no âmbito do mercado de valores mobiliários.

2.2.7.1 Aceitação e continuidade de clientes e trabalhos específicos: procedimentos mínimos e checagem de PLD/FTP

A aceitação de novos clientes e de novos trabalhos, bem como a continuidade de relacionamentos profissionais já existentes, deve observar processo formal, documentado e proporcional ao risco, em consonância com o sistema de gestão de qualidade da sociedade de auditoria e com as responsabilidades do sócio do trabalho. Nesse contexto, **não é admissível** que a aceitação ou a continuidade do cliente se baseie apenas em avaliação comercial ou em conhecimento informal prévio de seus administradores, controladores ou representantes. O auditor deve obter e avaliar, previamente, informações suficientes para concluir, no mínimo, que: **(i)** possui competência técnica, tempo e recursos apropriados para executar o trabalho; **(ii)** consegue cumprir os requisitos éticos aplicáveis, inclusive os relacionados à independência; e **(iii)** não identificou elementos que comprometam a integridade do cliente ou do trabalho a ser contratado.

No âmbito do mercado de valores mobiliários, essa avaliação prévia deve **necessariamente** contemplar, de forma expressa, procedimentos de **checagem de PLD/FTP**, compatíveis com a natureza, porte, complexidade, estrutura de controle e perfil de risco do cliente e do serviço pretendido. Tal diligência deve considerar, entre outros fatores relevantes: a identificação do contratante e de seus representantes; a verificação da estrutura societária e da cadeia de controle; a identificação do beneficiário final, quando aplicável e possível; a eventual condição de pessoa exposta politicamente; a existência de jurisdições, estruturas ou operações que elevem o risco; e a coerência econômica entre o perfil do cliente, suas atividades e o trabalho profissional solicitado. A abordagem deve ser baseada em risco, evitando-se tanto a adoção de procedimentos meramente formais quanto a omissão de diligências mínimas em situações de maior exposição.

Especificamente quanto aos profissionais e organizações contábeis sujeitos às obrigações previstas na legislação e regulamentação aplicáveis ao tema, lembramos que a **Resolução CFC nº 1.721/2024**, atualmente em vigor, exige a manutenção de cadastro atualizado dos contratantes e de seus representantes, contemplando, conforme o caso, identificação de sócios, administradores, procuradores, eventual enquadramento como pessoa exposta politicamente e identificação do beneficiário final, quando possível. A referida norma aplica-se, inclusive, a serviços de **auditoria de natureza contábil** relacionados às operações nela descritas.

Dessa forma, espera-se que o auditor mantenha, em seus papéis de trabalho e registros internos de aceitação e continuidade, documentação suficiente para demonstrar: **(a)** quem aprovou a aceitação ou continuidade; **(b)** quais informações foram obtidas e avaliadas; **(c)** quais diligências de PLD/FTP foram realizadas; **(d)** quais riscos foram identificados; **(e)** quais salvaguardas, restrições ou condições foram estabelecidas; e **(f)** a conclusão alcançada, inclusive quanto à viabilidade de aceitação, continuidade, recusa ou renúncia. O registro genérico de que "não foram identificadas restrições" ou de que "o cliente é conhecido da firma" não supre a exigência de documentação adequada.

A análise de integridade do cliente deve abranger não apenas a pessoa jurídica contratante, mas também, na extensão aplicável, seus controladores, administradores, principais partes relacionadas e, quando relevante, a origem econômica aparente de operações ou estruturas que guardem relação com o objeto do trabalho. Sinais de alerta, inconsistências cadastrais, recusa injustificada no fornecimento de informações, utilização de estruturas excessivamente complexas ou opacas, incompatibilidade entre a atividade declarada e as operações observadas, ou qualquer outro fator que agrave o risco de utilização indevida dos serviços profissionais da firma, devem ensejar aprofundamento das diligências, escalonamento interno e reavaliação da aceitabilidade do relacionamento profissional.

Caso, no processo de aceitação ou continuidade, sejam identificadas situações que indiquem risco não mitigável, ausência de transparência mínima, impossibilidade de identificação adequada do contratante ou de elementos essenciais de sua estrutura, ou circunstâncias que possam comprometer a integridade do trabalho, o auditor deve avaliar, de forma fundamentada, a **não aceitação**, a **descontinuidade** ou a **renúncia** ao trabalho, conforme o caso. Quando houver fatos que, nos termos da legislação e da regulamentação aplicáveis, demandem comunicação às autoridades competentes, o profissional ou a organização contábil deve observar rigorosamente os canais, prazos e deveres de sigilo pertinentes, sem prejuízo da preservação da documentação de suporte à decisão tomada.

Ressaltamos, ainda, que a avaliação de continuidade **não se exaure na aceitação inicial** do cliente. Ela deve ser atualizada periodicamente e, especialmente, quando houver alteração relevante no controle societário, na administração, na natureza das operações, no escopo dos serviços contratados, na exposição a jurisdições de maior

risco, no perfil transacional, em investigações ou notícias negativas relevantes, ou na percepção de risco decorrente da execução dos trabalhos. Nesses casos, a Sociedade de Auditoria deve reavaliar, com ceticismo profissional, se permanecem atendidos os pressupostos de integridade, independência, capacidade operacional e aderência aos requisitos de PLD/FTP.

A **SNC/GNA** destaca que fragilidades nos procedimentos de aceitação e continuidade de clientes, especialmente quando associadas à ausência de diligências mínimas de PLD/FTP, comprometem a efetividade do sistema de gestão de qualidade da firma, a adequada avaliação de riscos do trabalho e a própria credibilidade da atuação do auditor independente no mercado de valores mobiliários. Espera-se, portanto, que tais procedimentos integrem de forma efetiva — e não meramente formal — a governança das firmas de auditoria e os respectivos papéis de trabalho.

2.2.8 Controle Interno de Qualidade - recomendações sobre a atuação do revisor de qualidade do trabalho

No contexto da implementação do sistema de gestão de qualidade, a **NBC PA 02** estabelece que a revisão de qualidade do trabalho é uma avaliação objetiva dos julgamentos significativos feitos pela equipe de trabalho e das conclusões obtidas para fundamentar o relatório. O revisor, que não deve ser membro da equipe de trabalho, atua em nome da sociedade de auditoria para garantir que os relatórios emitidos sejam apropriados às circunstâncias. Ressaltamos que, para trabalhos no âmbito do mercado de valores mobiliários, tanto o sócio do trabalho quanto o revisor de qualidade devem estar devidamente cadastrados na CVM como responsáveis técnicos.

Para cumprir seu papel, o revisor deve ler e obter o entendimento das informações comunicadas pela equipe sobre a natureza e as circunstâncias do trabalho e da entidade. Além disso, deve considerar as informações da sociedade sobre o seu processo de monitoramento e remediação, focando em deficiências identificadas que possam afetar áreas envolvendo julgamentos significativos. Esse entendimento serve de base para discussões obrigatórias com o sócio do trabalho sobre os assuntos significativos surgidos no planejamento, na execução e na elaboração do relatório.

A norma exige que o revisor **avalie a base dos julgamentos significativos feitos**, incluindo o exercício do **ceticismo profissional** pela equipe de trabalho. **O revisor deve revisar a documentação selecionada para verificar se esta suporta as conclusões obtidas e se estas são apropriadas**. Adicionalmente, deve avaliar a determinação do sócio do trabalho quanto ao cumprimento dos requisitos éticos de independência, bem como se o envolvimento do sócio foi suficiente e apropriado durante todo o processo de auditoria.

O papel do revisor também abrange a avaliação das consultas feitas sobre assuntos difíceis, controversos ou que envolveram diferenças de opinião. Ele deve revisar as demonstrações contábeis e o respectivo relatório do auditor, considerando se a

apresentação de assuntos relacionados a julgamentos significativos é consistente com o seu entendimento do trabalho. Nos trabalhos de revisão de informações intermediárias ou outros serviços de asseguração, o revisor deve realizar avaliações semelhantes sobre o relatório e as informações do objeto.

Sempre que o revisor tiver preocupações de que os julgamentos ou conclusões não são apropriados, ele deve notificar o sócio do trabalho. Caso esses pontos não sejam resolvidos de maneira satisfatória, o revisor é obrigado a notificar os indivíduos apropriados na sociedade de que a revisão de qualidade não pode ser concluída. Essa comunicação é uma salvaguarda essencial, pois o sócio do trabalho está impedido de datar o relatório de auditoria até receber a notificação formal de que a revisão de qualidade foi concluída.

Concluindo o processo, o revisor deve determinar se todos os requisitos da **NBC PA 02** foram cumpridos e notificar o sócio do trabalho sobre a finalização do procedimento. Toda a revisão deve ser documentada de forma suficiente para permitir que um auditor experiente entenda a natureza, a época e a extensão dos procedimentos executados, bem como as conclusões alcançadas. A conformidade com esses requisitos é fundamental para assegurar a higidez dos trabalhos de auditoria e a proteção dos investidores no mercado de capitais.

Entretanto, devemos destacar que, pela experiência acumulada em nossos processos de supervisão e fiscalização dos procedimentos de auditoria, é extremamente raro, para não dizer inexistente, identificarmos notificações, recomendações, comentários, solicitações de aprofundamento na formalização de evidências ou ajustes de qualquer natureza na condução dos trabalhos, emissão da opinião ou na documentação de auditoria, por parte dos revisores de qualidade do trabalho.

Com tais bases factuais, é possível deduzir que, atualmente, a atuação do revisor de qualidade do trabalho dentro das firmas de auditoria tende a ser meramente formal. A ação desse revisor parece se limitar ao registro de "vistos" e senhas de revisão sem o ceticismo profissional inerente, esperado e necessário à sua função, baseando sua revisão no julgamento profissional do responsável técnico que conduziu os trabalhos. Agindo dessa forma, o revisor não exerce, de forma efetiva e apropriada, o seu próprio julgamento profissional, ficando restrito a uma função de simples formalização de procedimento requerido nas normas, sem qualquer incremento na qualidade do trabalho sob sua revisão. Neste contexto, além do eventual descumprimento de obrigações normativas sujeitas à responsabilização administrativa, perdem-se oportunidades e despediçam-se esforços, tanto do revisor quanto do revisado, para efetivamente promover a melhoria da qualidade dos trabalhos e serviços de auditoria independente no mercado de valores mobiliários.

2.2.9 Abstenção de Opinião e Avaliação de Renúncia ao Trabalho de Auditoria

A emissão reiterada de abstenção de opinião em exercícios consecutivos não é

compatível com a lógica e com as diretrizes estabelecidas pela NBC TA 705. Nos termos do item 9 da referida norma, a abstenção de opinião é aplicável quando o auditor não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente e conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas podem ser relevantes e generalizados.

Quando essa impossibilidade decorre de limitação imposta pela administração, a própria norma estabelece um conjunto de providências que o auditor deve adotar. Conforme o item 11 da NBC TA 705, ao tomar conhecimento de limitação que possa resultar em opinião modificada ou abstenção, o auditor deve solicitar que a administração retire tal limitação.

Caso a administração se recuse a retirar a limitação, o item 12 determina que o auditor comunique o fato aos responsáveis pela governança e avalie a possibilidade de realizar procedimentos alternativos para obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente.

Persistindo a impossibilidade de obtenção de evidência, o item 13(b) da norma estabelece que, quando os possíveis efeitos das distorções não detectadas forem relevantes e generalizados, o auditor deve renunciar ao trabalho de auditoria, quando praticável e permitido por leis ou regulamentos aplicáveis. Apenas nas situações em que a renúncia não for possível, o auditor deverá abster-se de expressar opinião sobre as demonstrações contábeis.

O item A13 reforça essa diretriz ao esclarecer que, diante de limitação de alcance imposta pela administração, a renúncia ao trabalho de auditoria constitui alternativa prevista pela norma, especialmente quando a limitação compromete a execução adequada do trabalho.

Desse modo, o arcabouço normativo evidencia que a abstenção de opinião não foi concebida como solução permanente ou reiterada para a mesma entidade, mas como medida excepcional diante de circunstâncias específicas. Quando as condições que impedem a obtenção de evidência de auditoria persistem ao longo do tempo, à luz da NBC TA 705, o auditor deve avaliar a viabilidade de renunciar ao trabalho, de modo a preservar a integridade do processo de auditoria e o adequado funcionamento do ambiente de reporte financeiro.

Assim, a emissão de abstenção de opinião por exercícios sucessivos, sem que haja resolução das limitações de alcance ou reconsideração da continuidade do relacionamento profissional, contraria o estabelecido na NBC TA 705, que expressamente prevê a renúncia ao trabalho de auditoria como medida apropriada diante da persistência de limitações que inviabilizam a obtenção de evidência de auditoria suficiente e apropriada.

2.3 Fundos de Investimento

2.3.1 Auditoria das demonstrações financeiras de Fundos de Investimento em Direitos Creditórios - FIDC, Certificados de Recebíveis Imobiliários - CRI e Certificados de Recebíveis do Agronegócio - CRA: existência, lastro e mensuração dos direitos creditórios e ativos correlatos.

O OFÍCIO-CIRCULAR/CVM/SIN/SNC/Nº 01/2012 orienta os auditores independentes que atuam em FIDC quanto a determinados procedimentos que devem ser executados em relação aos direitos creditórios detidos pelos fundos, inclusive no que se refere à sua classificação, existência e adequada mensuração. Reforçamos que tais orientações permanecem relevantes no contexto atual e devem ser observadas com especial atenção também nos trabalhos relacionados a patrimônios separados de CRI e CRA, naquilo que lhes for aplicável.

Nesse contexto, destacamos que a verificação da **existência** dos direitos creditórios e de seus respectivos ativos correlatos não pode se limitar à análise de documentos meramente formais ou acessórios. A documentação de lastro deve ser apta a demonstrar, de forma consistente, a origem, a substância econômica, a exigibilidade e os elementos essenciais da relação obrigacional subjacente ao crédito. Assim, a mera apresentação de nota fiscal de venda, desacompanhada de documentação complementar que comprove a efetiva constituição do crédito e a obrigação do devedor, não deve ser considerada, isoladamente, evidência suficiente da existência do direito creditório. O auditor deve, com ceticismo profissional, avaliar a coerência, integridade e suficiência da documentação suporte, bem como a aderência do ativo à política de investimento e à regulamentação aplicável.

Além da verificação do lastro, espera-se que os auditores independentes obtenham entendimento adequado e avaliem criticamente os **controles implementados pelo gestor e pelos demais prestadores de serviços do fundo** em relação ao monitoramento contínuo do risco da carteira, inclusive quanto à capacidade de pagamento dos devedores, ao acompanhamento de inadimplementos, renegociações, recompras, recomposições de subordinação, concentração por devedor, cedente, sacado ou grupo econômico, e à tempestividade da identificação de eventos que possam afetar o valor recuperável dos créditos. A simples existência de mecanismos contratuais de reforço de crédito, retenção de risco pelo cedente ou subordinação não afasta, por si só, a necessidade de avaliação substantiva do risco de perda e da adequada mensuração dos direitos creditórios.

No que se refere à **provisão para perdas** sobre direitos creditórios, reiteramos a importância da observância das orientações constantes do OFÍCIO-CIRCULAR/CVM/SIN/SNC/Nº 02/2015. O modelo aplicável é o de **perdas esperadas**, voltado à estimativa do montante dos fluxos de caixa futuros que a administração do fundo espera não realizar. Nessa avaliação, devem ser considerados, entre outros fatores, a capacidade de pagamento do devedor, a qualidade e liquidez das garantias,

a performance histórica da carteira, os eventos de inadimplência, renegociação ou reestruturação e quaisquer fatos novos que afetem a expectativa de recuperação dos ativos. O auditor deve avaliar criticamente a metodologia adotada, os pressupostos utilizados, a consistência dos dados de entrada e a razoabilidade das conclusões alcançadas, inclusive quando a administração sustentar a não constituição ou a constituição reduzida de provisão com base em mecanismos de subordinação ou retenção de risco.

Merecem atenção específica, ainda, **os ativos ou valores relacionados a ações judiciais** no contexto dos FIDC. Nesses casos, o auditor deve avaliar, à luz das normas contábeis aplicáveis, se estão presentes os requisitos para reconhecimento contábil e qual o critério de mensuração adequado. Caso o direito invocado se enquadre no conceito de **ativo contingente**, não deve haver seu reconhecimento nas demonstrações contábeis, nos termos do CPC 25, sendo admitida apenas a divulgação apropriada, quando aplicável. Assim, não é aceitável o reconhecimento contábil de expectativa de ganho judicial ou extrajudicial sem o atendimento dos requisitos da estrutura contábil aplicável, devendo o auditor avaliar criticamente a classificação atribuída pela administração e os seus reflexos nas demonstrações financeiras.

2.3.2 Avaliação da qualificação como entidade de investimento – Fundos de Investimento em Participações

Faz parte das obrigações do auditor, confirmar que a entidade auditada que se reporta como entidade de investimento efetivamente se qualifique como tal, de acordo com as normas contábeis aplicáveis.

No entanto, foram verificados, ao longo de 2022, 2023 e 2024, trabalhos de auditoria sobre fundos de investimentos em participações (FIP), onde o auditor não efetuou procedimentos de auditoria para confirmar a qualificação do fundo auditado como entidade de investimento, de acordo com o estabelecido nos artigos 4º e 5º da Instrução CVM nº 579/2016.

Importa esclarecer que o referido artigo 4º traz quatro condições para a qualificação de um FIP como entidade de investimento, que precisam ser atendidas cumulativamente.

A esse respeito, chamamos a atenção para o seu inciso III, que requer que o fundo substancialmente mensure e **avalie o desempenho de seus investimentos, para fins de modelo de gestão**, com base no valor justo. Lembramos, ainda, em linha com o descrito no item B85-F do CPC 36 (R3), que, para qualificação como entidade de investimento, a entidade/o fundo não deve manter seus investimentos indefinidamente. É necessário que **a entidade de investimento tenha definida, de forma clara, uma estratégia de saída**, documentando como planeja realizar a valorização de capital de todos os seus investimentos, **incluindo um prazo concreto para desinvestir os referidos ativos**.

2.3.3 Avaliação da classificação, existência e mensuração dos ativos financeiros (FIIs e FIP-EI)

No caso dos **FIP-EI**, o auditor independente deve atentar não apenas para a correta **classificação** contábil dos ativos financeiros, mas também para a sua **existência** e **mensuração** em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Considerando que o Anexo Normativo IV da Resolução CVM nº 175 disciplina os ativos passíveis de aquisição por classes de cotas de FIP e que a mensuração desses ativos, em muitos casos, envolve elevado grau de julgamento, baixa liquidez e dependência de informações produzidas pelas próprias investidas ou por terceiros contratados, é essencial que o auditor obtenha evidência apropriada e suficiente quanto à natureza do instrumento, à titularidade, aos direitos econômicos e políticos associados, às condições contratuais relevantes e à aderência do investimento à política do fundo e à regulamentação aplicável.

Nesse contexto, não é suficiente que o auditor se limite à existência de documentos formais de subscrição, aquisição ou transferência. É necessário avaliar, conforme o caso, a efetiva existência do ativo financeiro ou da participação societária subjacente, a consistência dos documentos societários e contratuais, a compatibilidade entre os registros contábeis e a documentação suporte, a existência de eventuais ônus, restrições, condições suspensivas ou resolutivas, bem como a adequada formalização de instrumentos como ações, debêntures conversíveis, notas comerciais, AFAC, mútuos e demais títulos ou valores mobiliários representativos de crédito ou participação.

Quanto à **mensuração/precificação** desses ativos, o auditor deve avaliar criticamente a metodologia adotada pela administração, a consistência com as normas contábeis aplicáveis, a coerência dos dados e premissas utilizados e a razoabilidade das conclusões alcançadas. Sempre que aplicável, essa análise deve contemplar, entre outros aspectos, o modelo de negócios, as características dos fluxos de caixa contratuais, a existência de eventos de mercado ou transações observáveis, a utilização de múltiplos, fluxos de caixa descontados, laudos ou avaliações independentes, bem como a sensibilidade do valor atribuído às premissas adotadas. O uso de laudos ou avaliações de terceiros não afasta a responsabilidade do auditor de testar criticamente os pressupostos relevantes e a adequação do valor reconhecido nas demonstrações financeiras.

Em estruturas de maior complexidade, baixa liquidez ou com acentuado grau de subjetividade, espera-se que o auditor documente de forma robusta os procedimentos executados, as evidências obtidas e o racional de sua conclusão, inclusive quanto à necessidade de envolvimento de especialistas, realização de análises independentes ou ampliação do escopo dos testes. A ausência de procedimentos adequados sobre a existência e a mensuração dos ativos financeiros compromete diretamente a confiabilidade das demonstrações contábeis dos FIP-EI e pode acarretar distorções relevantes sobre o patrimônio líquido, o valor da cota e as divulgações associadas.

2.3.4 Fragilidades na comprovação de titularidade de ativos imobiliários e a necessidade de RGI atualizado

No âmbito das atividades de supervisão, a SNC/GNA tem identificado deficiências na obtenção de evidências de auditoria apropriadas e suficientes para fundamentar a asserção de direitos e obrigações sobre propriedades para investimento. Observou-se que alguns auditores têm fundamentado sua opinião sobre a titularidade de bens imóveis em matrículas desatualizadas ou documentos acessórios, como guias de IPTU e contratos de locação, o que compromete a força probatória necessária para ativos materialmente relevantes. Ressaltamos que, nos termos da **NBC TA 500 (R1)**[21], a confiabilidade da evidência é afetada por sua origem e natureza, sendo a evidência externa e independente mais confiável do que a obtida de fontes internas.

Sob o prisma do ordenamento jurídico brasileiro, a comprovação da propriedade imobiliária encontra fundamento direto no **Código Civil**[22] e na **Lei de Registros Públicos (Lei nº 6.015/1973)**[23], que estabelecem que a propriedade somente se constitui e se prova mediante o registro do título no **Registro Geral de Imóveis (RGI)**. A matrícula atualizada é o único documento dotado de fé pública e oponibilidade erga omnes, sendo o "retrato fiel" da situação jurídica do bem. Documentos acessórios ou declarações privadas não possuem força jurídica para suprir a ausência do registro, que é o ato constitutivo do direito real.

A jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores, notadamente do **STJ**[24], reforça que a aquisição da propriedade imobiliária somente se aperfeiçoa com o registro, e que instrumentos contratuais não registrados geram apenas direitos obrigacionais, não operando a transferência do domínio. O princípio da concentração dos atos na matrícula exige que qualquer ônus, gravame, penhora ou alienação esteja refletido no RGI para ter validade perante terceiros. Assim, a ausência de certidão atualizada impede o auditor de verificar a existência de fatos jurídicos relevantes ocorridos no período, como indisponibilidades ou decisões judiciais.

Embora a análise de contratos de aluguel e fluxos de caixa seja útil para validar a existência econômica e a mensuração do ativo, tais elementos não são suficientes para atestar a natureza e extensão dos direitos reais sobre o bem (ex: propriedade e posse), bem como a ausência de ônus reais na data-base das demonstrações financeiras. A dependência exclusiva de evidências indiretas configura uma limitação substantiva ao processo de asseguração. Portanto, o auditor deve projetar procedimentos que incluam a obtenção de documentação independente e recente para mitigar o risco de distorção

[21] NBC TA 500 (R1), itens 4 e A35.
[22] Lei 10.406/2002 Art. 1.227, 1.245 e 1.247 parágrafo único.
[23] Lei nº 6.015/1973 Art. 172.
[24] Recurso Especial nº 2.141.417/SC – Rel. Min. Antônio Carlos Ferreira; Recurso Especial 1.743.088/PR – Terceira Turma – Rel. Min. Marco Aurélio Bellizze; princípio da concentração dos atos na matrícula (moderna jurisprudência dos Tribunais Estaduais e do STJ).

relevante em contas de tamanha materialidade.

Adicionalmente, cumpre esclarecer que a obtenção de **Carta de Representação da administração**, conforme a **NBC TA 580 (R1)[25]**, é uma evidência necessária, mas não supre integralmente os requisitos de suficiência para a asserção de direitos e obrigações quando a evidência primária externa (RGI) não é obtida. A representação formal reforça a declaração da gestão, mas não elimina o risco material de auditoria decorrente da falta de atualização registral. O auditor deve exercer o devido ceticismo profissional, buscando fontes independentes para validar as informações fornecidas pela entidade.

Diante do exposto, orientamos que os auditores independentes zelem pela guarda e inclusão, em seus papéis de trabalho, de certidões atualizadas e válidas do RGI para todos os ativos imobiliários relevantes das entidades auditadas. A falha na documentação dessa evidência primária configura descumprimento das normas profissionais, notadamente das **NBC TA 500 (R1)[26] e NBC TA 230[27]**, além de violar as obrigações de manutenção de suporte documental previstas na **Resolução CVM nº 23/2021[28]**. A conformidade do processo de auditoria exige que a titularidade legal seja comprovada por meios que ofereçam a segurança jurídica exigida pelo mercado de capitais.

2.4 Sustentabilidade

2.4.1 RESOLUÇÃO CVM Nº 193, DE 20 DE OUTUBRO DE 2023 - elaboração e divulgação do relatório de informações financeiras relacionadas à sustentabilidade, com base no padrão internacional emitido pelo International Sustainability Standards Board - ISSB.

A Resolução CVM nº 193/23, e suas alterações promovidas pela Resolução CVM nº 219, de 29 de outubro de 2024, Resolução CVM nº 227, de 31 de março de 2025 e Resolução CVM nº 244, de 29 de maio de 2026, trata da elaboração e divulgação do relatório de informações financeiras relacionadas à sustentabilidade.

Com a revogação da obrigatoriedade da elaboração e divulgação do relatório de informações financeiras relacionadas à sustentabilidade, promovida pela Resolução CVM nº 244, de 29 de maio de 2026, a entidade que optar por publicar tais informações deverá fazê-lo por no mínimo três exercícios consecutivos e declarar de forma explícita e sem reservas a aderência aos pronunciamentos técnicos emitidos pelo Comitê Brasileiro de Pronunciamentos de Sustentabilidade – CBPS, que internalizam os padrões

[25] NBC TA 580 (R1) Itens 4 e 9.
[26] NBC TA 500 (R1) Itens 4 e A35.
[27] NBC TA 230 Itens 2 e 3.
[28] Resolução CVM 23/2021 Art. 25, III.

internacionais IFRS S1 e IFRS S2, emitidos pelo International Sustainability Standards Board – ISSB, nos termos das Resoluções CVM nº 217 e nº 218, ambas de 29 de outubro de 2024.

Por outro lado, caso a companhia aberta opte por não publicar o relatório de informações financeiras relacionadas à sustentabilidade, deverá justificar a opção por meio de comunicado ao mercado, divulgado até a data do arquivamento das demonstrações financeiras anuais na CVM, descrevendo os motivos da Administração para sua opção.

O regime atualmente voluntário foi precedido por período de adoção voluntária, aplicável aos exercícios sociais iniciados em, ou após, 1º de janeiro de 2024 e àqueles iniciados no ano de 2025, facultado às companhias abertas, fundos de investimento e companhias securitizadoras elaborar e divulgar o relatório de informações financeiras relacionadas à sustentabilidade, observadas as disposições da Resolução CVM nº 193/23.

Durante o período de adoção voluntária, caso a entidade optasse pela elaboração e divulgação do relatório na forma estabelecida na norma, deveria utilizar as normas de divulgação de informações financeiras relacionadas à sustentabilidade, observada a internalização dessas normas no ordenamento jurídico brasileiro por meio dos Pronunciamentos Técnicos CBPS nº 01 – Requisitos Gerais para Divulgação de Informações Financeiras Relacionadas à Sustentabilidade e nº 02 – Divulgações Relacionadas ao Clima, que devem ser aplicados de forma conjunta.

A citada Resolução CVM nº 193/23 determina ainda que as entidades devem arquivar o relatório de informações financeiras relacionadas à sustentabilidade por meio de sistema eletrônico disponível na página da CVM na rede mundial de computadores observando-se os seguintes prazos:

- no primeiro exercício social de arquivamento: na mesma data de entrega do Formulário de Referência – FRE; e

- a partir do segundo exercício social de arquivamento: em até três meses contados do encerramento do exercício social ou na mesma data de envio das demonstrações financeiras, o que ocorrer primeiro.

O relatório de informações financeiras relacionadas à sustentabilidade deve ser objeto de asseguração por auditor independente registrado na CVM, em conformidade com as normas emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, observando-se que aqueles emitidos para as informações relacionadas até o exercício social de 2025 devem receber asseguração limitada; e para aqueles emitidos para informações relacionadas a exercícios sociais iniciados em, ou após, 1º de janeiro de 2026, deve ser emitida uma asseguração razoável.

2.4.2 Asseguração do Relatório de Informações Financeiras Relacionadas à Sustentabilidade – Aspectos Normativos e de Aplicação.

As entidades que optarem por divulgar o relatório de informações financeiras relacionadas à sustentabilidade, relativos a exercícios sociais iniciados em ou após, 1º de janeiro de 2026, deverão obter asseguração razoável, a ser emitida por auditor independente registrado na CVM, em conformidade com as normas expedidas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, nos termos da Resolução CVM nº 193, de 20 de outubro de 2023 e de suas alterações posteriores, em especial pela Resolução CVM nº 244, de 29 de maio de 2026.

Observa-se que ainda há relatórios relativos ao exercício social de 2025, cujas divulgações podem ocorrer ao longo de 2026 e que permanecem sujeitos à exigência de asseguração limitada.

A Norma Brasileira de Contabilidade referente aos trabalhos de asseguração das informações de sustentabilidade (NBC TA 5000 – Asseguração de Relatórios de Sustentabilidade, Relato Integrado e correlatos), expedida pelo Conselho Federal de Contabilidade, é aplicável aos trabalhos de asseguração de informações de sustentabilidade relativas a períodos iniciados em, ou após, 1º de janeiro de 2027, admitida a aplicação antecipada, conforme positivado no item 15 da NBC TA 5000.

Até que a NBC TA 5000 entre em vigor, os trabalhos de asseguração, tanto limitada quanto razoável, devem seguir integralmente os requisitos da NBC TO 3000 - Trabalhos de Asseguração Diferente de Auditoria e Revisão, facultada a aplicação antecipada da NBC TA 5000. Assim, essa regra transitória se aplica aos trabalhos de asseguração relativos ao exercício social de 2025, sujeito à asseguração limitada, e ao exercício social de 2026, sujeito à asseguração razoável. Na hipótese de não adoção antecipada da NBC TA 5000, os trabalhos conduzidos com fundamento na NBC TO 3000 deverão observar, de forma compatível e integrada, as disposições da Resolução CVM nº 193/23 e das Resoluções CVM n° 217/24 e n° 218/24.

Nesse contexto, a asseguração de informações financeiras relacionadas à sustentabilidade, independentemente de seu nível, pressupõe a avaliação do relatório de informações financeiras relacionadas à sustentabilidade em sua integralidade, abrangendo o conjunto completo das divulgações exigidas pelas referidas normas técnicas de sustentabilidade. Assim, trabalhos de auditoria que se limitem a verificar informações ou seções isoladas do relatório não podem ser caracterizados como trabalho de asseguração das informações financeiras sobre sustentabilidade. A diferença entre asseguração razoável e limitada reside no nível de segurança alcançado, impactando na extensão dos procedimentos aplicáveis, e não no escopo de aderência aos requisitos das Resoluções CVM n° 217/24 e n° 218/24. Ressalta-se que a Resolução CVM nº 193/23 não prevê a delimitação discricionária do escopo de asseguração, devendo o trabalho abranger, de forma consistente e abrangente, a conformidade do relatório com os requisitos normativos aplicáveis.

3 OUTROS TEMAS RELEVANTES

3.1 Protocolo Digital

O objetivo do sistema de Protocolo Digital é o de permitir a automação completa do fluxo de recebimento, distribuição e tramitação de documentos recebidos pela Autarquia, **que não estejam contemplados pelo INFOAUDI**, tornando esse serviço mais ágil e eficiente.

Os auditores independentes poderão realizar o protocolo diretamente para a Gerência de Normas de Auditoria, que poderá redirecionar a demanda em caso de equívocos. Entre os benefícios da automação desse serviço, estão a redução no tempo de entrega de documentos e o aumento da transparência nessa tramitação, uma vez que o auditor pode acompanhá-la do início ao fim da sua demanda. Destacamos que os documentos devem ser precedidos de uma carta introdutória assinada pelo representante da sociedade de auditoria, descrevendo o objetivo da documentação protocolada.

Documentos entregues presencialmente ou recebidos via Correios continuarão a ser tratados pela área responsável pelo recebimento desses documentos, que fará o cadastramento e digitalização no novo Protocolo Digital, **desde que não se refiram a processos/operações tratados via INFOAUDI**.

O Protocolo Digital não exclui os demais canais de atendimento da CVM, como, por exemplo, o de Audiências a Particulares, Vista de Processos, CVMWEB, entre outros. No portal da CVM, na página ATENDIMENTO, o auditor pode consultar qual o canal mais apropriado para sua demanda. Entretanto, não serão mais aceitas apresentação de documentos, solicitações de informações e consultas de qualquer tipo, por e-mail ou por telefone, e **sob nenhuma hipótese serão recepcionados pedidos/documentações inerentes ao INFOAUDI**.

Reforçamos que para utilizar o novo Protocolo Digital, o auditor independente deve acessar o Portal de Serviços do Governo Federal (https://www.gov.br/pt-br/servicos/protocolar-documentos-junto-a- cvm) e cadastrar-se. Para mais informações, acesse (https://www.gov.br/cvm/pt- br/canais_atendimento/protocolo-digital) Em caso de dúvida, entre em contato com a Divisão de Gestão da Informação (DINF/SAD) pelo e-mail dinf@cvm.gov.br ou pelo telefone (21) 3554-8677.

Por último, ressaltamos a relevância das orientações contidas nos últimos Ofícios-Circulares Conjuntos, emitidos pela Superintendência de Normas Contábeis e de Auditoria – SNC e pela Superintendência de Relações com Empresas - SEP, todos disponíveis em nossa página na internet (http://www.cvm.gov.br/legislacao/index.html?buscado=true&contCategoriasCheck=1&vimDaCategoria=/legislacao/oficios-circulares/snc-sep/).

3.2 Comunicações relativas ao art. 24 da Resolução CVM n.º 50/2021

Com vistas ao fiel cumprimento da Resolução CVM nº 50/2021, em particular ao disposto no artigo 24, reiteramos que, para fins do disposto no inciso I do art. 11 da Lei nº 9.613 de 1998, os auditores independentes devem realizar o monitoramento, a análise e a comunicação relacionada considerando, no mínimo, a aplicação dos procedimentos previstos em regulamentação específica emitida pelo CFC.

Em função de convênio firmado com o Conselho Federal de Contabilidade - CFC, a declaração negativa (se for o caso) deve ser feita no ambiente CFC do SISCOAF. Nada impede que o auditor com registro na CVM possa espontaneamente, e em caráter suplementar, também enviar comunicações suspeitas ou declaração negativa para o segmento CVM do SISCOAF.

3.3 Principais assuntos apontados nos últimos anos pelo IFIAR

Relacionamos abaixo os temas dos principais achados em inspeções de auditores nos últimos anos, apontados por reguladores associados ao IFIAR, e consistentes com aqueles verificados também em nossos trabalhos de supervisão e em inspeções, para os quais recomendamos atenção por parte dos auditores:

<u>Estimativas contábeis, incluindo mensuração do valor justo:</u>

- razoabilidade das premissas – ao testar uma estimativa contábil, falha ao avaliar a razoabilidade das premissas, incluindo consideração de evidências contrárias ou inconsistentes;

- falha na suficiência dos testes da exatidão dos dados;

- falha ao performar procedimentos de avaliação de risco suficientes;

- falha na adequada consideração de indicadores de tendenciosidade;

- falha na consideração de variáveis relevantes;

- falha na avaliação de como a administração considerou premissas alternativas.

<u>Testes de controles internos:</u>

- falha para obter evidência persuasiva suficiente para suportar a confiança nos controles internos manuais;

- falha para testar suficientemente controles sobre, ou a exatidão e completude de, dados ou reportes produzidos pela administração;

- falha para testar suficientemente os controles gerais de tecnologia da informação;

- falha para avaliar suficientemente a severidade das deficiências de controle;

- falha para ajustar adequadamente os testes como resultado de controles inefetivos;

- falha para acessar adequadamente a adequação da confiança nos trabalhos de outros.

Reconhecimento de Receita:

- falha para entender suficientemente os termos e condições de acordos complexos e do impacto na contabilização;

- falha nos procedimentos para determinar se a receita foi reconhecida no período correto;

- falha para acessar e responder apropriadamente aos riscos de fraude no reconhecimento de receita.

Adequação da apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras:

- falha para considerar suficientemente a adequação das divulgações em notas de rodapé (excluindo informações por segmento)

- falha para identificar ou acessar a adequação das classificações e apresentações das demonstrações financeiras, incluindo das Demonstrações de Fluxo de Caixa;

- falha para avaliar e testar as informações por segmento

Amostragem de auditoria:

- amostra insuficiente para reduzir o risco de amostragem a um nível baixo aceitável;

- amostra selecionada para teste é tendenciosa e/ou não representativa da população;

- falha para identificar a natureza e causa de qualquer desvio e para projetar erros para a população;

- falha para desenhar procedimentos apropriados para atingir o objetivo do teste e/ou para performar procedimentos alternativos adequados quando necessário.

Auditoria de grupo:

- falha para considerar suficientemente a natureza, momento e extensão do envolvimento com o trabalho dos auditores de componentes, incluindo evidência de revisões efetuadas;

- falha para desenvolver um plano de auditoria de grupo e/ou comunicar apropriadamente as instruções para o auditor de componente;

- falha para calcular apropriadamente a materialidade para o grupo e para os componentes de auditoria relacionados;

- falha para resolver apropriadamente pontos identificados pelo auditor de componente.

Uso da tecnologia (Inteligência Artificial - IA) em auditorias:

- falha na avaliação e monitoramento do impacto dos recursos tecnológicos na qualidade da auditoria, incluindo a falta de processos claros para medir sua eficácia;

- falha na definição de responsabilidades entre redes globais e firmas locais para monitoramento e supervisão do uso das ferramentas tecnológicas;

- falha na governança do uso de Inteligência Artificial Generativa ("GenIA"), incluindo a ausência de políticas robustas para mitigar riscos como viés, perda de confidencialidade e uso antiético;

- falha em garantir que auditores mantenham controle sobre as ferramentas tecnológicas, aplicando julgamento profissional adequado em sua utilização;

- falha na implementação de treinamentos eficazes para que os auditores compreendam e interpretem corretamente os resultados das ferramentas baseadas em IA/GenIA;

- falha na supervisão e certificação contínua das ferramentas

tecnológicas para garantir qualidade, confiabilidade e conformidade com os padrões regulatórios;

- falha na transparência sobre o uso de GenIA em áreas críticas da auditoria, dificultando monitoramento interno e inspeções regulatórias;

- falha na consideração dos impactos da IA/GenIA na confiabilidade dos relatórios financeiros das entidades auditadas, incluindo riscos de viés e falta de explicabilidade.