

EXTRATO DA SESSÃO DE JULGAMENTO DO PROCESSO
ADMINISTRATIVO SANCIONADOR CVM nº RJ2010/3695

- Acusada: Nardon, Nasi Auditores Independentes
- Ementa: Inobservância de normas emanadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – não elaboração de relatório circunstanciado sobre os controles internos da companhia auditada – ausência de contrato de prestação de serviços de auditoria – elaboração de parecer de auditoria sem ressalvas. Multas e absolvições.
- Decisão: Vistos, relatados e discutidos os autos, o Colegiado da Comissão de Valores Mobiliários, com base na prova dos autos e na legislação aplicável, por unanimidade de votos, decidiu:
1. Preliminarmente: (i) reconhecer a extinção de punibilidade do acusado Arthur Nardon Filho, em decorrência do seu falecimento, ocorrido em 27.07.2012 e comunicado à CVM em 24 de agosto de 2012, (fls. 1.194 e 1.195 dos autos); e (ii) rejeitar a arguição interposta pela defesa de prescrição da pretensão punitiva da CVM.
 2. No mérito:
 - 2.1. Com fundamento no art. 11 da Lei nº 6.385/76, aplicar à **Nardon, Nasi Auditores Independentes S.S.:**
 - 2.1.1. **a penalidade de multa pecuniária no valor de R\$150.000,00** pelo descumprimento das seguintes normas emanadas pelo Conselho Federal de Contabilidade: (i) ausência de contrato de prestação de serviços de auditoria; (ii) planejamento de auditoria; e (iii) procedimentos de auditoria, em infração ao disposto no art. 20 da Instrução CVM nº 308/99;
 - 2.1.2. **a penalidade de multa pecuniária no valor de R\$50.000,00**, por não ter elaborado e encaminhado à administração da Avipal S.A. Avicultura e Agropecuária o Relatório Circunstanciado sobre os controles internos, relativo às demonstrações financeiras de 31.12.2004, em infração ao disposto no art. 25, II, da Instrução CVM nº 308/99.
 - 2.2. **Absolver a Nardon, Nasi Auditores Independentes S.S.** da imputação de descumprimento das normas emanadas pelo Conselho Federal de Contabilidade relativas especificamente aos procedimentos de revisão analítica das contas e de auditoria sobre transações e eventos subsequentes, nas demonstrações financeiras de

31.12.2004, em suposta infração ao disposto no art. 20 da Instrução CVM nº 308/99.

A acusada punida terá um prazo de 30 dias, a contar do recebimento de comunicação da CVM, para interpor recurso, com efeito suspensivo, ao Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional, nos termos dos artigos 37 e 38 da Deliberação CVM nº 538, de 05 de março de 2008, prazo esse, ao qual, de acordo com a orientação fixada pelo Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional, poderá ser aplicado o disposto no art. 191 do Código de Processo Civil, que concede prazo em dobro para recorrer quando os litisconsórcios tiverem diferentes procuradores.

A CVM interporá recurso de ofício da decisão absolutória ao citado Conselho de Recursos.

Proferiu defesa oral o senhor Antônio Carlos Nasi, representando a Nardon, Nasi Auditores Independentes S.S.

Presente a Procuradora-federal Luciana Dayer, representante da Procuradoria Federal Especializada da CVM.

Participaram da Sessão de Julgamento os Diretores Pablo Renteria, Relator, Gustavo Tavares Borba e Roberto Tadeu Antunes Fernandes, que presidiu a Sessão.

Rio de Janeiro, 15 de dezembro de 2015.

Pablo Renteria
Diretor-Relator

Roberto Tadeu Antunes Fernandes
Presidente da Sessão de Julgamento

PROCESSO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR CVM Nº RJ2010/3695

Acusados: Nardon, Nasi – Auditores Independentes S/S
Arthur Nardon Filho

Assunto: Inobservância de normas emanadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (infração ao artigo 20 da Instrução CVM nº 308/99), e não elaboração de relatório circunstanciado sobre os controles internos da companhia auditada (infração ao artigo 25, II, da Instrução CVM nº 308/1999).

Relator: Diretor Pablo Renteria

RELATÓRIO

I. OBJETO E ESTRUTURA DO RELATÓRIO.

1. Trata-se de processo administrativo sancionador instaurado pela Superintendência de Normas Contábeis e de Auditoria – SNC, para apurar a responsabilidade de Nardon, Nasi Auditores Independentes S/S (“Nardon Nasi” ou “Acusada”) e de seu responsável técnico, Arthur Nardon Filho (“Acusado” e, em conjunto com a Acusada, “Acusados”), pelo descumprimento do art. 20¹ e do inciso II do art. 25², ambos da Instrução CVM n.º 308/1999, consideradas infrações de natureza grave, conforme artigo 37 da mesma Instrução.

II. DOS FATOS.

2. Entre os exercícios de 2000 e 2004, a Nardon Nasi foi responsável pela auditoria independente da AVIPAL S/A Avicultura e Agropecuária, (“Companhia” ou “Avipal”).

3. Nas demonstrações financeiras da Avipal de 31.12.2004, que seriam as últimas auditadas pela Nardon Nasi, antes do rodízio obrigatório imposto pelo art. 31 da Instrução CVM 308/1999, foi apurado lucro de R\$41,5 milhões, tendo o correspondente parecer de auditoria sido emitido, em 24.2.2005, sem ressalva (fls. 157-158).

4. Meses depois, em 12.8.2005, a administração da Avipal republicou as demonstrações financeiras de 2004 (fls. 379-380), que passaram a registrar prejuízo de R\$ 163,8 milhões, sob a justificativa de que, em continuidade ao processo de reestruturação em andamento, teria sido realizada *“minuciosa revisão nos procedimentos e controles internos e, como consequência, [ter surgido] a necessidade do registro de certos eventos ou fatos ainda no exercício social encerrado em dezembro de 2004, apresentado ao mercado em março de 2005.”*

5. Os ajustes que conduziram ao novo resultado, no montante de R\$205.393 mil, foram divulgados na nota explicativa nº 18 às demonstrações financeiras republicadas (fl. 380) e referem-se às contas relacionadas na tabela abaixo:

Tabela 1: Ajustes feitos nas demonstrações financeiras da Avipal de 31.12.2004

Rubrica ajustada	Ajuste (R\$ mil)
Outras contas a receber	7.180
Estoques em poder de terceiros	27.895
Cooperativas de leite	25.427
Ativos contingentes	43.331
Passivos contingentes	53.482
Mútuo em controlada	6.902
Investimentos	3.672
Adiantamentos a fornecedores	17.067
Outros ajustes	23.178
IRPJ e CSLL	(36.300)

IRPJ/CSLL - Complemento	33.559
Total	205.393

6. Diante dessas alterações contábeis, a Nardon Nasi emitiu, em 5.8.2005, novo parecer, também sem ressalva, mas contendo parágrafo de ênfase, o qual atribui os ajustes realizados à adoção do princípio da prudência e à decisão da administração da companhia baseada em critérios políticos e administrativos³.

7. Em vista disso, a SNC solicitou à Nardon Nasi, às fls. 381-383, esclarecimentos sobre *"quais os procedimentos de auditoria foram adotados especificamente em cada situação antes e depois dos ajustes e os respectivos resultados obtidos, evidências estas que fundamentaram, à época, as opiniões expressas nos pareceres, quando da publicação original e da republicação."*

8. Em sua resposta, às fls. 385-388, a Nardon Nasi disse ter planejado e executado os trabalhos de auditoria na Avipal, observando de forma rigorosa as normas previstas pelo CFC e pela CVM. Para a formação de sua opinião, afirmou ter feito a: (i) a verificação física, direta e pessoal, (ii) a confirmação externa direta e impessoal, além de (iii) cálculos e correlações entre estrutura operacional e os elementos de natureza contábil e de controle interno, com base inclusive em pareceres de consultores jurídicos da Companhia, nos casos considerados necessários.

9. Afirmou, também, ter buscado junto à administração da Companhia a Carta de Responsabilidade, que ratificaria os seus trabalhos e *"a 'certeza' da administração na consistência das demonstrações apresentadas"*.

10. Alegou ainda ter sido comunicada pelo diretor de relações com investidores da Avipal, em 24.5.2005, da intenção da Companhia em republicar suas demonstrações, com determinados ajustes. Após várias reuniões com a direção da Avipal, em que procurou *"examinar os ajustes propostos no que tange a sua pertinência técnica, jurídica e temporal"*, a Companhia teria informado, em julho de 2005, que iria republicar as demonstrações com os ajustes pretendidos, muitos dos quais decorreriam de eventos subsequentes, de natureza fiscal, de negociação com fornecedores e relativos à diferença de estoques.

11. Após a análise dos ajustes efetuados, a Nardon Nasi emitiu parecer com o parágrafo de ênfase mencionado acima. Em seus esclarecimentos à SNC, afirmou que a republicação espontânea somente poderia ser explicada pela iniciativa da alta direção da Companhia de *"radicalmente compor as provisões de todos os valores ativos e ou passivos, independentemente de opiniões técnicas que até então apontavam de modo diversos (...). Tudo levando em consideração o princípio da prudência, adotado na forma de uma radical ortodoxia técnica."*

12. Após receber esses esclarecimentos, a SNC solicitou então à Superintendência de Fiscalização Externa ("SFI") a realização de inspeção na firma de auditoria (fls. 36-37), com o fim de examinar os papéis de trabalho produzidos e

demais documentos coligidos que suportaram a opinião sem ressalvas dos pareceres emitidos em 24.2.2005 e 5.8.2005.

III. INSPEÇÃO, TERMO DE ACUSAÇÃO E ARGUMENTOS DE DEFESA.

13. A inspeção foi realizada pela SFI e resultou no Relatório de Inspeção CVM/SFI/GFE-4/Nº 11/2008, fls. 44-98, datado de 28.11.2008, que serviu de base ao termo de acusação de fls. 01 a 35, apresentado em 31.3.2010.

14. Em 27.4.2010, a Procuradoria Geral Especializada – PFE, às fls. 401-403⁴, entendeu que a peça acusatória preenchia os requisitos constantes dos artigos 6º e 11 da Deliberação CVM n.º 538/2008, sugerindo, no entanto, alguns ajustes formais, incorporados pela SNC no termo de acusação definitivo, de fls. 406-437.

15. A seguir são relatadas, em conjunto, as alegações da acusação e da defesa, apresentada tempestivamente pelos Acusados às fls. 451-488, seguindo, basicamente, a divisão de itens presente no termo de acusação.

III.1. CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

16. A inspeção não encontrou cópia do contrato ou de aditivos contratuais relacionados aos serviços de auditoria prestados pela Nardon Nasi à Avipal. Apurou, também, às fls. 99 e 105, que os honorários anuais para prestação dos serviços de auditoria, relativos aos exercícios de 2003 e 2004, foram fixados em R\$ 151.800,00, sem estarem documentados, no entanto, os critérios que levaram a esses valores. De acordo com o termo de acusação, tal situação violaria os itens 1.4.1, 1.4.2 da NBC P 1⁵ – Normas profissionais de Auditor Independente, aprovada pela Resolução CFC nº 821, de 17/12/1997.

17. Os Acusados alegaram (fls. 56-57) que a prestação dos serviços de auditoria era feito, há muitos anos, mediante acordo verbal com a Companhia. Acrescentaram que, no seu entendimento, só a partir da edição da Resolução CFC n.º 987, de 11.12.2003, é que se estabeleceu a obrigação de formalizar, por escrito, os ajustes de prestação de serviço de auditoria.

18. Segundo o termo de acusação, no entanto, a Resolução CFC nº 987/2003 não seria aplicável às relações entre auditor e cliente, por tratar de serviços de contabilidade (que não se confundiriam com os de auditoria) e que, no caso em apreço, deveria ter sido observada a regra estabelecida na NBC P 1, itens 1.4.1, 1.4.2 e 1.4.3, que estabelecem que *"... o auditor deve estabelecer e documentar seus honorários mediante avaliação dos serviços..."*, devendo estes (os honorários) *"... constar de carta - proposta ou documento equivalente elaborada antes do início dos trabalhos"*, e que a inobservância do que consta nos itens mencionados *"... constitui infração ao Código de Ética do Contabilista."*

19. Dessa forma, a SNC entendeu que os Acusados descumpriram o exigido pelos itens 1.4.1, 1.4.2 e 1.4.3 da NBC P1, aprovada pela Resolução CFC n.º 821, de 17.12.1997, em infração, portanto, ao art. 20 da Instrução CVM nº 308/99.

20. Os Acusados, em sua defesa, afirmaram que não descumpriram tais regras. No que se refere à carta proposta, tal como exigida pela NBC P1, aprovada pela Resolução CFC n.º 821/1997, afirmam que:

i) o documento, cuja cópia consta das fls. 738-750, demonstraria que a carta-proposta foi endereçada à Avipal no início dos trabalhos do exercício de 2000;

ii) os representantes da Avipal manifestaram verbalmente a sua aceitação a esta proposta⁶, sendo que este *"ajuste verbal"* teria sido *"renovado automaticamente pelos exercícios seguintes"*⁷; e

iii) apenas no exercício de 2004 houve modificação dos termos da proposta, tendo, neste exercício, havido o reajuste do valor dos honorários, o qual foi objeto de correspondência enviada pela Nardon Nasi (fl. 751) e acolhida pela diretoria da Avipal.

21. Além disso, os Acusados reiteraram que não havia obrigação para que fosse formalizado o instrumento contratual da prestação de serviços durante o período em que a Nardon Nasi auditou as demonstrações da Avipal. Sustentaram, nessa direção, que somente em 2003 teria se tornado obrigatória a formalização dos honorários de auditores em instrumento escrito. Muito embora a Resolução CFC nº 821/1997 (que aprovou a NBC P1) já determinasse a elaboração de carta-proposta ou documento equivalente, foi somente quando se editou a Resolução CFC nº 987/2003 que se estabeleceu a obrigação de "[o] contabilista ou a organização contábil (...) manter contrato por escrito de prestação de serviços". Tal Resolução, inclusive, concedeu prazo de dois anos para que fossem formalizados os contratos de prestação de "serviços contábeis".

22. Assim, e considerando que os serviços contábeis seriam gênero do qual os serviços de auditoria seriam espécie e, considerando, ainda, que o prazo de adaptação concedido pela Resolução CFC n.º 987/2003 se esgotou depois do fim da relação entre a Nardon Nasi e a Avipal, não teria ocorrido qualquer infração por parte dos Acusados.

III.2 PLANEJAMENTO DE AUDITORIA

III.2.1 DETALHAMENTO DOS PROCEDIMENTOS

23. Conforme aponta o termo de acusação, os itens 11.2.1.4, 11.2.1.5, 11.2.1.6 e 11.2.1.7 da NBC T 11⁸, aprovada pela Resolução CFC nº 820, de 17.12.1997, estabelecem que o programa de trabalho *"deve detalhar, por escrito, a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos a serem aplicados, evidenciar a alocação de equipes para assegurar que o trabalho [seja] executado por pessoa profissionalmente capacitada, bem como divulgar a quantidade de horas que seriam necessárias para a aplicação de tais procedimentos"*.

24. No entanto, a Planilha de Planejamento de Trabalhos e o Plano de Trabalho para o Exercício (fls. 99-110)⁹, referentes a 2004, limitaram-se a identificar as contas relevantes (Clientes/Vendas; Estoques; Investimentos; Imobilizado; Fornecedores/Compras; Financiamentos/Câmbio e Capital Social) e a consignar o número de horas a serem empregadas na auditoria, (1550 horas), o número realizado (1660 horas), as áreas, as unidades e os locais onde se realizariam os exames.

25. Não haveria, segundo aponta o termo de acusação, evidências de que tais horas de trabalho ou parte delas tenham sido efetivamente executadas. Além disso, a programação de horas não especificava em detalhes que procedimentos seriam realizados, trazendo apenas a quantidade de horas que seriam aplicadas em alguns grupos de contas.

26. A Acusação acrescentou que, nos papeis de trabalho apresentados (fls. 131-140), também não estavam detalhadas a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos que seriam aplicados. Tampouco estava evidenciada a alocação de equipes para assegurar que o trabalho fosse executado por pessoa profissionalmente capacitada, bem como não estava consignada a quantidade de horas necessárias para a aplicação de tais procedimentos.

27. Em razão disso, e porque, da maneira como realizado, o planejamento "*não serv[iria] de guia para regular o trabalho que seria aplicado*", a SNC entendeu ter havido o descumprimento dos itens na NBC T 11 acima mencionados, propondo, assim, a responsabilização dos Acusados pelo descumprimento do art. 20 da Instrução CVM n.º 308/1999.

28. Os Acusados, em sua defesa, alegaram que os inspetores formularam de forma obscura a solicitação de documentos, concluindo, de forma equivocada, pela inexistência de documentos relacionados aos procedimentos adotados.

29. Nessa direção, asseveraram que o planejamento dos trabalhos foi realizado em todos os exercícios em que prestaram serviços de auditoria para a Avipal, e no que se refere aos exercícios encerrados em 31.12.2003 e 31.12.2004, "*foram elaborados os programas de auditoria – Planilha de Planejamento dos Trabalhos e Plano de Trabalho para o Exercício (fls. 78/84 – 106/110 – 100/104 – fls. 105-110) nominando os procedimentos relevantes, sem, por óbvio, deixar de aplicar procedimentos de rotina*".

30. A defesa também destacou que, afora os documentos analisados pela inspeção e constantes dos autos, a Nardon Nasi dispõe de "Manual de Auditoria", que contém norma específica sobre planejamento de auditoria (fls. 806-822) e que serve de subsídio para estabelecer os procedimentos a serem empregados pelos sócios e pelas equipes de auditoria.

31. Ainda sobre este ponto, a defesa apontou que a Nardon Nasi "*mantém controle das horas de seu corpo técnico mediante preenchimento de planilhas individuais*", tal como transparece do "Modelo de programação de procedimentos" e

da "Planilha do controle de horas", juntados aos autos (fls. 753-803, em especial as fls. 784-800; e fl. 804). Este controle, segundo os Acusados, permitiria "*identificar quem fez o quê e quando, bem como quantas horas foram gastas em tal ou qual trabalho*".

32. A defesa chamou atenção para o fato de que, ao longo de toda a relação mantida com a Avipal, o trabalho dos Acusados teria sido realizado por equipe "*formada por auditores com o conhecimento técnico adequado (...), nível técnico este mantido e aprimorado por todo o período*".

33. Por fim, em linha com o previsto nos itens 11.2.1.8 e 11.2.1.9 da NBC T 11¹⁰, os Acusados afirmaram que um planejamento de auditoria mais extenso somente seria necessário no início da prestação de serviços e quando novos fatos o recomendarem. Por essa razão, somente no ano de 2000, a Nardon Nasi teria aplicado procedimento de auditoria mais extenso.

III.2.2. RISCOS DE AUDITORIA

34. O termo de acusação apontou que, nos papéis de trabalho disponibilizados à inspeção, não haveria qualquer evidência de que, no âmbito do planejamento da auditoria na Avipal, tenha sido feita a avaliação dos riscos de auditoria. De acordo com a Acusação, não houve avaliação do "*risco inerente, risco de controle ou risco de detecção*" (fls. 86, 412).

35. Assim, tendo em vista que este procedimento é exigido pelos itens 11.2.3.1, 11.2.3.2 e 11.2.3.3 da NBC T 11¹¹, aprovada pela Resolução CFC nº 820/1997, o termo de acusação propôs a responsabilização dos Acusados por infração ao art. 20 da Instrução CVM nº 308/1999.

36. Em sua defesa, os Acusados sustentaram que, ao contrário do que entendeu a acusação, os riscos acima mencionados foram, sim, analisados, por meio de relatórios preparados pela Nardon Nasi e pela prestadora de serviços de auditoria interna para a Avipal, a R. C. A., os quais "*cabalmente demonstram que as determinantes risco de auditoria e controle internos foram objeto de constante verificação e recomendação*" e que só não foram disponibilizados antes em razão dos inspetores não terem feito nenhuma solicitação sobre este assunto¹².

III.2.3. CONHECIMENTO DO AMBIENTE PED

37. Segundo o termo de acusação, a inspeção constatou que, nos documentos apresentados pela Acusada, não havia evidência de exames e avaliações do ambiente de Processamento Eletrônico de Dados – PED da Companhia. A avaliação do PED seria necessária para conhecer suficientemente os sistemas de controles internos da Avipal e testar as informações geradas por seus sistemas.

38. Em razão disso, e considerando ainda que a "*maioria dos papéis de trabalho da Nardon Nasi são documentos gerados pelos sistemas da Avipal, aumentando substancialmente a margem de erro na formação da opinião*", a área técnica

acusou a Nardon Nasi e seu responsável técnico, Arthur Nardon Filho de não atender ao determinado pelo item 11.2.10 da NBC T 11¹³, aprovada pela Resolução CFC n.º 820/1997, e, portanto, de infringir o art. 20 da Instrução CVM n.º 308/1999.

39. Em sua defesa, os Acusados alegaram que vêm "*executando auditoria em sistemas informatizados há mais de 20 anos*" e que a conclusão da acusação (de que não existiam observações sobre o ambiente eletrônico de dados) não considerou "*os fatores conhecimento da entidade auditada (...) e trabalhos desenvolvidos na entidade auditada (...) em períodos anteriores*", principalmente porque não houve alteração substancial nos sistemas depois da elaboração dos relatórios realizados nos anos de 2000, 2001 e 2002 e juntados aos autos¹⁴.

III.3. RELATÓRIOS CIRCUNSTANCIADOS

40. Com base no que foi apurado na inspeção, o termo de acusação concluiu que a Nardon Nasi não teria elaborado "*relatório circunstanciado, com observações sobre eventuais deficiências ou ineficácia dos controles internos e dos procedimentos contábeis, colhidos em decorrência do seu trabalho de auditoria sobre as demonstrações financeiras de 31.12.2004 da Avipal*" (fl. 414).

41. Desta forma, a SNC propôs a responsabilização dos Acusados por infração ao art. 25, II, da Instrução CVM n.º 308/1999 pela não emissão de Relatório Circunstanciado sobre os controles internos que suportaram as demonstrações financeiras de 31.12.2004.

42. Nesse tocante, os Acusados afirmaram que os inspetores não foram claros nas suas solicitações e que, por este motivo, teriam deixado de entregar os relatórios pertinentes. Nessa direção, esclareceram que, quando iniciaram a prestação de serviços de auditoria independente na Avipal em 2000, avaliaram "*à exaustão*" os controles internos desta companhia, tendo emitido os relatórios pertinentes que, porém, "*foram extintos em razão da passagem do prazo regulamentar para sua guarda*" – com relação a este exercício, só se manteve cópia do "*Relatório sobre as Demonstrações Financeiras encerradas em 31.12.2000, com a reprodução das (...) observações dos [auditores] inclusive quanto aos controles internos que entenderam pertinentes, na extensão e profundidade aplicadas em face da não alteração das condições encontradas inicialmente*".

43. Ainda nesse sentido, nas avaliações que os Acusados realizaram nos anos subsequentes (2001, 2002 e 2003), consideraram "*as circunstâncias presentes, a ocorrência de modificações, ou não, que exigissem o aprofundamento do trabalho – o que não se realizou*". Dessa forma, "*as eventuais falhas de controles internos foram sendo sistematicamente ajustadas, não cabendo mais a emissão de um relatório circunstanciado e específico de controles internos*" (fl. 464).

44. Acrescentaram que no exercício de 2004 foi realizado "*um trabalho diferenciado*" no que se refere o relatório circunstanciado porque:

- i) consideraram a elaboração do laudo de avaliação necessário à incorporação, pela Avipal, da E.A., que era sua controlada e compunha parcela significativa do seu patrimônio – este laudo “*considerou como bons, existentes e consistentes todos os ativos da [E.A.]*”;
- ii) a empresa contratada para prestar assessoria de gestão à Avipal elaborou seu programa de trabalho a partir dos relatórios elaborados pela Nardon Nasi; e
- iii) a empresa de auditoria que iria substituir a Nardon Nasi depois do exercício de 2004 “*já vinha trabalhando na Avipal desde fevereiro de 2004, prestando consultoria tributária e mesmo em alguns pontos de controles internos*”.

III.4. PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

III.4.1 CIRCULARIZAÇÃO, EM ESPECIAL NO QUE SE REFERE AO ESTOQUE EM PODER DE TERCEIROS

45. A alínea “c” do item 11.2.6.2 da NBC T 11¹⁵, aprovada pela Resolução CFC n.º 820/1997, estabelece a obrigação de o auditor obter informações junto a terceiros sobre transações realizadas pela entidade (circularização).

46. Especificamente sobre os procedimentos adotados com relação à rubrica “Estoques em poder de terceiros”, o termo de acusação destacou que os papéis de trabalho elaborados pelos Acusados (i) não apresentariam evidências de avaliação dos controles internos relacionados ao estoque (fls. 169 a 171); (ii) demonstrariam que a conferência física dos estoques foi realizada apenas em câmaras frigoríficas de algumas unidades da Avipal (fls. 172 a 180); (iii) não apresentariam evidências de inspeção física de estoques em depósitos frigoríficos de terceiros; e (iv) não apresentariam evidências de circularização aos frigoríficos que manteriam estoque da Avipal e tampouco evidências de aplicação de qualquer teste alternativo (fls. 165).

47. Segundo o termo de acusação, a não realização da circularização ficaria evidenciada com a cópia de e-mail (fls. 159-160), datado de cinco dias antes da data de emissão do parecer, que aponta a existência de dúvidas quanto aos modelos de cartas de circularização. Como o prazo de cinco dias seria, para a SNC, muito curto para realizar todo o procedimento de circularização, este documento representaria outra evidência de que a circularização não fora devidamente realizada.

48. Assim, a SNC propôs a responsabilização dos Acusados por infração ao art. 20 da Instrução CVM n.º 308/1999, por não terem atendido ao estabelecido na alínea “c” do item 11.2.6.2 da NBC T 11, aprovada pela Resolução CFC n.º 820/1997.

49. Em sua defesa, os Acusados sustentaram ter apresentado à Avipal relatórios¹⁶ sobre os controles de estoque, *"fazendo as considerações e [os] reparos que como auditores independentes entenderam oportunos e pertinentes para o contexto auditado"*.

50. Além disso, a defesa afirmou que (i) *"examinando-se os trabalhos desenvolvidos nas empresas do grupo Avipal, fica clara a ênfase que foi dada aos estoques nos trabalhos de auditoria externa"*; (ii) *"a complexidade das atividades de frango e leite (...) é significativa e para tanto são requeridos rígidos controles dos estoques em toda a cadeia produtiva, inclusive em poder de terceiros"*; (iii) *"a necessidade de confirmar as quantidades em poder de terceiros cabe ao julgamento do auditor quanto à segurança dos controles internos adotados"*; e que (iv) os Acusados contam com uma *"experiência de mais de trinta anos trabalhando nestes dois segmentos"*.

III.4.2. DOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA NAS RUBRICAS MODIFICADAS DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DE 31.12.2014

51. O termo de acusação, em seus itens 41 e 42, relata que a inspeção examinou os papéis de trabalho da Nardon Nasi relativos às contas que sofreram ajustes nas demonstrações financeiras da AVIPAL de 31.12.2004, elencadas na Tabela 1 do item 5 deste relatório, e tomou esclarecimentos dos auditores sobre os ajustes. A inspeção conclui que não havia, nos papéis de trabalho, *"evidências de aplicação de procedimentos de auditoria, tais como: análises (revisão analítica) no sentido de verificar eventuais necessidades de constituição ou ajustes de provisões ou de ativos contingentes; inspeção física de estoques; circularização (investigação e confirmação) junto a fornecedores; advogados, depositários e outros, conferência de saldos e cálculos matemáticos que embasariam a emissão de seus pareceres de auditoria."*

52. Desse modo, o termo de acusação imputa à Acusada o descumprimento ao 11.2.6¹⁷ da NBC T 11, e, por conseguinte, a infração ao art. 20 da Instrução CVM n.º 308/1999.

III.4.3. REVISÃO ANALÍTICA

53. A área técnica não identificou nos papeis de trabalho quaisquer indícios de que tenham sido realizadas procedimentos de revisão analítica nas contas, exigidos pela alínea "e" do item 11.2.6.2 da NBC T 11¹⁸, aprovada pela Resolução CFC nº 820/1997.

III.4.4. EVENTOS SUBSEQUENTES

54. De acordo com a Acusação, Arthur Nardon Filho, em carta enviada à CVM (fls. 385-388), aduziu que uma parte dos ajustes realizados quando da republicação das demonstrações financeiras da Avipal decorriam de *"ajustes altamente relevantes, muitos dos quais decorrentes de atitudes adotadas"*

atribuíveis a eventos de natureza subsequente" (o destaque é da própria Acusação).

55. Dessa forma, e porque de acordo com o item 3 da NBC T 11-IT-4¹⁹, aprovada pela Resolução CFC n.º 839, de 26.2.1999, as variações relacionadas ao período subsequente deveriam estar contempladas nas demonstrações originais da Avipal (e não terem sido incluídas somente quando da republicação), o termo de acusação entendeu que os Acusados não atenderam ao mencionado item da NBC T 11-IT-4 e deveriam ser responsabilizados pelo descumprimento do art. 20 da Instrução CVM n. 308/99.

56. A defesa argumentou, porém, que, na correspondência acima mencionada, quando Arthur Nardon Filho se referiu a "eventos subsequentes" queria se reportar a (i) "pontos objeto de comentários intermitentemente enunciados, [mas] nunca definidos pela administração, como a questão de créditos de mútuos que a administração (...) sempre procurara acomodar politicamente" porque a devedora era "fornecedora de leite relevante" ou "subsidiária do grupo"; e (ii) "acordos deslindados posteriormente inclusive à assunção das atividades de auditoria pela DELOITTE".

III.5 PARECER DE AUDITORIA SEM RESSALVA

57. O termo de acusação, ao analisar o contexto em que se deu a emissão do parecer de auditoria relativo às demonstrações financeiras republicadas, destacou que, antes de emitir o parecer, mas já depois de ser informada da intenção de se proceder com a republicação, a Nardon Nasi enviou correspondência ao diretor de relações com investidores da Avipal (fls. 181 a 186) expressando "uma total e plena discordância com a atitude a ser tomada [de ajustar as demonstrações contábeis de 2004]" e mencionando que dispunha de "farta documentação para possibilitar uma tomada de posição por parte de quem de direito".

58. Assim, e tendo em vista que, a despeito da "discordância com relação a valores relevantes", a Nardon Nasi não incluiu nenhuma ressalva no seu parecer relativo às demonstrações republicadas, a SNC entendeu que os Acusados deveriam ser responsabilizados por infração ao art. 20 da Instrução CVM n.º 308/1999, por terem descumprido os itens 25 e 29 da NBC T 11 – IT 5²⁰, aprovada pela Resolução CFC n.º 830, de 16.12.1998.

59. Em sua defesa, os Acusados alegaram que a acusação teria ignorado o disposto nos itens 26 a 28 da NBC T 11 – IT 5²¹, focando-se exclusivamente nos itens 25 e 29 acima mencionados.

60. Segundo a defesa, os itens desconsiderados determinariam que os auditores somente estão obrigados a elaborar parecer com ressalva quando, cumulativamente, (i) entenderem que as demonstrações contábeis forem afetadas de maneira relevante; e quando (ii) tal impacto ocorrer por conta da adoção de uma prática contábil "em desacordo com os Princípios Fundamentais de

Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade” que, mesmo depois de questionada, seja mantida pela administração.

61. Dessa forma, afirmam os Acusados que não teria ocorrido desacordo sobre as demonstrações financeiras republicadas. Acrescentam que não houve “*desvios apurados pelos auditores, mas não acatados pela administração*”, e que não consideraram errôneas as práticas adotadas, e que apenas teria havido um “*acentuado, radical emprego do Princípio da Prudência, do Conservadorismo*”. A discordância, por eles manifestada, se restringiria à necessidade de fazer os ajustes pretendidos.

62. De qualquer forma, a defesa destaca que, com relação aos ajustes realizados, a Nardon Nasi inseriu no parecer parágrafo de ênfase “*expressando sua opinião (...) de que a republicação era devida a uma substancial alteração de critérios da administração da companhia, em direção à exacerbação do Princípio da Prudência*”.

63. Por fim, os Acusados concluem que este processo de “*lipoaspiração dos ativos e passivos*” estava relacionado com a intenção de se alienar o controle da Avipal. Quanto a isso, acrescentou, em suas considerações finais, que a Avipal foi extinta depois de ser incorporada pela P. S.A., sendo relevante destacar que, antes da conclusão dessa operação, “*foram realizadas due diligences [na Avipal] e nada foi levantado em desabono aos trabalhos de auditoria realizados pelos acusados*”.

64. A defesa também alegou que a republicação das demonstrações financeiras teria gerado “*efeitos inócuos*” no mercado porque:

i) somente 23% do capital social da Avipal encontrava-se disperso;

ii) o dividendo distribuído com base nas demonstrações financeiras originais jamais tiveram que ser reembolsados pelos acionistas minoritários, “*haja vista que o controlador (...) supriu todo o montante despendido pela Avipal a tal título*”; e

iii) não se teve notícia de contestação pelos acionistas minoritários que, ao contrário, podendo-se afirmar que eles entenderam “*pertinentes as alterações procedidas e as informações prestadas*”.

65. Além disso, os seguintes pontos foram destacados pela defesa:

i) a republicação das demonstrações financeiras da Avipal não teria decorrido de fraude, erro, divergência de saldos, inconsistência de representações, omissão de aplicação de procedimentos de auditoria, mas de decisão da administração relacionada com a aplicação do princípio do conservadorismo;

ii) o trabalho dos Acusados foi "*objeto de revisão pelos pares relatada ao Conselho Federal de Contabilidade e à essa Comissão e aprovada*";

iii) em abril de 2004, a Avipal incorporou a E.A., ocasião em que a assembleia aprovou os balanços da Avipal e da E.A. que, aliás, foram considerados bons pelo laudo de avaliação preparado por "*assessores legalmente contratados*";

iv) as demonstrações financeiras, tal como originariamente apresentadas, e como posteriormente republicadas, foram aprovadas pelo conselho de administração e pela assembleia geral extraordinária da Avipal, como, aliás, ocorreu com relação a todos os outros exercícios; e

v) a Avipal foi extinta depois de ser incorporada pela P. S.A.

III.6. DA PRESCRIÇÃO

66. Além do acima descrito, a defesa afirmou que os atos apurados neste processo, porque anteriores a 15.6.2005, estariam prescritos por conta da incidência dos artigos 205 e ss. da Lei n.º 10.406, de 10.1.2002 ("Código Civil")²² e do art. 1º da Lei n.º 6.385, de 7.12.1976²³. Isto teria acontecido porque (i) a inspeção requerida pela SNC ocorreu em 18.8.2008, mais de três anos, portanto, depois da data de republicação das demonstrações financeiras da Avipal, que ocorreu em 12.8.2008; e porque (ii) antes disso, não teria sido enviado qualquer intimação sobre a instauração do presente processo, o que, aliás, teria ocorrido apenas em 15.6.2010.

III.7 DA DISTRIBUIÇÃO DO PROCESSO E DO FALECIMENTO DO ACUSADO

67. Em reunião de Colegiado realizada em 24.8.2010, o Diretor Otavio Yazbek foi sorteado como relator deste processo (fl. 1192). Em razão do término do seu mandato, o processo foi redistribuído, em 7.1.2014, ao Diretor Roberto Tadeu. Em 27.1.2015, o processo foi redistribuído para mim, nos termos do art. 10 da Deliberação CVM nº 558/2008.

68. Após a primeira distribuição deste processo, que se deu em 24.8.2010, a Nardon Nasi comunicou à CVM o falecimento de Arthur Nardon Filho, ocorrido em 27.7.2012, conforme cópia da certidão de óbito juntada aos autos (fl. 1.195).

III.8. DAS DILIGÊNCIAS POSTERIORES

III.8.1 PRIMEIRA DILIGÊNCIA

69. Em 2.8.2013, diante da verificação de determinadas omissões no termo de acusação apresentado pela SNC, o Diretor Otavio Yazbek emitiu despacho por meio do qual devolveu os autos deste processo à área técnica para que esta tomasse as medidas que julgasse convenientes. Nesse sentido, o então Diretor Relator apontou

que "o Termo de Acusação (...) trata de alguns temas que, a despeito de poderem representar possíveis infrações, não são retomados no tópico relativo à 'Conclusão' e às 'Responsabilidades' ou são retomados só naquele primeiro, mas não neste último" (fl. 1197).

70. Em seguida, indicou os seguintes tópicos, a serem reanalisados pela SNC: (i) "Carta de Responsabilidade de Administração"; (ii) "Dos procedimentos de auditoria aplicados em relação às rubricas ajustadas para efeito da republicação espontânea das demonstrações financeiras de 31.12.2004"; (iii) "Da verificação se as condições relativas aos ajustes já existiam no exercício anterior"; bem como (iv) "a suposta falta de circularização não só no que se refere ao estoque em poder de terceiro (...), mas, também, junto a instituições financeiras, a advogados, a fornecedores e a partes relacionadas" (fl. 1197).

71. A SNC, em despacho datado de 13.12.2013 (fls. 1199-1202), afirmou que a responsabilidade referente à Carta de Responsabilidade da Administração deixou de constar no termo de acusação "por omissão, uma vez que restou caracterizado o descumprimento ao disposto no item 11.12.14 da NBC T 11, aprovada pela Resolução CFC nº 820/97, vigente à época dos fatos" (fl. 1199). Todavia, a área técnica remeteu o processo de volta ao Diretor-Relator sem ter suprido essa irregularidade.

72. Quanto aos outros pontos, a SNC alegou que as imputações efetuadas englobavam as infrações tratadas nas seções destacadas pelo Diretor-Relator, e que, por isso, não seria necessário alterar o termo de acusação.

III.8.2. SEGUNDA DILIGÊNCIA – CARTAS DE RESPONSABILIDADE

73. Diante disso, em 18.5.2015, remeti os autos de volta à SNC para que aditasse o termo de acusação no tocante à omissão sobre as Cartas de Responsabilidade, tendo sido o termo retificado em 19.5.2015 (fls. 1207-1238). Especificamente em relação às Cartas de Responsabilidade de Administração encaminhadas pela administração da A.A.A. relativas aos exercícios de 2003 e 2004 (fls. 151-153 e 389-391, respectivamente), a área técnica afirmou que as datas de emissão de tais documentos (23.4.2004 e 23.2.2005) não são as mesmas datas em que os pareceres de auditoria foram emitidos (30.1.2004 e 24.2.2005, constantes das fls. 155-156 e 157-158, respectivamente).

74. Em seguida, afirmou o Termo de Acusação que, "[s]egundo informações dos auditores, não foi emitida uma segunda carta de responsabilidade com data relativa ao parecer de auditoria sobre a republicação espontânea das DF's do exercício encerrado em 2004, emitido em 05.08.2005" (fl. 1221).

75. Quanto ao conteúdo das referidas Cartas, "foi verificado que não obstante a existência de operações com partes relacionadas, não há confirmação por parte da administração da companhia, que trate especificamente sobre a contabilização e a divulgação adequada e das transações com partes relacionadas" (fl. 1221).

76. Assim sendo, concluiu a SNC que os documentos em tela “*não estão completamente adequad[o]s à NBC T 11 – IT1, aprovada pela Resolução CFC nº 752/93*” (fl. 1235). Por consequência, segundo o Termo de Acusação, a Nardon Nasi descumpriu, nesse ponto, também o art. 20 da Instrução CVM nº 308/1999.

77. A acusada, intimada em 15.6.2015 (fl. 1244), apresentou aditamento à sua defesa no dia 14.7.2015 (fls. 1245-1262). Basicamente, a acusada reiterou os argumentos apresentados na primeira versão de sua defesa, tendo juntado aos autos as Cartas de Responsabilidade da Administração referente aos exercícios findos em 31.12.2003 e 31.12.2004, datadas, respectivamente, de 23.4.2004 e 23.2.2005 (fls. 1275-1280).

É o relatório.

Rio de Janeiro, 15 de dezembro de 2015.

Pablo Renteria
Diretor-Relator

¹ Art. 20. O Auditor Independente - Pessoa Física e o Auditor Independente - Pessoa Jurídica, todos os seus sócios e integrantes do quadro técnico deverão observar, ainda, as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade - CFC e os pronunciamentos técnicos do Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON, no que se refere à conduta profissional, ao exercício da atividade e à emissão de pareceres e relatórios de auditoria.

² Art. 25. No exercício de suas atividades no âmbito do mercado de valores mobiliários, o auditor independente deverá, adicionalmente: (...) II - elaborar e encaminhar à administração e, quando solicitado, ao Conselho Fiscal, relatório circunstanciado que contenha suas observações a respeito de deficiências ou ineficácia dos controles internos e dos procedimentos contábeis da entidade auditada.

³ “3 – A companhia resolveu, espontaneamente, no decorrer do mês de junho do corrente ano de 2005, proceder a ajustes de suas demonstrações contábeis encerradas em 31/12/2004. Anteriormente, já havíamos examinado as referidas demonstrações contábeis, tendo emitido, sobre as mesmas, um parecer sem ressalvas em 24/02/2005. Conforme a Nota Explicativa nº 18 integrante das demonstrações contábeis republicadas pela Companhia, a administração da Companhia resolveu enfatizar o princípio da prudência registrando todo o ajuste no exercício de 2004. Em razão do ajuste procedido, o resultado da Companhia no exercício de 2004 passa de R\$ 41.425 mil para R\$ (163.868) mil. Em nosso entendimento, a natureza dos referidos ajustes encontra guarida unicamente na adoção antes mencionada do princípio da prudência, sendo a decisão tomada, de ajustar as demonstrações contábeis do exercício de 2004, atribuível a critérios políticos e administrativos dos órgãos de administração da Companhia.”

⁴ MEMO PFE-CVM/GJU-4/Nº 050/2010

⁵1.4.1. O auditor deve estabelecer e documentar seus honorários mediante avaliação dos serviços, considerando os seguintes fatores: (a) a relevância, o vulto, a complexidade, e o custo dos serviços a executar; (b) o número de horas estimadas para a realização dos serviços; (c) a peculiaridade de tratar-se de cliente eventual, habitual ou permanente; (d) a qualificação técnica dos profissionais que irão participar da execução dos serviços; e (e) o lugar em que os serviços serão prestados, fixando, se for o caso, como serão cobrados os custos de viagens e estadas. 1.4.2. Os honorários deverão constar de carta-proposta ou documento equivalente, elaborados antes do início da execução do trabalho, que também contenham: (a) a descrição dos serviços a serem realizados, inclusive referências às leis e aos regulamentos aplicáveis ao caso; (b) que o trabalho será efetuado segundo as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis e as presentes normas; (c) o prazo estimado para a realização dos serviços; d) os relatórios a serem emitidos; e e) as condições de pagamento dos honorários. 1.4.3 – A inobservância de qualquer dos temas referidos nos itens 1.4.1 e 1.4.2 constitui infração ao Código de Ética do Contabilista.

⁶ A aceitação da carta encaminhada seria, para a defesa, incontestada, uma vez que, “*se não houvesse concordância com a carta proposta (...), não haveria prestação de serviços por mais de cinco exercícios*”.

⁷ A defesa dos Acusados, antes de descrever como teria se dado o “ajuste verbal”, menciona que “O contrato de prestação de serviços de auditoria independente (...) deu-se, na prática, sob a forma tácita, em continuidade aos usos e costumes adotados desde longa data naquele grupo e no âmbito dos serviços contábeis, inclusive os de auditoria” (o destaque não consta do original), sendo certo, contudo, que “o ajuste tácito entre partes gera, da mesma forma, direitos e obrigações aos contratantes” (o destaque também não consta do original).

⁸ 11.2.1.4 – O auditor deve documentar seu planejamento geral e preparar programas de trabalho por escrito, detalhando o que for necessário à compreensão dos procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, oportunidade e extensão. 11.2.1.5 – Os programas de trabalho devem ser detalhados de forma a servir como guia e meio de controle de sua execução. 11.2.1.6 – O planejamento da auditoria, quando incluir a designação de equipe técnica, deve prever a orientação e supervisão do auditor, que assumirá total responsabilidade pelos trabalhos executados. 11.2.1.7 – A utilização de equipe técnica deve ser prevista de maneira a fornecer razoável segurança de que o trabalho venha a ser executado por pessoa com capacitação profissional, independência e treinamento requeridos nas circunstâncias.

⁹ Os documentos a que a SNC se refere no termo de acusação são (i) a “Planilha de Planejamento de Trabalhos” dos exercícios de 2003 e 2004 (fls. 99 e 105), sendo que, naquelas planilhas, somente se teria identificado (i.a) como pontos relevantes “1) Clientes/Vendas 2) Estoques 3) Investimentos 4) Imobilizado 5) Fornecedores 6) Financiamento/Câmbio 7) Capital Social”; e (i.b) o número de horas previstas e realizadas para “Revisão ITR MAR”, “Revisão ITR JUN”, “Revisão ITR SET”, “AUDITORIA ÁREA FINANCEIRA/CT PGR.”, “AUDITORIA ÁREA COMERCIAL”, “ACOMPANHAMENTOS INVETÁRIOS”, “DEM. CONTÁBEIS 31/12” e “REUNIÕES”, assim como as totais; e (ii) o “Plano de Trabalho para o Exercício” de 2003 e de 2004 (fls. 100-104 e 106-110).

¹⁰ 11.2.1.8 – O planejamento e os programas de trabalho devem ser revisados e atualizados sempre que novos fatos o recomendarem. 11.2.1.9 – Quando for realizada uma auditoria pela primeira vez na entidade, ou quando as demonstrações contábeis do exercício anterior tenham sido examinadas por outro auditor, o planejamento deve contemplar os seguintes procedimentos: a) obtenção de evidências suficientes de que os saldos de abertura do exercício não contenham representações errôneas ou inconsistentes que, de alguma maneira, distorçam as demonstrações contábeis do exercício atual; b) exame da adequação dos saldos de encerramento do exercício anterior com os saldos de abertura do exercício atual; c) verificação se as práticas contábeis adotadas no atual exercício são uniformes com as adotadas no exercício anterior; d) identificação de fatos relevantes que possam afetar as atividades da entidade e sua situação patrimonial e financeira; e e) identificação de relevantes eventos subseqüentes ao exercício anterior, revelados ou não revelados.

¹¹ 11.2.3.1 – Risco de auditoria é a possibilidade de o auditor vir a emitir uma opinião tecnicamente inadequada sobre demonstrações contábeis significativamente incorretas. 11.2.3.2 – A análise dos riscos de auditoria deve ser feita na fase de planejamento dos trabalhos considerando a relevância em dois níveis: a) em nível geral, considerando as demonstrações contábeis tomadas no seu conjunto, bem como as atividades, qualidade da administração, avaliação do sistema contábil e de controles internos e situação econômica e financeira da entidade; e b) em níveis específicos, relativos ao saldo das contas ou natureza e volume das transações. 11.2.3.3 – Para determinar o risco da auditoria, o auditor deve avaliar o ambiente de controle da entidade, compreendendo: a) a função e envolvimento dos administradores nas atividades da entidade; b) a estrutura organizacional e os métodos de administração adotados, especialmente quanto a limites de autoridade e responsabilidade; c) as políticas de pessoal e segregação de funções; d) a fixação, pela administração, de normas para inventário, para conciliação de contas, preparação de demonstrações contábeis e demais informes adicionais; e) as implantações, modificações e acesso aos sistemas de informação computadorizada, bem como acesso a arquivos de dados e possibilidade de inclusão ou exclusão de dados; f) o sistema de aprovação e registro de transações; g) as limitações de acesso físico a ativos e registros contábeis e/ou administrativos; e h) as comparações e análises dos resultados financeiros com dados históricos e/ou projetados.

¹² A defesa faz referência aos seguintes relatórios: (i) o relatório SK/MM 262/2000 (fls. 492-530) referente às “auditorias específicas nas Unidades de Guarapuava, Dourados, Guaíba e Lami”, mais especificamente sobre os “testes nas áreas de estoque, patrimonial, financeira e pessoal, visando verificar a consistência e adequação dos controles internos e da documentação suporte mantida pela empresa”; (ii) o relatório SK/MM 282/2000 (fls. 531-541), que diz respeito aos trabalhos realizados pela Nardon Nasi “visando confirmar a regularidade dos valores de créditos e débitos fiscais relativos a imposto de renda e contribuição social sobre o lucro registrado no balanço da [A.A.A.]”; (iii) o relatório SK/MM 0009/2001 (fls. 542-546) relativo “aos exames realiza[dos] na área de Recursos Humanos”; (iv) relatório SKM/MM 019/2001 (fls. 547-553) referente ao trabalho de “acompanhamento dos inventários físicos dos Estoques das principais filiais”; (v) o relatório SK/CS 110/2001 (fls. 554-569)

acerca do exame das "demonstrações contábeis levantadas em 31 de março de 2001, bem como [de] uma auditoria específica na área financeira visando verificar a consistência dos controles internos e saldos contábeis"; (vi) o relatório SK/CS 002/2002 (fls. 570-582) relativo à "revisão limitada do balancete levantado [pela E.A.] em 31 de outubro de 2001", ocasião em que se verificou "a consistência dos controles internos e saldos contábeis"; (vii) o relatório SK/MM 228/2001 (fls. 583-595) referente ao "acompanhamento dos inventários físicos dos Estoques"; (viii) o relatório SK/MM 220/2001 (fls. 596-605) referente ao exame das "demonstrações contábeis levantadas em 30 de setembro de 2001 visando verificar a consistência dos controles internos e saldos contábeis"; (ix) o relatório SK/CS 004/2002 (fls. 606-619) relativo à avaliação dos "resultados gerados por cada área de negócios da Companhia e a compatibilidade dos mesmos, face os resultados por outras empresas do mesmo setor"; e (x) o relatório SK/MM 114/2002 (fls. 620-625) sobre "os controles internos, registros contábeis e fluxo de operações da Área de Contas a Pagar". Exceto por dois desses documentos, todos os demais fazem referência aos planos de trabalho estabelecidos para o exercício de 2000 e de 2001. A defesa juntou, também, os seguintes documentos preparados pela R. C. A.: (i) relatório de auditoria sobre as operações de entradas, armazenamentos e saídas de produtos (fls. 626-632); (ii) relatório de auditoria contendo "Comentários e recomendações sobre os procedimentos e falhas nos controles detectados durante a realização de (...) trabalhos na Fábrica de Rações de Dourados - MS, no período de 12/03/01 a 23/03/01 e 23/04 a 04/05/01" (fls. 633-646); (iii) relatório analítico das entrevistas com os funcionários da "Unidade Lajeado", contendo "a opinião e sugestões dos empregados, tanto em assuntos específicos de setores quanto a nível de empresa" (fls. 647-662); (iv) relatório analítico das entrevistas com funcionários da "Unidade Dourados", contendo "as opiniões e sugestões dos mesmos" (fls. 663-666); (v) relatório final OS 0002/02, referente à auditoria interna do departamento de compras (fls. 667-684); (vi) relatório de auditoria da área de recursos humanos (fls. 685-702); (vii) relatório de auditoria interna da área de contas a receber (fls. 703-736).

¹³ 11.2.10.1 - O uso de PED modifica a forma de processamento e armazenamento de informações, afetando a organização e os procedimentos adotados pela entidade na consecução de adequados controles internos. O auditor deve dispor de compreensão suficiente dos recursos de PED e dos sistemas de processamento existentes, a fim de avaliá-los e planejar adequadamente seu trabalho. 11.2.10.2 - O uso de técnicas de auditoria que demandem o emprego de recursos de PED requer que o auditor as domine completamente, de forma a implementar os próprios procedimentos ou, se for o caso, supervisionar e revisar os trabalhos de especialistas. 11.2.10.5 - No programa de trabalho para os exames dos sistemas de PED, o auditor independente deverá incluir: a) o exame da segurança dos sistemas adotados pela entidade; b) o exame da estrutura e confiabilidade dos sistemas adotados para o controle e gerenciamento das atividades da entidade; e c) o grau de integração dos sistemas computadorizados com os registros contábeis da entidade, como forma de propiciar a confiabilidade das demonstrações contábeis da mesma.

¹⁴ A defesa, aqui, faz referência ao relatório SK/MM 262/2000 e SK/MM 202/2000, referidos na nota de rodapé nº **Erro! Indicador não definido.**, assim como ao relatório SK/070/2001 (fls. 904-937), referente às "demonstrações contábeis [da A.A.A.] levantadas em 31 de dezembro de 2000". Também se menciona o relatório ANF/MM 30/2002, mas esse documento não foi juntado aos autos. Consta, porém, o relatório ANF/MM 230/2002, relativo "às demonstrações contábeis [da A.A.A.] levantadas em 30 de setembro de 2002".

¹⁵ 11.2.6.2 - Na aplicação dos testes de observância e substantivos, o auditor deve considerar os seguintes procedimentos técnicos básicos: (...) c) investigação e confirmação - obtenção de informações junto a pessoas ou entidades conhecedoras da transação, dentro ou fora da entidade;

¹⁶ A defesa afirma ter juntado cópia de quatro relatórios enviados pela Nardon Nasi à Avipal, porém só constam dos autos dois, ambos já descritos na nota de rodapé nº **Erro! Indicador não definido.** - os relatórios constantes dos autos são o SKM/MM 019/2001 (fls. 547-553) e o SK/CS 004/2002 (fls. 606-619) e os que a defesa alega que juntou, mas que não constam dos autos são o SK/MM 362/2000 e o ANF/CS A48/2002.

¹⁷ 11.2.6 - APLICAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

11.2.6.1 - A aplicação dos procedimentos de auditoria deve ser realizada, em razão da complexidade e volume das operações, por meio de provas seletivas, testes e amostragens, cabendo ao auditor, com base na análise de riscos de auditoria e outros elementos de que dispuser, determinar a amplitude dos exames necessários à obtenção dos elementos de convicção que sejam válidos para o todo.

11.2.6.2 - Na aplicação dos testes de observância e substantivos, o auditor deve considerar os seguintes procedimentos técnicos básicos:

- a) inspeção - exame de registros, documentos e de ativos tangíveis;
- b) observação - acompanhamento de processo ou procedimento quando de sua execução;

c) investigação e confirmação – obtenção de informações junto a pessoas ou entidades conhecedoras da transação, dentro ou fora da entidade;

d) cálculo – conferência da exatidão aritmética de documentos comprobatórios, registros e demonstrações contábeis e outras circunstâncias; e

e) revisão analítica – verificação do comportamento de valores significativos, mediante índices, quocientes, quantidades absolutas ou outros meios, com vistas à identificação de situação ou tendências atípicas.

11.2.6.3 – Na aplicação dos testes de observância, o auditor deve verificar a existência, efetividade e continuidade dos controles internos.

11.2.6.4 – Na aplicação dos testes substantivos, o auditor deve objetivar as seguintes conclusões:

a) existência – se o componente patrimonial existe em certa data;

b) direitos e obrigações – se efetivamente existentes em certa data;

c) ocorrência – se a transação de fato ocorreu;

d) abrangência – se todas as transações estão registradas; e

e) mensuração, apresentação e divulgação – se os itens estão avaliados, divulgados, classificados e descritos de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade.

11.2.6.5 – Na aplicação dos procedimentos de revisão analítica, o auditor deve considerar:

a) o objetivo dos procedimentos e o grau de confiabilidade dos resultados alcançáveis;

b) a natureza da entidade e o conhecimento adquirido nas auditorias anteriores; e

c) a disponibilidade de informações, sua relevância, confiabilidade e comparabilidade.

11.2.6.6 – Se o auditor, durante a revisão analítica, não obtiver informações objetivas suficientes para dirimir as questões suscitadas, deve efetuar verificações adicionais, aplicando novos procedimentos de auditoria, até alcançar conclusões satisfatórias.

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

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

b) acompanhar o inventário físico realizado pela entidade, executando os testes de contagem física e procedimentos complementares aplicáveis.

¹⁸ 11.2.6.2 – Na aplicação dos testes de observância e substantivos, o auditor deve considerar os seguintes procedimentos técnicos básicos: (...) e) revisão analítica – verificação do comportamento de valores significativos, mediante índices, quocientes, quantidades absolutas ou outros meios, com vistas à identificação de situação ou tendências atípicas.

¹⁹ 3. O período entre a data do término do exercício social e a de emissão do parecer é denominado período subsequente, e o auditor deve considerá-lo parte normal da auditoria. O auditor deve planejar e executar procedimentos para obter evidência de auditoria suficiente e apropriada de que todas as transações e eventos ocorridos no período, e que podem requerer ajuste nas demonstrações contábeis e suas notas explicativas, foram identificados. Esses procedimentos são adicionais àqueles normalmente aplicados a transações específicas ocorridas após o fim do período, com o objetivo de obter evidência de auditoria quanto a saldos de contas no fim dele, como, por exemplo, o teste do corte de estoques e pagamentos a credores. Entretanto, não se exige que o auditor proceda a uma revisão contínua de todos os assuntos que foram objeto de procedimentos anteriores.

²⁰ 25. O auditor pode discordar da administração da entidade quanto: a) às práticas contábeis utilizadas; e b) à forma de aplicação das práticas contábeis. (...) 29. Os desvios apurados pelo auditor, mas não acatados pela administração, representam divergências para o auditor, o qual deve decidir sobre os efeitos no seu parecer. Essa decisão deve considerar a natureza dos assuntos e sua relevância, e sempre que tiverem, individual ou conjuntamente, efeitos relevantes, o auditor expressará opinião com ressalva ou adversa.

²¹ 26. Quando as demonstrações contábeis forem afetadas de maneira relevante pela adoção de prática contábil em desacordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, o auditor deve emitir parecer com ressalva ou adverso.

27. Nos seus exames, o auditor pode identificar um ou mais aspectos em que as demonstrações contábeis estão afetadas pela adoção de práticas contábeis inadequadas e que podem representar motivos para ressalva em seu parecer. É responsabilidade profissional do auditor discutir tais aspectos com a administração da entidade, com a brevidade e antecedência possíveis, para que ela possa acatar suas sugestões e promover os ajustes contábeis necessários.

28. Essa responsabilidade do auditor decorre do reconhecimento de que, para os usuários, demonstrações contábeis acompanhadas de parecer sem ressalva têm maior utilidade do que aquelas

que contenham erros contábeis ou fraudes, mesmo que o parecer que as acompanhe os discrimine e quantifique mediante ressalvas.

²² Art. 205. A prescrição ocorre em dez anos, quando a lei não lhe haja fixado prazo menor. Art. 206. Prescreve: § 1º Em um ano: I - a pretensão dos hospedeiros ou fornecedores de víveres destinados a consumo no próprio estabelecimento, para o pagamento da hospedagem ou dos alimentos; II - a pretensão do segurado contra o segurador, ou a deste contra aquele, contado o prazo: a) para o segurado, no caso de seguro de responsabilidade civil, da data em que é citado para responder à ação de indenização proposta pelo terceiro prejudicado, ou da data que a este indeniza, com a anuência do segurador; b) quanto aos demais seguros, da ciência do fato gerador da pretensão; III - a pretensão dos tabeliães, auxiliares da justiça, serventuários judiciais, árbitros e peritos, pela percepção de emolumentos, custas e honorários; IV - a pretensão contra os peritos, pela avaliação dos bens que entraram para a formação do capital de sociedade anônima, contado da publicação da ata da assembleia que aprovar o laudo; V - a pretensão dos credores não pagos contra os sócios ou acionistas e os liquidantes, contado o prazo da publicação da ata de encerramento da liquidação da sociedade. § 2º Em dois anos, a pretensão para haver prestações alimentares, a partir da data em que se vencerem. § 3º Em três anos: I - a pretensão relativa a aluguéis de prédios urbanos ou rústicos; II - a pretensão para receber prestações vencidas de rendas temporárias ou vitalícias; III - a pretensão para haver juros, dividendos ou quaisquer prestações acessórias, pagáveis, em períodos não maiores de um ano, com capitalização ou sem ela; IV - a pretensão de ressarcimento de enriquecimento sem causa; V - a pretensão de reparação civil; VI - a pretensão de restituição dos lucros ou dividendos recebidos de má-fé, correndo o prazo da data em que foi deliberada a distribuição; VII - a pretensão contra as pessoas em seguida indicadas por violação da lei ou do estatuto, contado o prazo: a) para os fundadores, da publicação dos atos constitutivos da sociedade anônima; b) para os administradores, ou fiscais, da apresentação, aos sócios, do balanço referente ao exercício em que a violação tenha sido praticada, ou da reunião ou assembleia geral que dela deva tomar conhecimento; c) para os liquidantes, da primeira assembleia semestral posterior à violação; VIII - a pretensão para haver o pagamento de título de crédito, a contar do vencimento, ressalvadas as disposições de lei especial; IX - a pretensão do beneficiário contra o segurador, e a do terceiro prejudicado, no caso de seguro de responsabilidade civil obrigatório. § 4º Em quatro anos, a pretensão relativa à tutela, a contar da data da aprovação das contas. § 5º Em cinco anos: I - a pretensão de cobrança de dívidas líquidas constantes de instrumento público ou particular; II - a pretensão dos profissionais liberais em geral, procuradores judiciais, curadores e professores pelos seus honorários, contado o prazo da conclusão dos serviços, da cessação dos respectivos contratos ou mandato; III - a pretensão do vencedor para haver do vencido o que despendeu em juízo.

²³ Art. 1º Serão disciplinadas e fiscalizadas de acordo com esta Lei as seguintes atividades: I - a emissão e distribuição de valores mobiliários no mercado; II - a negociação e intermediação no mercado de valores mobiliários; III - a negociação e intermediação no mercado de derivativos; IV - a organização, o funcionamento e as operações das Bolsas de Valores; V - a organização, o funcionamento e as operações das Bolsas de Mercadorias e Futuros; VI - a administração de carteiras e a custódia de valores mobiliários; VII - a auditoria das companhias abertas; VIII - os serviços de consultor e analista de valores mobiliários.

¹ Já nessa direção, cf. PAS CVM nº 08/00, Rel. Dir. Marcelo Trindade, julgado em 4.4.2002.

PROCESSO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR CVM Nº RJ2010/3695

Acusados: Nardon, Nasi Auditores Independentes S.S.
Arthur Nardon Filho

Assunto: Inobservância de normas emanadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (infração ao artigo 20 da Instrução CVM nº 308/1999), e não elaboração de relatório circunstanciado sobre os controles internos da companhia auditada (infração ao artigo 25, II, da Instrução CVM nº 308/1999).

Relator: Diretor Pablo Renteria

VOTO

1. Trata-se de Processo Administrativo Sancionador instaurado em face de Nardon, Nasi Auditores Independentes S.S. ("Nardon Nasi") e Arthur Nardon Filho, em razão de irregularidades supostamente cometidas no âmbito da auditoria independente da companhia AVIPAL S/A Avicultura e Agropecuária, ("Companhia" ou "Avipal"), em suposta violação ao disposto nos artigos 20 e 25, II, da Instrução CVM nº 308/1999.

I. DAS QUESTÕES PRELIMINARES

2. De início, reconheço a extinção da punibilidade do acusado Arthur Nardon Filho, tendo em vista a comunicação de seu falecimento em 27.7.2012. Sendo assim, resta-me examinar, neste julgamento, a responsabilidade da Nardon Nasi pelas infrações apuradas pela SNC.

2. Ainda em sede preliminar, Nardon Nasi alegou, com base nos artigos 205 e ss. do Código Civil e do art. 1º da Lei nº 6.838/1980, a ocorrência da prescrição da pretensão punitiva em relação aos fatos ocorridos antes de 15.6.2005, tendo em vista a passagem de cinco anos entre tais fatos e a intimação para apresentação de defesa. Além disso, ressaltou que a inspeção realizada na sede da Nardon Nasi ocorreu somente em 18.8.2008, mais de três anos depois da data de republicação das demonstrações financeiras da Avipal, realizada em 12.8.2005, "*sem que, anteriormente, qualquer notificação fosse-lhe enviada (...) dando conta da instauração de um processo contra si (...)*" (fl. 452).

3. A alegação, contudo, não é procedente. Inicialmente, cumpre esclarecer que a pretensão punitiva da Administração Pública Federal encontra-se submetida aos prazos prescricionais da Lei nº 9.873/99, e não àqueles do Código Civil ou da Lei nº 6.838/1980¹.

4. A Lei nº 9.873/99 prevê duas espécies de prescrição: a quinquenal e a intercorrente. No presente caso, a prescrição quinquenal, prevista no *caput* do art. 1º da Lei nº 9.873/99², foi interrompida em diversas oportunidades. Mencione-se, a título ilustrativo, (i) o Ofício/CVM/SNC/GNA/Nº 832/05 (fls. 381-383), datado de 4.10.2005 e encaminhado à Nardon Nasi, por meio do qual a área técnica solicitou informações sobre os procedimentos de auditoria utilizados em relação à republicação das demonstrações financeiras da Avipal; (ii) o Ofício/CVM/SNC/GNA/Nº 36/08 (fl. 039), datado de 8.8.2008, por meio do qual a SNC solicitou documentos referentes aos trabalhos de auditoria realizados na Companhia; e (iii) ainda o Termo de Intimação GFE-4/Nº 001/2008 (fls. 041-043), datado de 22.8.2008 e recebido pela Nardon Nasi, por meio do qual foram solicitados dados e informações adicionais. Tais atos interromperam a prescrição quinquenal, nos termos do inciso II do art. 2º da Lei nº 9.873/99³.

5. Adiante, a acusada foi intimada para apresentar defesa em 15.6.2010 (fl. 443), momento em que ocorreu nova interrupção da prescrição, de acordo com o disposto no inciso I do art. 2º da Lei nº 9.873/99⁴. A prescrição foi mais uma vez interrompida em 2.8.2013, nos termos do inciso II do art. 2º, por meio do

despacho proferido pelo então relator do processo, que determinou o retorno dos autos à SNC para adoção das medidas necessárias à melhor elucidação dos fatos apurados neste processo (fls. 1197-1198). Nova interrupção se deu em 18.5.2015, com base no mesmo preceito legal, em virtude do despacho por mim proferido que determinou à SNC a retificação do termo de acusação de modo a que fosse suprida omissão em relação à capitulação de uma das infrações identificadas pela área técnica (fls. 1205-1206). Enfim, em 15.6.2015, verificou-se outra interrupção, com base no inciso I do art. 2º, em razão da intimação da acusada para aditar a sua defesa em face da retificação do termo de acusação (fl. 1244).

6. Em suma, considerando esses fatos interruptivos e considerando, ainda, que o fato mais antigo apurado nos autos ocorreu em 23.4.2004, conclui-se que não se deu a prescrição quinquenal neste processo.

7. Tampouco sobreveio a prescrição intercorrente, prevista no §1º do art. 1º da Lei nº 9.873/1999⁵, a qual, de acordo com o entendimento consolidado nesta autarquia, só incide depois de iniciado o processo sancionador, não se aplicando, portanto, ao procedimento apuratório antecedente⁶. Com efeito, após a formulação da acusação, este processo não restou paralisado por mais de três anos, haja vista a prática de diversos atos subsequentes. Mencione-se, entre outros, a distribuição do processo por sorteio em 24.8.2010 (fl. 1203-1204), a remessa dos autos à SNC por meio do despacho de 2.8.2013 (fls. 1197-1198), a nova remessa dos autos à SNC ordenada em 18.5.2015 (fls. 1205-1206) e a apresentação de aditamento de defesa pela acusada em 14.7.2015 (fls. 1245-1262).

8. Superada a preliminar de prescrição, passo então a analisar o mérito das acusações.

II. DO MÉRITO

II.1. INTRODUÇÃO

9. O processo que originou este termo de acusação foi iniciado quando a Avipal, em 12.8.2005, republicou as suas demonstrações financeiras do exercício de 2004, alterando o resultado obtido pela Companhia naquele exercício, que passou de um lucro de R\$41,5 milhões para um prejuízo de R\$ 163,8 milhões.

10. De acordo com as demonstrações financeiras republicadas, notadamente a nota explicativa nº 18, chegou-se ao novo resultado por meio de ajustes envolvendo a constituição de provisões para perdas nos estoques, créditos, ativos e passivos contingentes,

11. Inquirida pela SNC, a Nardon Nasi, que emitiu parecer sobre ambas as demonstrações financeiras, não relatou, em sua resposta, os procedimentos de auditoria empregados nas demonstrações financeiras originais. Também não esclareceu por que a discrepância entre os dois resultados não foi objeto de ressalva, mas apenas de parágrafo de ênfase.

12. Por este motivo, a área técnica solicitou a realização de inspeção na firma de auditoria. Com base nas conclusões alcançadas pelos inspetores, formulou-se termo de acusação contra a Acusada, por esta ter supostamente descumprido diversas normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em infração ao art. 20 da Instrução CVM nº 308/1999, e também pela não elaboração de relatório circunstanciado sobre os controles internos da companhia auditada, exigido pelo art. 25, II, da Instrução CVM nº 308/1999.

13. As normas do CFC que teriam sido descumpridas em relação à auditoria realizada nas demonstrações financeiras originais dizem respeito à formalização da contratação dos serviços de auditoria, ao planejamento dos trabalhos de auditoria e aos procedimentos de auditoria empregados durante os trabalhos.

14. Quanto ao parecer emitido para as demonstrações republicadas, o termo de acusação aponta que, pelas normas do CFC, a Acusada teria que ter emitido parecer com ressalva, e não com parágrafo de ênfase, como fez.

15. Por fim, em relação a ambas as demonstrações, original e republicada, teriam sido descumpridas normas do CFC referentes à carta de responsabilidade da administração.

16. Enfrentarei a seguir, um a um, esses pontos.

II.2. DA FALTA DE CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

17. Conforme consta do Relatório de Inspeção CVM/SFI/GFE-4/Nº 11/2008, os serviços da Nardon Nasi eram prestados à Avipal mediante acordo verbal. O Termo de Acusação destaca que, entre os documentos fornecidos pela Acusada, não havia cópia do original ou de aditivos de contratos de serviço de auditoria celebrados com aquela companhia aberta, conforme exigido pelos itens 1.4.1 e 1.4.2 da NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente, aprovada pela Resolução CFC nº 821/97.

18. Em sua defesa, a Nardon Nasi argumentou que a norma aplicável ao caso concreto seria a Resolução CFC nº 987/2003, segundo a qual o contabilista ou a organização contábil deverá manter contrato por escrito de prestação de serviços, sendo que as relações contratuais então em vigor deveriam ser formalizadas no prazo de dois anos, contados do início de sua vigência, em 2003. Assim, o acordo verbal que detinha com a Avipal ainda seria válido à época da prestação dos serviços de auditoria.

19. Ainda segundo a defesa, o contrato de prestação de serviços de auditoria independente celebrado com a Avipal deu-se sob a forma tácita, *“em continuidade aos usos e costumes adotados desde longa data naquele grupo e no âmbito dos serviços contábeis, inclusive os de auditoria”* (fl. 458).

20. A acusada juntou aos autos carta-proposta de prestação de serviços de auditoria independente datada de 13.7.2000 e encaminhada à Avipal quando do

início dos trabalhos no exercício de 2000 (fls. 738-750). Alegou, a esse respeito, que tal carta renovou-se automaticamente pelos exercícios seguintes até sua rescisão. A defesa também acostou aos autos correspondência encaminhada pela Nardon Nasi à Avipal, na qual ajustaram o valor dos honorários relativos ao exercício social de 2004 (fl. 751).

21. A meu ver, contudo, nenhum desses argumentos e documentos aproveita à acusada.

22. De início, destaco que a Resolução CFC nº 987/2003 é aplicável somente aos serviços de contabilidade, e não aos serviços de auditoria prestados pela Nardon Nasi, como quer a defesa. Ao caso concreto, incide o disposto na Resolução CFC nº 821/1997, uma vez que este diploma regulamentar aprova as normas profissionais de auditor independente.

23. Nesse sentido, observo que, em seu item 1.4.2, a Resolução CFC nº 821/1997 estabelecia que *"os honorários dever[iam] constar de carta-proposta ou documento equivalente, elaborados antes do início da execução do trabalho."*

24. A carta-proposta encaminhada pela defesa, constante das fls. 738 a 750, não demonstra o cumprimento dessa regra em relação aos exercícios sociais de 2003 e 2004. Conforme consta do documento, *"[o] objeto desta proposta é a prestação de serviços de Auditoria Independente (...) relativos ao exercício financeiro de 2000"* (fl. 739). Ao final, informa a carta que o respectivo parecer dos auditores independentes *"será emitido em relação às demonstrações contábeis levantadas em 31 de dezembro de 2000"* (fl. 747).

25. Também não aproveita à Acusada a correspondência presente à fl. 751. As únicas informações constantes desse documento são a confirmação dos honorários, para o exercício de 2004, em R\$ 12.650,00 (doze mil, seiscentos e cinquenta reais) por mês e a rejeição de um convite de apresentar proposta para avaliação de outra companhia. O item 1.4.2 da Resolução CFC nº 821/1997, contudo, exige mais do que isso.

26. Além das condições de pagamento dos honorários, tal item requer que a carta-proposta ou documento equivalente contenha as seguintes informações, que são peculiares a cada exercício social: (i) a descrição dos serviços a serem realizados, inclusive referências às leis e aos regulamentos aplicáveis ao caso; (ii) a informação de que o trabalho será efetuado segundo as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis e a própria Resolução CFC nº 821/1997; (iii) o prazo estimado para a realização dos serviços; e (iv) os relatórios a serem emitidos.

27. Diante de todo o exposto, voto pela condenação da Nardon Nasi por infração ao art. 20 da Instrução CVM nº 308/1999, tendo em vista o não cumprimento do disposto nos itens 1.4.1 e 1.4.2 da Resolução CFC nº 821/1997.

II.3. DO PLANEJAMENTO DA AUDITORIA

II.3.1. Do Detalhamento dos Procedimentos

28. A Nardon Nasi foi acusada, em relação à auditoria das demonstrações financeiras originais da Avipal, datadas de 31.12.2004, de descumprir os itens 11.2.1.4, 11.2.1.5, 11.2.1.6 e 11.2.1.7 da NBC T 11, aprovada pela Resolução CFC nº 820, de 17.12.1997. Tais normas tratam do planejamento da auditoria.

29. A redação dos referidos itens é a seguinte:

11.2.1.4 – O auditor deve documentar seu planejamento geral e preparar programas de trabalho por escrito, detalhando o que for necessário à compreensão dos procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, oportunidade e extensão.

11.2.1.5 – Os programas de trabalho devem ser detalhados de forma a servir como guia e meio de controle de sua execução.

11.2.1.6 – O planejamento da auditoria, quando incluir a designação de equipe técnica, deve prever a orientação e supervisão do auditor, que assumirá total responsabilidade pelos trabalhos executados.

11.2.1.7 – A utilização de equipe técnica deve ser prevista de maneira a fornecer razoável segurança de que o trabalho venha a ser executado por pessoa com capacitação profissional, independência e treinamento requeridos nas circunstâncias.

30. Durante a inspeção, a Acusada disponibilizou a Planilha de Planejamento de Trabalhos e o Plano de Trabalho para o exercício de 2004 e um conjunto de papéis de trabalho. A área técnica, ao analisar os documentos, concluiu que eles não atendiam ao disposto nos itens acima da NBC T 11.

31. De fato, observo que do planejamento e do plano de trabalho, às fls. 105 a 110, constam as contas consideradas relevantes, e também o número de horas totais a serem empregadas na auditoria, as áreas, unidades e locais onde se realizariam os exames. Não há, porém, como exigido pelas normas do CFC, um maior detalhamento da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos que seriam aplicados, de modo a que o plano de trabalho pudesse servir como guia e meio de controle de sua execução.

32. Entendo, ademais, que os papéis de trabalho de fls. 131-140 não satisfazem a profundidade e a qualidade requeridas pelas normas profissionais de auditoria independente, e não vislumbro neles a descrição dos procedimentos planejados para a execução dos trabalhos.

33. A Nardon Nasi alegou, preliminarmente, e não somente quanto a essas acusações, que os inspetores formularam de forma obscura a solicitação de documentos relacionados aos procedimentos adotados, o que os teria levado a se equivocar quanto à inexistência de tais documentos.

34. Não há como aceitar esta alegação. Observo que o ofício enviado à Acusada previamente à realização da inspeção (fl. 39) e o termo de intimação entregue pelos inspetores (fls. 41-43) foram bem claros sobre os objetivos do trabalho e os documentos que estavam sendo solicitados, sendo, ao contrário do que defende a Nardon Nasi, bastante detalhados quanto a este último ponto.

35. Também não posso aceitar a afirmação da defesa de que realizou os programas de auditoria, designando os procedimentos relevantes na Planilha de Planejamento de Trabalhos e no Plano de Trabalho e aplicando os procedimentos de rotina, pois, como já observei, os papéis de trabalho, examinados pela inspeção e pela área demandante à luz das exigências do CFC, não dão respaldo a esta afirmação.

36. A defesa também apresentou cópias do "Modelo de programação de procedimentos", da "Planilha do controle de horas" e do "Manual de Auditoria", mas a simples existência desses documentos não comprova que os procedimentos neles relacionados foram seguidos e também não atende ao exigido nas normas do CFC.

37. Alega a Acusada, por fim, que um planejamento de auditoria mais extenso somente é necessário quando novos fatos o recomendarem, na esteira do item 11.2.1.8 da NBC T 11 ou na primeira auditoria da entidade auditada, conforme o item 11.2.1.9⁷. Na verdade, ao contrário do que afirma a Acusada, o primeiro item estabelece que, no curso de uma auditoria, o planejamento e os programas de trabalho devem ser revisados e atualizados sempre que necessários. O segundo item, por sua vez, se aplica às situações em que, por questões de rodízio ou de novos contratos, exige-se naturalmente um maior esforço de conhecimento da nova entidade auditada.

38. Assim, não acato o argumento de que, por ter aplicado um procedimento de auditoria mais extenso no ano de 2000, estaria a Nardon Nasi dispensada de seguir com rigor os procedimentos exigidos pelo CFC nas auditorias referentes aos exercícios posteriores.

39. Do exposto, por não ter observado, na auditoria das demonstrações financeiras originais da Avipal, datadas de 31.12.2004, os itens 11.2.1.4, 11.2.1.5, 11.2.1.6 e 11.2.1.7 da NBC T 11, aprovada pela Resolução CFC nº 820, de 17.12.1997, voto pela condenação da Nardon Nasi por infração ao artigo 20 da Instrução CVM nº 308/1999.

II.3.2. Dos Riscos de Auditoria

40. O termo de acusação afirma que, nos papéis de trabalho da Nardon Nasi relativos ao planejamento da auditoria das demonstrações financeiras da Avipal de 31.12.2004, não encontrou qualquer evidência de que foi feita uma avaliação dos riscos de auditoria, exigida pelos itens 11.2.3.1, 11.2.3.2 e 11.2.3.3 da NBC T 11, aprovada pela Resolução CFC nº 820/1997.

41. A Acusada alegou que a análise dos riscos teria sido realizada por meio de relatórios preparados por ela e por outra prestadora de serviços de auditoria interna da Avipal. Assim, apresentou documentos dos exercícios de 2001 a 2002, para sustentar que os riscos de auditoria eram sim avaliados, documentos esses que só não teriam sido disponibilizados antes em razão dos inspetores não terem feito nenhuma solicitação sobre este assunto.

42. Aqui novamente tenta a Acusada atribuir a uma alegada falha dos inspetores a ausência de papéis de trabalho referentes à avaliação de riscos de auditoria, no trabalho realizado nas demonstrações financeiras da Avipal de 31.12.2004.

43. Como já me manifestei, os documentos foram adequadamente solicitados pela inspeção, e os papéis de trabalho disponibilizados não traziam evidência da avaliação dos riscos de auditoria, conforme apontou a inspeção da CVM, à fl. 86. Além disso, os documentos adicionais apresentados pela defesa não se referem ao exercício de 2004, e, portanto, não aproveitam à defesa da Acusada.

44. Do exposto, por não ter observado, na auditoria das demonstrações financeiras originais da Avipal, datadas de 31.12.2004, os itens 11.2.3.1, 11.2.3.2 e 11.2.3.3 da NBC T 11, aprovada pela Resolução CFC nº 820, de 17.12.1997, voto pela condenação da Nardon Nasi por infração ao artigo 20 da Instrução CVM nº 308/1999.

II.3.3. Do conhecimento do ambiente PED

45. Segundo o termo de acusação, amparado novamente no trabalho da inspeção, não há evidência nos papéis de trabalho da Nardon Nasi de que esta teria realizado os exames e avaliações do ambiente de Processamento Eletrônico de Dados – PED da Avipal exigidos pelo item 11.2.10 da NBC T 11⁸, aprovada pela Resolução CFC nº 820/1997.

46. Além disso, a Acusação verificou que a maioria dos papéis de trabalho da Nardon Nasi foram gerados pelos sistemas da própria auditada, o que aumentaria substancialmente a margem de erro na formação de sua opinião.

47. A defesa, desta feita, também apresentou relatórios realizados nos anos de 2000, 2001 e 2002, que comprovariam o seu conhecimento da entidade auditada, na qual alega que executava auditoria em sistemas informatizados há mais de 20 anos.

48. Não assiste razão à Acusada. Assim como se verificou em relação aos riscos de auditoria, a avaliação do ambiente PED deve ser feita a cada trabalho de auditoria, ainda que as auditorias anteriores já tenham dado conforto ao auditor quanto à segurança e à confiabilidade dos sistemas da auditada. Mas, aqui, a inspeção não encontrou evidências do exame, nem mesmo em termos mínimo. Aliás, o programa de trabalho de auditoria para 2004 sequer previa a realização do referido exame (fl.93).

49. Do exposto, por não ter observado, na auditoria das demonstrações financeiras originais da Avipal, datadas de 31.12.2004, o item 11.2.10 da NBC T 11, aprovada pela Resolução CFC n.º 820, de 17.12.1997, voto pela condenação da Nardon Nasi por infração ao artigo 20 da Instrução CVM nº 308/1999.

II.4. DOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA.

II.4.1. Dos Procedimentos sobre as rubricas ajustadas, em particular sobre a conta Estoques em Poder de Terceiros.

50. Segundo o termo de acusação, a inspeção concluiu que não havia evidências de aplicação de procedimentos obrigatórios de auditoria, exigidos pelo item 11.2.6 da NBC T 11, aprovada pela Resolução CFC nº 820/1997, em relação às rubricas ajustadas para efeito da republicação espontânea das demonstrações financeiras de 31.12.2004.

51. Porém, a peça acusatória apenas individualiza os procedimentos de auditoria previstos na alínea "c" do item 11.2.6.2 da NBC T 11⁹, relacionados à investigação e confirmação de estoques em poder de terceiros, incluindo circularização e inspeção física, que não teriam sido feitas de forma completa.

52. Daí que, em relação aos procedimentos de auditoria nas rubricas ajustadas para efeito da republicação espontânea das demonstrações financeiras de 31.12.2004, entendo que a Acusação deve seguir somente em relação ao citado item 11.2.6.2-c da NBC T 11, pois quanto aos outros subitens da 11.2.6, não se encontram identificados, na peça acusatória, de forma suficientemente precisa, os procedimentos que a acusada teria deixado de observar, em desrespeito à regulamentação vigente e aos papéis de trabalho que suportariam esta conclusão.

53. Quanto ao item 11.2.6.2-c, não foram encontradas evidências de inspeção física de estoques em depósitos frigoríficos de terceiros, mas apenas dos estoques existentes em câmaras frigoríficas de algumas unidades da Avipal, não havendo também evidências de circularização aos frigoríficos que manteriam estoque da Avipal e tampouco evidências de aplicação de qualquer teste alternativo. A Acusação também aponta a existência de uma comunicação interna sobre o assunto, datada de cinco dias antes da data de emissão do parecer, como evidência de que a circularização não havia sido adequadamente realizada.

54. A defesa, além de novamente apresentar relatórios de exercícios anteriores para justificar deficiências apontadas em relação ao exercício de 2004, o que entendo não ser pertinente, alega que sempre deu ênfase aos estoques, nos trabalhos de auditoria desenvolvidos nas empresas do grupo Avipal, acrescentando que as atividades de frango e leite são muito complexas e exigem rígidos controles dos estoques em toda a cadeia produtiva, inclusive em poder de terceiros. Dessa forma, caberia ao auditor julgar a necessidade de confirmar os estoques em poder de terceiros, sendo que a Acusada detinha mais de trinta anos de experiência na realização de auditoria de empresas do referido setor produtivo.

55. Em que pese a complexidade dos negócios operacionais da auditada, tenho que me ater ao que consta nos autos, e, nesse sentido, a Acusada não apresentou elementos que pudessem refutar as conclusões da inspeção, corroboradas pela área técnica, de que os procedimentos de circularização na rubrica "Estoques em poder de terceiros" foram insuficientes. Ressalto, ademais, que um dos ajustes que levaram à republicação das demonstrações financeiras de 31.12.2004 foi justamente a constituição de uma provisão para perdas sobre estoques de produtos acabados em depósitos frigoríficos de terceiros no montante de R\$ 28.894 mil.

56. Dessa forma, voto pela condenação da Nardon Nasi por infração ao artigo 20 da Instrução CVM nº 308/99, pelo fato de não ter observado na auditoria das demonstrações financeiras originais da Avipal, datadas de 31.12.2004, em sua completude, o item 11.2.6.2, alínea "c", da NBC T 11, aprovada pela Resolução CFC nº 820/1997.

II.4.2. Revisão Analítica

57. O termo de acusação também afirma, de forma genérica, não ter encontrado evidências de ter sido realizado o procedimento de auditoria denominado revisão analítica, exigido pela alínea "e" do item 11.2.6.2 da NBC T 11¹⁰, imputação esta contra a qual nada foi trazido pela defesa da Acusada.

58. Este procedimento busca verificar a eventual necessidade de constituição ou ajustes de provisões ou de ativos contingentes, tendo a inspeção e o termo de acusação apenas afirmado, de maneira sintética, não terem identificado nos papeis de trabalho quaisquer indícios de que tenham sido realizadas.

59. Entendo que, da forma como se encontra formulada, apenas pela mera afirmação de que não teriam sido seguidos os procedimentos de auditoria exigidos, a acusação não se sustenta, uma vez que não foram referenciados pela peça acusatória quais os papeis de trabalho em que se baseou para chegar a essa conclusão e as rubricas contábeis para as quais a acusada não aplicou os procedimentos.

60. Diante do exposto, voto pela absolvição da Acusada da imputação de infração ao art. 20 da Instrução CVM nº 308/99, no tocante à ausência de revisão analítica das contas das demonstrações financeiras de 31.12.2004 da Avipal, exigida pelo item 11.2.6.2-e da NBC T 11, aprovada pela Resolução CFC nº 820/1997.

II.4.3. Das Cartas de Responsabilidade de Administração

61. Conforme apurado pela SNC, as datas de emissão das Cartas de Responsabilidade da Administração encaminhadas pela administração da Avipal à Nardon Nasi, referentes aos exercícios de 2003 e 2004, são diferentes das datas dos respectivos pareceres de auditoria emitidos pela Acusada. Ao passo que estes pareceres foram emitidos em 30.1.2004 e 24.2.2005, aquelas Cartas o foram, respectivamente, em 23.4.2004 e 23.2.2005. A SNC verificou, ainda, a inexistência

de Carta de Responsabilidade da Administração em relação ao parecer de auditoria, emitido em 5.8.2005, para as demonstrações financeiras republicadas em 12.8.2005.

62. A meu ver, esses fatos demonstram que as regras aplicáveis às Cartas em questão não foram cumpridas.

63. Destaco, a propósito, que a discrepância entre a data das Cartas de Responsabilidade da Administração da Avipal e a data dos pareceres de auditoria da Nardon Nasi infringe o disposto na NBC T 11 – IT 1, aprovada pela Resolução do CFC nº 752/1993, segundo a qual a Carta deve *“ter data igual àquela do parecer do auditor independente.”*

64. Diante disso, voto pela responsabilização da Acusada pela violação ao art. 20 da Instrução CVM nº 308/1999, em função do descumprimento ao disposto na NBC T 11 – IT 1, aprovada pela Resolução do CFC nº 752/1993.

II.4.4. Da Contabilização dos Eventos Subsequentes

65. De acordo com o Termo de Acusação, a Acusada teria deixado de efetuar procedimentos de auditoria sobre transações e eventos subsequentes, ocorridos entre a data do término do exercício social de 2004 e a de emissão do respectivo parecer. Considerando que, de acordo com o item 3 da NBC T 11 – IT – 4, aprovada pela Resolução CFC nº 839/99, as variações relacionadas ao período subsequente deveriam estar contempladas nas demonstrações originais da Avipal, e não somente em sua republicação, a SNC acusou a Nardon Nasi de descumprimento do disposto no art. 20 da Instrução CVM nº 308/1999.

66. A acusação é inteiramente baseada na resposta da Acusada ao Ofício/CVM/SNC/GNA/Nº 832, de 4.10.2005, acostada às fls. 385 a 388. Na resposta, a Nardon Nasi mencionou, nos parágrafos 7 e 8, que a Avipal havia lhe comunicado que pretendia apresentar espontaneamente uma republicação de seu balanço com ajustes *“decorrentes de atitudes adotadas atribuíveis a eventos de natureza subsequente.”*

67. A meu ver, contudo, a simples menção de possíveis eventos de natureza subsequente por parte da Acusada não supre a necessidade de a área técnica verificar a existência de indícios materiais que possam efetivamente comprovar a prática do ato ilícito. Faltou à acusação elementos concretos que demonstrassem, de forma conclusiva, a real existência de eventos subsequentes e a sua não inclusão no parecer de auditoria. Como assim não procedeu a área técnica, acredito que o termo de acusação carece de elementos que apontem em definitivo para a prática de ato ilícito e, por essa razão, não merece prosperar.

68. Diante do exposto, voto pela absolvição da Acusada da imputação de infração ao art. 20 da Instrução CVM nº 308/99, em função do não descumprimento do disposto no item 3 da NBC T 11 – IT – 4, aprovada pela Resolução CFC nº 839/1999.

II.5. DOS RELATÓRIOS CIRCUNSTANCIADOS

69. O termo de acusação acusa a Nardon Nasi de não ter elaborado e encaminhado à administração da Avipal o Relatório Circunstanciado sobre as demonstrações financeiras de 31.12.2004, com observações sobre eventuais deficiências ou ineficácia dos controles internos e dos procedimentos contábeis da auditada, conforme determina o art. 25, II, da Instrução CVM n.º 308/1999.

70. A defesa, também nesse ponto, afirma que os inspetores não foram claros nas suas solicitações de documentos, o que os teria levado a concluir pela inexistência dos relatórios pertinentes. A alegação, todavia, não se sustenta, bastando ver que o termo de intimação entregue à Acusada no início da inspeção traz explicitamente, em seu item 2 (fl. 41), a solicitação dos Relatórios Circunstanciados.

71. Também procura a Acusada, novamente, justificar a não emissão deste documento com base nos trabalhos realizados em exercícios anteriores, nos quais ela teria avaliado exaustivamente os controles internos da auditada e emitido os relatórios pertinentes, notadamente no ano de 2000, quando se iniciou a prestação de serviços de auditoria para a Avipal. Segundo defende a Nardon Nasi, nos exercícios subsequentes, as falhas de controles internos teriam sido corrigidas, de modo que não haveria mais a necessidade de emissão de relatório específico.

72. O argumento, contudo, não merece prosperar. Não há, na Instrução CVM n.º 308/1999, exceção à obrigação de emissão do Relatório Circunstanciado, documento pelo qual os auditores informam à auditada eventuais falhas em seus controles internos. Ademais, é evidente que o fato de se avaliar os controles internos em determinado exercício não assegura que não existirão falhas nos exercícios posteriores.

73. Também não posso acatar a alegação da defesa de que a avaliação dos controles internos de uma controlada relevante da Avipal feita em 31.3.2004 e o fato de que seria substituída por outra empresa de auditoria a eximiriam de preparar o Relatório Circunstanciado relativo às demonstrações financeiras de 31.12.2004 da auditada, pois trata-se de obrigação cogente, expressamente prevista na Instrução CVM nº 308/1999.

74. Do exposto, por não ter elaborado e encaminhado à administração da Avipal o Relatório Circunstanciado sobre as demonstrações financeiras de 31.12.2004, voto pela condenação da Nardon Nasi por infração ao artigo 25, II, da Instrução CVM nº 308/1999.

II.6. DO PARECER DE AUDITORIA SEM RESSALVA

75. Por fim, enfrento a acusação de que a Nardon Nasi, por não ter ressaltado o parecer relativo às demonstrações republicadas, teria descumprido os itens 25 e 29

da NBC T 11 – IT 5, aprovada pela Resolução CFC n.º 830, de 16.12.1998, e, portanto, violado o art. 20 da Instrução CVM n.º 308/1999.

76. O item 25 da NBC T 11 – IT 5 diz que o auditor pode discordar da administração da entidade quanto à adoção e utilização de práticas contábeis e o item 29 estabelece que, havendo divergências entre o auditor e a administração a respeito de desvios apurados pelo primeiro, e tendo tais desvios efeitos relevantes, o auditor expressará opinião adversa ou com ressalva.

77. Conforme observado no termo de acusação, após ser informado da intenção da administração da Avipal de republicar as demonstrações financeiras de 31.12.2004, a Nardon Nasi, em 6.6.2005, enviou correspondência ao diretor de relações com investidores da Avipal (fls. 181 a 186) expressando *“uma total e plena discordância com a atitude a ser tomada [de ajustar as demonstrações contábeis de 2004]”* e mencionando que dispunha de *“farta documentação para possibilitar uma tomada de posição por parte de quem de direito”*.

78. Esta discordância, no entender da área técnica, deveria ter motivado a emissão de um parecer com ressalva, a teor dos mencionados itens normativos do CFC.

79. A defesa alega que, nos termos do disposto nos itens 26 a 28 da mesma NBC T 11 – IT 5, que teria sido ignorado pela Acusação, a ressalva não seria obrigatória, pois não teria havido nenhuma controvérsia entre a Acusada e a administração da Avipal a respeito da adoção de uma prática contábil *“em desacordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade”*.

80. Assim, alega a Nardon Nasi que não houve desvios por ela apurados e não acatados pela administração. Tampouco teria considerado errôneas as práticas adotadas, tendo ocorrido apenas o emprego radical do princípio da prudência. A sua discordância, portanto, seria apenas em relação à necessidade de se fazer os ajustes pretendidos.

81. Entendo não assistir razão à Acusada. É contundente a sua discordância com os ajustes pretendidos pela administração, explicitada na correspondência de fls. 181-186, onde, ademais, afirma já ter externado pessoalmente perante a Companhia o mesmo posicionamento.

82. Com efeito, na aludida correspondência, a Acusada reitera a sua *“total e plena discordância com a atitude a ser tomada”* pela administração, e ainda exemplifica sua posição com exemplos de contas que sofreriam ajustes relevantes com os quais não concordava.

83. Logo, nos termos do item 29 da NBC T 11 – IT 5, tais divergências, por sua natureza e relevância, deveriam estar contempladas no parecer emitido, por meio de ressalva.

84. Diante disso, voto pela responsabilização da Acusada pela violação ao art. 20 da Instrução CVM nº 308/1999, em função do descumprimento ao disposto no item 29 da NBC T 11 – IT 5, aprovada pela Resolução CFC n.º 830, de 16.12.1998.

III. CONCLUSÃO

85. O presente processo, aberto em função da republicação das demonstrações financeiras de 2004 da Avipal, investigou a execução dos trabalhos de auditoria realizados na companhia pela Nardon Nasi, à luz das normas emanadas pelo CFC.

86. Fiquei convencido de que o planejamento dos trabalhos de auditoria daquelas demonstrações financeiras foi deficiente em vários dos aspectos exigidos pelo CFC, assim como restou configurada a infração a procedimentos de auditoria relativos a estoques em poder de terceiros. Também ficaram comprovadas a ausência de contratos de prestação de serviços de auditoria e a não obtenção de cartas de responsabilidade com a mesma data dos pareceres, sendo que essas duas infrações também se verificaram em relação à auditoria das demonstrações do exercício de 2003.

87. Em relação a outros procedimentos de auditoria exigidos pelas normas do CFC, em que pese ter havido acusação nesse sentido, entendo que o termo de acusação não conseguiu demonstrar de forma suficientemente precisa de que forma teria havido o desrespeito a tais normas.

88. Outra infração comprovada nos autos foi a não elaboração e encaminhamento à administração da Companhia do Relatório Circunstanciado sobre os controles internos, relativo às demonstrações financeiras de 31.12.2004.

89. Por fim, não me convenceram os argumentos da defesa de que não haveria a necessidade de ressalva no parecer de auditoria às demonstrações financeiras do exercício de 2004, republicadas pela Avipal em agosto de 2005.

90. Na dosimetria da pena, levarei em conta a ausência de antecedente da acusada bem como a gravidade das infrações cometidas – de acordo com o disposto no art. 37 da Instrução CVM nº 308/1999, o desrespeito ao disposto nos artigos 20 e 25 da mesma Instrução configura infração grave.

91. Também levarei em conta que o montante de dividendos pagos aos acionistas em função do lucro reconhecido nas demonstrações originalmente publicadas, posteriormente revertido, foi reposto ao caixa da Companhia por seu controlador, conforme ata de reunião do conselho de administração, datada 8.8.2005, disponível no sistema IPE.

92. De todo o exposto, com fundamento no art. 11 da Lei nº 6.385/1976, voto pela condenação da Nardon, Nasi Auditores Independentes S.S., à penalidade de R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais), por infração ao disposto no artigo 20 da Instrução CVM nº 308/1999, em função do descumprimento das seguintes

normas emanadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, nas auditorias das demonstrações financeiras da AVIPAL S/A Avicultura e Agropecuária:

- i) Ausência de contrato de prestação de serviços de auditoria
 - itens 1.4.1 e 1.4.2 da NBC P 1, aprovada pela Resolução CFC nº 821/97, por não ter firmado os respectivos contratos de serviço de auditoria, referentes às auditorias das demonstrações financeiras de 31.12.2003 e 31.12.2004.

- ii) Planejamento da auditoria
 - itens 11.2.1.4, 11.2.1.5, 11.2.1.6 e 11.2.1.7 da NBC T 11, aprovada pela Resolução CFC nº 820, de 17.12.1997, em função de deficiências no planejamento da auditoria das demonstrações financeiras de 31.12.2004;
 - itens 11.2.3.1, 11.2.3.2 e 11.2.3.3 da NBC T 11, aprovada pela Resolução CFC nº 820/1997, por não ter feito a avaliação dos riscos de auditoria, na auditoria das demonstrações financeiras de 31.12.2004; e
 - item 11.2.10 da NBC T 11, aprovada pela Resolução CFC nº 820/1997, por não ter realizado os exames e avaliações do ambiente de Processamento Eletrônico de Dados – PED, na auditoria das demonstrações financeiras de 31.12.2004.

- iii) Procedimentos de auditoria
 - item 11.2.6.2, alínea “c”, da NBC T 11, aprovada pela Resolução CFC nº 820/1997, por não ter realizado, em sua completude, os procedimentos de investigação e confirmação de estoques em poder de terceiros, na auditoria das demonstrações financeiras datadas de 31.12.2004.
 - NBC T 11 – IT 1, aprovada pela Resolução CFC nº 752/1993, por ter aceito Cartas de Responsabilidade da Administração com datas de emissão diferentes das datas dos pareceres de auditoria referentes aos exercícios de 2003 e 2004, e pela ausência da carta referente às demonstrações financeiras republicadas em 12.8.2005 .

- iv) Ausência de ressalva no parecer das demonstrações financeiras republicadas
 - item 29 da NBC T 11 – IT 5, aprovada pela Resolução CFC n.º 830, de 16.12.1998, por não ter ressalvado o parecer relativo às demonstrações financeiras republicadas de 31.12.2004.

93. Com fundamento no art. 11 da Lei nº 6.385/1976, também voto pela condenação da Nardon, Nasi Auditores Independentes S.S., à penalidade de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), por infração ao disposto no artigo 25, II, da Instrução CVM nº 308/1999, por não ter elaborado e encaminhado à administração da AVIPAL S/A Avicultura e Agropecuária o Relatório Circunstanciado sobre os controles internos, relativo às demonstrações financeiras de 31.12.2004.

94. Por fim, voto pela absolvição da Nardon, Nasi Auditores Independentes S.S., por infração ao disposto no artigo 20 da Instrução CVM nº 308/1999, por não ter

sido comprovado o descumprimento das seguintes normas emanadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, nas auditorias das demonstrações financeiras da AVIPAL S/A Avicultura e Agropecuária:

- item 11.2.6.2-e da NBC T 11, aprovada pela Resolução CFC nº 820/1997, referente ao procedimento de revisão analítica das contas das demonstrações financeiras de 31.12.2004; e
- item 3 da NBC T 11 – IT – 4, aprovada pela Resolução CFC nº 839/1999, referente ao procedimento de auditoria sobre transações e eventos subsequentes, nas demonstrações financeiras de 31.12.2004.

É como voto.

Rio de Janeiro, 15 de dezembro de 2015.

Pablo Renteria
DIRETOR-RELATOR

¹ Já nessa direção, cf. PAS CVM nº 08/00, Rel. Dir. Marcelo Trindade, julgado em 4.4.2002.

² “Art. 1º Prescreve em cinco anos a ação punitiva da Administração Pública Federal, direta e indireta, no exercício do poder de polícia, objetivando apurar infração à legislação em vigor, contados da data da prática do ato ou, no caso de infração permanente ou continuada, do dia em que tiver cessado.”

³ “Art. 2º Interrompe-se a prescrição da ação punitiva: (...) II - por qualquer ato inequívoco, que importe apuração do fato; (...)”

⁴ “Art. 2º Interrompe-se a prescrição da ação punitiva: I – pela notificação ou citação do indiciado ou acusado, inclusive por meio de edital”.

⁵ “Art. 1º. (...) § 1º Incide a prescrição no procedimento administrativo paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho, cujos autos serão arquivados de ofício ou mediante requerimento da parte interessada, sem prejuízo da apuração da responsabilidade funcional decorrente da paralisação, se for o caso.”

⁶ Veja-se nessa linha: “(...) não se aplica a hipótese de prescrição intercorrente antes de haver a acusação formal, com o estabelecimento do processo administrativo. Pretender o contrário significaria uma inversão das regras, no sentido de que o prazo que a lei dá (salvo as hipóteses de interrupção naturalmente) para apurar e acusar, que é de 5 anos, seria reduzido e passaria a ser de 3 anos. Evidentemente, este prazo, tal é o sistema da lei, somente tem incidência após formulada a acusação e iniciado o processo, como é da natureza da prescrição intercorrente” (PAS CVM nº 22/94, Dir. Rel. Luiz Antonio de Sampaio Campos, julg. 15.4.2004).

⁷ 11.2.1.8 – O planejamento e os programas de trabalho devem ser revisados e atualizados sempre que novos fatos o recomendarem. 11.2.1.9 – Quando for realizada uma auditoria pela primeira vez na entidade, ou quando as demonstrações contábeis do exercício anterior tenham sido examinadas por outro auditor, o planejamento deve contemplar os seguintes procedimentos: a) obtenção de evidências suficientes de que os saldos de abertura do exercício não contenham representações errôneas ou inconsistentes que, de alguma maneira, distorçam as demonstrações contábeis do exercício atual; b) exame da adequação dos saldos de encerramento do exercício anterior com os saldos de abertura do exercício atual; c) verificação se as práticas contábeis adotadas no atual exercício são uniformes com as adotadas no exercício anterior; d) identificação de fatos relevantes que possam afetar as atividades da entidade e sua situação patrimonial e financeira; e e) identificação de relevantes eventos subsequentes ao exercício anterior, revelados ou não revelados.

⁸ 11.2.10.1 – O uso de PED modifica a forma de processamento e armazenamento de informações, afetando a organização e os procedimentos adotados pela entidade na consecução de adequados controles internos. O auditor deve dispor de compreensão suficiente dos recursos de PED e dos sistemas de processamento existentes, a fim de avaliá-los e planejar adequadamente seu trabalho. 11.2.10.2 – O uso de técnicas de auditoria que demandem o emprego de recursos de PED requer que o auditor as domine completamente, de forma a implementar os próprios procedimentos ou, se for o caso, supervisionar e revisar os trabalhos de especialistas. 11.2.10.5 – No programa de trabalho para os

exames dos sistemas de PED, o auditor independente deverá incluir: a) o exame da segurança dos sistemas adotados pela entidade; b) o exame da estrutura e confiabilidade dos sistemas adotados para o controle e gerenciamento das atividades da entidade; e c) o grau de integração dos sistemas computadorizados com os registros contábeis da entidade, como forma de propiciar a confiabilidade das demonstrações contábeis da mesma.

⁹ 11.2.6.2 – Na aplicação dos testes de observância e substantivos, o auditor deve considerar os seguintes procedimentos técnicos básicos: (...) c) investigação e confirmação – obtenção de informações junto a pessoas ou entidades conhecedoras da transação, dentro ou fora da entidade;

¹⁰ 11.2.6.2 – Na aplicação dos testes de observância e substantivos, o auditor deve considerar os seguintes procedimentos técnicos básicos: (...) e) revisão analítica – verificação do comportamento de valores significativos, mediante índices, quocientes, quantidades absolutas ou outros meios, com vistas à identificação de situação ou tendências atípicas.

Manifestação de voto do Diretor Gustavo Tavares Borba na Sessão de Julgamento do Processo administrativo Sancionador CVM nº RJ2010/3695 realizada no dia 15 de dezembro de 2015.

Senhor Presidente, eu acompanho o voto do Relator.

Gustavo Tavares Borba
DIRETOR

Manifestação de voto do Diretor e Presidente da Sessão Roberto Tadeu Antunes Fernandes na Sessão de Julgamento do Processo Administrativo Sancionador CVM nº RJ2010/3695 realizada no dia 15 de dezembro de 2015.

Eu também acompanho voto do Relator e proclamo o resultado do julgamento, em que o Colegiado desta Comissão, por unanimidade de votos, decidiu pela aplicação de penalidades de multas pecuniárias para a Nardon, Nasi Auditores Independentes, bem como absolvê-la de outras imputações, no termos do voto do Diretor-relator.

Encerro a Sessão, informando que a acusada punida poderá interpor recurso voluntário, no prazo legal, ao Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional e que a CVM interporá recurso de ofício das decisões absolutórias ao citado Conselho de Recursos.

Roberto Tadeu Antunes Fernandes
PRESIDENTE DA SESSÃO DE JULGAMENTO