

EXTRATO DA SESSÃO DE JULGAMENTO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO
SANCIONADOR CVM nº RJ2014/9399

- Acusados: Moore Stephens Prime Auditores e Consultores S/S
Ronei Xavier Janovik
- Ementa: Inobservância das normas emanadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – Multas.
- Decisão: Vistos, relatados e discutidos os autos, o Colegiado da Comissão de Valores Mobiliários, com base na prova dos autos e na legislação aplicável, com fundamento no art. 11, inciso II, da Lei nº 6.385/76, por unanimidade de votos, decidiu:

APLICAR à **Moore Stephens Prime Auditores e Consultores Sociedade Simples** e ao seu sócio e responsável técnico, **Ronei Xavier Janovik**, a penalidade de **multa pecuniária individual no valor de R\$50.000,00**, pelo descumprimento dos itens 1, 2, 4 e 12 da NBC T 11-IT-02, em infração ao disposto no art. 20 da Instrução CVM nº 308/98.

Os acusados punidos terão 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.

Ausentes os acusados e os representantes constituídos.

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

Participaram da Sessão de Julgamento os Diretores Henrique Balduino Machado Moreira, Relator, Gustavo Tavares Borba, Pablo W. Renteria e o Presidente da CVM, Leonardo P. Gomes Pereira, que presidiu a Sessão.

Rio de Janeiro, 07 de fevereiro de 2017.

Henrique Balduino Machado Moreira
Diretor-Relator

Leonardo P. Gomes Pereira
Presidente da Sessão de Julgamento

Acusados: Moore Stephens Prime Auditores e Consultores Sociedade Simples
Ronei Xavier Janovik

Objeto: Inobservância de normas emanadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (infração ao artigo 20 da Instrução CVM nº 308/1999)

Relator: Diretor Henrique Balduino Machado Moreira

RELATÓRIO

I – Do Objeto:

1. Trata-se de Termo de Acusação elaborado pela Superintendência de Normas Contábeis e de Auditoria ("SNC" ou "Acusação"), em 29.08.2014, em face de Moore Stephens Prime Auditores e Consultores Sociedade Simples ("Moore Stephens" ou "Revisor") e Ronei Xavier Janovik ("Ronei Janovik"), pelo descumprimento dos itens 1, 2, 4 e 12 da NBC T 11-IT-02¹, aprovada pela Resolução CFC nº 828/98, e com as determinações constantes da NBC PA 03, aprovada pela Resolução CFC nº 1.158/09, ambas vigentes à época dos fatos, em infração ao disposto no artigo 20 da Instrução CVM nº 308/99².

II – Dos Fatos e da Análise:

2. Com base no artigo 33 da Instrução CVM nº 308/99, que estabelece que todos os auditores independentes cadastrados nesta Autarquia deverão submeter-se à revisão de seu controle de qualidade³, e nas atividades previstas no Plano Bial 2011-2012 da SBR – Supervisão Baseada em Risco, a Gerência de Normas Contábeis ("GNA") solicitou à Superintendência de Fiscalização Externa ("SFI")¹ realização de inspeção na Moore Stephens.

3. O objetivo da referida inspeção era verificar os procedimentos de auditoria adotados pela Moore Stephens na realização da revisão externa de qualidade da Exacto Auditoria – Sociedade Simples ("Exacto" ou "Revisado"), visto que foram identificadas deficiências nos trabalhos de auditoria realizados pela Exacto não detectadas pelo trabalho de revisão da Moore Stephens⁴, conforme a seguir transcritas (fls. 188):

- a) *No planejamento dos trabalhos, não havia evidências das avaliações e conclusões da Exacto em relação aos fatores econômicos e em relação ao nível geral de competência da administração do cliente;*
- b) *Não havia evidência de avaliação detalhada das práticas contábeis adotadas pelo cliente, assim como eventuais alterações procedidas em relação ao item anterior;*
- c) *Não havia evidência da avaliação detalhada do sistema contábil e de controles internos da entidade, assim como não havia formalização de seu julgamento em relação ao seu grau de confiabilidade;*
- d) *Não havia estimativas de prazo de conclusão dos trabalhos em carta-proposta apresentada;*
- e) *Não havia evidências de discussões com a administração da entidade sobre contingências;*
- f) *Não foi emitido um relatório circunstanciado, apesar de terem sido identificados pontos de melhoria, mesmo recorrentes.*

4. De posse do relatório de inspeção e dos documentos trazidos aos autos pelos inspetores, a SNC identificou falhas de evidenciação no programa de revisão da qualidade dos pares adotado pela Moore Stephens.

5. Segundo a SNC, não foi constatada a existência de papeis de trabalho que evidenciem que o Revisor tenha adotado, durante o planejamento, todos os procedimentos previstos nas Instruções às Equipes Revisoras – Para a Revisão externa de Qualidade de 2010. O único documento relativo ao planejamento é omissivo quanto à evidenciação de diversos entendimentos necessários sobre a firma a ser revisada e seu controle de qualidade. Além disso, não há menção sobre eventuais conclusões obtidas na avaliação dos riscos inerente e de controle, embora descritos como uma das finalidades de reunião realizada pelo Revisor com a Revisada.

6. Com relação a esse ponto, o Revisor informou que atendeu "*a todos os requerimentos contidos na Resolução NBC PA 03 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares, aprovada pela Resolução CFC 1158/09, já que no anexo B consta evidências de todos os procedimentos efetuados contemplados em nossos trabalhos como revisor, e estamos cientes de que seguimos na sua essência as orientações contidas no material disponibilizado no site do CFC/CRE, referente orientações [sic] ao Revisor. Sendo assim, estamos seguros que nossa opinião sobre a revisão de pares no referido Revisado, está suportada tecnicamente pelo nosso julgamento como profissional de auditoria*" (fl. 176 a 185).

7. Para a SNC, como a revisão ocorreu em 2010, a norma vigente era a Resolução CFC nº 1.158/09, que, embora não contenha dispositivo específico sobre a guarda de papeis de trabalho, dispõe em seu inciso 'b' do item 09 que "*Cabe ao CRE (...) emitir e atualizar, anualmente, guias de orientação, instruções e questionários detalhados que servirão de roteiro mínimo para orientação na tarefa de revisão pelos pares*", sendo certo que o item 80 das Instruções aos Auditores Revisores do ano de 2010 estabelecia que (fls. 190-191):

80: Os seguintes materiais deverão ser retidos pela entidade que formou a equipe de revisão até a conclusão da revisão subsequente, requerida para a contínua associação ou até o momento em que o período de tal revisão tiver expirado:

...

c. Relatório da revisão pelos pares;

d. Carta de comentários e resposta da firma à mesma, se aplicável;

e. Carta de aceite do relatório de revisão pelos pares;

f. Carta-proposta;

g. Formulários de informações sobre a programação;

h. Cartas de aceitação de designação de equipe;

i. Quaisquer solicitações de ampliação;

j. Carta documentando o cumprimento, pela firma, das medidas tomadas como resultado da consideração do comitê em relação ao relatório de revisão pelos pares."

8. Nessa linha, a SNC ressaltou que "*os itens 1, 2, 4 e 12 da Interpretação Técnica NBC T 11-IT-02, que visa a explicitar os itens 11.1.3 e 11.2.7, correspondentes a Papéis de Trabalho e Documentação da Auditoria, da NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, estabelecem que:*

1. O auditor deve documentar todas as questões que foram consideradas importantes para proporcionar evidência, visando a fundamentar o parecer

da auditoria e comprovar que a auditoria foi executada de acordo com as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.

2. Os papéis de trabalho constituem a documentação preparada pelo auditor ou fornecida a este na execução da auditoria. Eles integram um processo organizado de registro de evidências da auditoria, por intermédio de informações em papel, filmes, meio eletrônicos ou outros que assegurem o objetivo a que se destinam.

...

4. O auditor deve registrar nos papéis de trabalho informação relativa ao planejamento de auditoria, a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos aplicados, os resultados obtidos e suas conclusões da evidência da auditoria. Os papéis de trabalho devem incluir o juízo do auditor acerca de todas as questões significativas, juntamente com a conclusão a que chegou.

...

12. O auditor deve adotar procedimentos apropriados para manter a custódia dos papéis de trabalho pelo prazo de cinco anos, a partir da data de emissão do seu parecer.

Especificamente sobre o planejamento dos trabalhos de Revisão Externa da Qualidade dos Pares, constam nas Instruções às Equipes Revisoras, citadas no parágrafo 10 deste Termo, em suas Considerações Gerais, as seguintes disposições:

A revisão deve incluir os seguintes procedimentos:

a) Ao planejar a Revisão:

1. Obter entendimento suficiente da firma revisada.
2. Obter entendimento adequado do modelo do sistema de controle de qualidade da firma revisada.
3. Obter entendimento abrangente da possível eficácia dos procedimentos de monitoramento aplicados desde a revisão pelos pares anterior.
4. Avaliar o risco inerente e o risco de controle com o objetivo de determinar se o programa de inspeção da firma para o ano em questão pode permitir que a equipe de revisão reduza o número de escritórios ou de trabalhos a serem revisados, ou a extensão da revisão da área funcional e, neste caso, realizar os testes dos pontos observados e conclusões do programa de inspeção do exercício em questão.
5. Utilizar o conhecimento obtido (de acordo com os itens acima) para selecionar os escritórios e trabalhos a serem revisados e para determinar a natureza e extensão dos testes a serem aplicados nas áreas funcionais. Assim, é possível chegar à conclusão de que tais dispositivos da referida norma não foram observados pelos Auditores”.

9. No entender da SNC, o Revisor não possui papéis de trabalho e documentos que evidenciem os procedimentos previstos nas Instruções às Equipes Revisoras – para a Revisão Externa de Qualidade de 2010, elaboradas e divulgadas pelo CRE, por ocasião do planejamento, não tendo sido *possível “concluir se efetivamente houve uma fase de planejamento razoavelmente detalhada e organizada, dada a ausência de papéis de trabalho e documentos sobre o assunto”.*

10. Diante do exposto, concluiu que *“não foram atendidos os citados itens da NBC T 11-IT-02, uma vez que toda e qualquer conclusão ou análise deve ser documentada nos papéis de trabalho, e que tais papéis de trabalho devem ser guardados por 05 (cinco) anos”.*

11. A SNC também apontou deficiência na seleção e quantidade de clientes do Revisado, a SNC citou que a NBC PA 03 – Revisão Externa de *Qualidade* pelos Pares determina a quantidade mínima de cinco trabalhos de auditoria para revisão, no caso de empresas com apenas um escritório, o que não teria sido observado pelo Revisor, pois o mesmo selecionou somente quatro trabalhos de auditoria⁵.

12. Questionado a respeito, o Revisor alegou que concentrou o trabalho em companhias abertas, não tendo apresentado *qualquer* outra justificativa adicional, pelo que a Acusação considerou descumprida a norma em questão.

13. Outro aspecto abordado pela Acusação foi que, apesar de a listagem de clientes de auditoria recebida pelo Revisor conter entidades do mercado financeiro, nenhuma empresa desse ramo de atividade foi selecionada na amostra de trabalhos revisados, conforme preceitua o item 33 da mencionada NBC PA 03⁶. Com relação a esse ponto, o Revisor justificou a ausência de *instituições* financeiras na amostra devido ao fato de ter concentrado o trabalho em companhias abertas e entidades de previdência privada, por terem maior relevância na carteira de clientes do Revisado, justificativa que foi considerada improcedente pela Acusação.

14. Consoante à falta de clareza quanto aos honorários, a Acusação afirma que não foi encontrada, nos papéis de trabalho do Revisor, evidência de indicação do número de horas empregadas na revisão como parâmetro para a seleção de amostra⁷. O Revisor, por sua vez, alegou que tal informação consta do Anexo B, na “seção 6 – honorários” (fl. 65), sendo estas informações suficientes e, além disso, o número de horas previstas constava no memorando de planejamento.

15. A análise da Acusação foi no sentido de que a informação não constou da carta-proposta, conforme determina a legislação aplicável. Assim, este aspecto não teria sido propriamente evidenciado nos papéis de trabalho, em desacordo com os citados itens 1, 2, 4 e 12 da NBC T 11-IT-02, por ausência de documentação que suporte a justificativa do Revisor (fl. 193).

16. Na realização da inspeção foi verificado, ainda, que o Revisor não identificou alguns pontos de melhoria observados pela equipe de inspetores da CVM, em relação aos seguintes aspectos:

- a. Planejamento de Auditoria;
- b. Avaliação dos controles internos e sistema contábil;
- c. Contingências; e
- d. Relatório Circunstanciado.

17. No que concerne ao Planejamento de Auditoria, o Revisor alegou que o Anexo B, “Seção 15 - Estudo e Avaliação Contábil e de Controles Internos⁸”, foi suficiente para suas conclusões acerca do conhecimento detalhado dos trabalhos, como práticas contábeis adotadas pela entidade e alterações procedidas no ano anterior e de controles adotadas pela entidade e seu grau de confiabilidade. Entretanto, segundo a Acusação, não há evidências suficientes nos papéis de trabalho que deem suporte às alegações do Revisor, tendo sido, portanto, descumpridos os itens 1, 2, 4 e 12 da NBC T 11-IT-02, por ausência de documentação que de suporte às justificativas do Acusado.

18. Com relação à avaliação dos controles internos e do sistema contábil, a Acusação não encontrou, nos papéis de trabalho, constatações de atendimento a procedimentos exigidos pelos itens 40 a 43 das "Instruções às Firms Revisadas" para a Revisão Externa de Qualidade do ano de 2010 durante os trabalhos. Os citados itens referiam-se a (i) análise de políticas de admissão e promoção do Revisado; (ii) discussões com o Revisado sobre litígios, ações ou investigações contra ele ou seus profissionais; (iii) obtenção de lista de trabalhos aceitos pelo Revisado desde o final do último ano da revisão pelos pares, quando houve mudança de auditores e, com base em tal lista, a adoção de determinados procedimentos de revisão; e (iv) obtenção de lista de novos clientes do Revisado e respectiva adoção de critérios específicos para orientar a seleção de trabalhos a serem revisados.

19. Em resposta ao supracitado, no tocante à análise de políticas de admissão e promoção do Revisado (item 26, subitem "i"), o Revisor apresentou informações sobre o seu pessoal, ao invés de apresentar informações sobre o pessoal do Revisado, estando, portanto, na visão da Acusação, em desconformidade com a NBC PA 3, aprovada pela Resolução CFC nº 1.158/09.

20. No que tange às discussões sobre litígios (item 26, subitem "ii"), o Revisor alegou ter efetuado as discussões com o Revisado sobre litígios, ações ou investigações contra ele ou seus profissionais, não tendo, contudo, as documentado, tendo descumprido o disposto nos itens 1, 2, 4 e 12 da NBC T 11-IT-02.

21. Acerca da obtenção da lista de trabalhos aceitos pelo Revisado desde o final do último ano da revisão pelos pares (item 26, subitem "iii"), o Revisor novamente afirmou que direcionou o trabalho para companhias abertas, considerando a relevância destes no contexto da carteira do cliente, uma vez que, no entendimento do Revisor, o conjunto destes clientes é recorrente na composição da carteira do Revisado. Afirmou, ainda, que a lista de cliente está formalizada no documento denominado "relação de clientes de auditoria", a qual foi discutida com o Revisado para definição do tamanho da amostra (fl. 179), justificativa que não foi acatada pela Acusação, que entendeu que, novamente, a NBC PA 03 foi descumprida.

22. No que se refere à lista de novos clientes do Revisado e adoção de critérios para orientar a seleção de trabalhos a serem revisados (item 26, subitem "iv"), a resposta do Revisor foi similar à apresentada com relação ao item anterior, ou seja, o trabalho teria sido direcionado à companhia aberta, o que, de acordo com a SNC, não afasta o cumprimento da NBC PA 03.

23. Referente às contingências, os inspetores da SFI não encontraram, nos papéis de trabalho, apontamentos das irregularidades cometidas pelo Revisado, como dispõem a NBC T 11.15, em seu item 11.15.2.1⁹. Questionado, o Revisor ressaltou que na seção 26 do Anexo B – contingências¹⁰, constam comentários que evidenciariam os exames e testes efetuados e que, portanto, entendia que tais comentários seriam suficientes. Entretanto, na opinião da Acusação, esse aspecto não foi evidenciado nos papéis de trabalho preparados por ele durante a revisão na Exacto, em desacordo com a NBC T 11-IT-02, itens 1, 2, 4 e 12.

24. Por fim, com relação ao não encaminhamento do Relatório Circunstanciado (item 24, subitem "d" acima), a SNC ressaltou que a Instrução CVM nº 308/99, em seu artigo 25, inciso II¹¹, obriga os auditores independentes à emissão do referido documento ao final dos trabalhos. Assim, teria sido verificado que a Exacto emitiu

diversos relatórios circunstanciados ao longo da realização dos seus trabalhos junto à Sutelpa, não tendo sido, entretanto, emitido um relatório circunstanciado por ocasião do encerramento dos trabalhos sobre as demonstrações contábeis referentes ao exercício findo em 31.12.2009. O relatório anterior foi emitido para a administração em 11.11.2009 e refere-se ao período de janeiro a setembro de 2009, sendo que o próximo relatório foi emitido pelo auditor em 19.08.2010, referente ao período de abril a junho de 2010. Assim, o período entre outubro de 2009 a março de 2010, época em que ocorreu o encerramento do exercício social e a emissão do parecer de auditoria, não foi coberto por relatório circunstanciado do Revisado.

25. Em sua manifestação (fl. 185), o Revisor comentou que conforme as observações feitas com relação aos exames e testes efetuados evidenciados nos comentários constantes no Anexo B, na "Seção 15 – Estudo e Avaliação do Sistema Contábil e de Controles Internos", os procedimentos necessários para a emissão de relatórios circunstanciados foram avaliados e justificados pelo Revisado. Afirmou que os assuntos foram apresentados em relatórios parciais e que eram recorrentes e somente repetiriam o que já tinha sido expressado nos relatórios circunstanciados parciais anteriores e que, portanto, entendia que as exigências da Instrução CVM nº 308/99 teriam sido atendidas.

26. A Acusação rebateu no sentido de que a justificativa apresentada não é suficiente para afastar o não atendimento da norma. Assim, concluiu que *"sobre as inconsistências descritas dos parágrafos acima, foi constatado o descumprimento pelo Revisor aos citados itens 1, 2, 4 e 12 da NBC T 11-IT-02, por ausência ou insuficiência de documentação de auditoria em seus papéis de trabalho, além do descumprimento às determinações do CRE para revisão dos pares, como estabelecido na NBC PA 03/99, aprovada pela Resolução CFC nº 1158/09, uma vez que pautou grande parte de suas conclusões em julgamento pessoal, sem a devida documentação que as suportem. Portanto (...) é lícito concluir que os procedimentos de auditoria aplicados pelo Revisor para a Revisão Externa de Qualidade (Revisão pelos Pares) efetuada no Revisado estavam em desacordo com as normas aplicáveis. O auditor independente deixou de observar o previsto nos itens 1, 2, 4 e 12 da NBC T 11-IT-02, aprovada pela Resolução CFC nº 828/1998, vigente à época dos fatos, bem como o disposto na NBC PA 03, aprovada pela Resolução CFC nº 1158/09, vigente à época dos fatos"* (fls. 196-197).

III – Das Responsabilidades

27. Tendo em vista julgar presentes suficientes elementos de autoria e materialidade, e após ter sido garantida aos Acusados a possibilidade de prestar os devidos esclarecimentos acerca dos atos que lhe foram imputados, entende a SNC, na forma do art. 11, II, da Deliberação CVM nº 538/05, que devem ser responsabilizados (fl. 198):

- i. **MOORE STEPHENS PRIME AUDITORES E CONSULTORES SOCIEDADE SIMPLES**, por violação ao artigo 20 da Instrução CVM nº 308/99, uma vez que, ao realizar os trabalhos de Revisão Externa de Qualidade na Exacto Auditoria – Sociedade Simples, na qualidade de Revisor, o fez em desacordo com os itens 1, 2, 4 e 12 da NBC T 11 – IT 2, aprovada pela Resolução CFC nº 828/98, e com as determinações constantes da NBC PA 03, aprovada pela Resolução CFC nº 1.158/09, ambas vigentes à época dos

fatos, consideradas infrações de natureza grave nos termos do art. 37 da citada instrução.

- ii. **RONEI XAVIER JANOVIK**, sócio e responsável técnico do Revisor, por violação ao artigo 20 da Instrução CVM nº 308/99, uma vez que, ao realizar os trabalhos de Revisão Externa de Qualidade na Exacto Auditoria – Sociedade Simples, o fez em desacordo com os itens 1, 2, 4 e 12 da NBC T 11- IT 02, aprovada pela Resolução CFC nº 828/98 e com as determinações constantes da NBC PA 03, aprovada pela Resolução CFC nº 1.158/09, ambas vigentes à época dos fatos, consideradas infrações de natureza grave nos termos do art. 37 da citada instrução. Os acusados estão sujeitos às penalidades previstas no art. 11 da Lei nº 6.385/76.

IV – Da Manifestação da PFE

28. Examinada a peça acusatória, a Procuradoria Federal Especializada junto à CVM (PFE-CVM) entendeu estarem preenchidos os requisitos constantes dos artigos 6º e 11 da Deliberação CVM nº 538/0812.

V – Das Defesas:

29. Os Acusados apresentaram Defesas de idêntico teor, de sorte que os argumentos nelas contidos serão descritos em conjunto, como se segue (fls. 230 a 248).

30. Com relação ao descumprimento do item 1 da NBC T 11-IT-02, os Acusados alegaram que, conforme o NBC PA 03, ao final da revisão, o revisor deve emitir relatório com suas conclusões e carta de recomendações, quando for o caso, os quais devem ser encaminhados ao CRE, juntamente com o plano de ação do revisor e cópia do questionário-base; este seria, basicamente, o rito de desenvolvimento dos trabalhos de revisão externa de qualidade.

31. Neste sentido, o instrumento no qual devem ficar registradas todas as evidências de execução do trabalho é o Anexo B. Segundo as Defesas, esta seria a orientação do CRE em todas as suas palestras, até a época da realização do trabalho. Papéis adicionais ao Anexo B seriam necessários, a critério do revisor, quando houvesse algo a comentar adicionalmente ao registrado no referido anexo.

32. Ademais, os Acusados emitiram, além do Anexo B, carta de recomendações sobre os trabalhos revisados e o Relatório de Revisão do Sistema de Controle de Qualidade, os quais evidenciam a realização dos trabalhos.

33. As Defesas destacaram que a extensão e a profundidade do trabalho, definida na fase de planejamento e que vai indicar os procedimentos que serão adotados na realização dos exames, são assuntos relativos ao julgamento profissional do auditor, visto que não é necessário nem prático documentar todas as questões tratadas pelo auditor. Entretanto, qualquer matéria que seja julgada relevante e possa influenciar seu parecer deve gerar papéis de trabalho que apresentem as indagações e conclusões do auditor, o que o foi feito pelos Acusados no caso concreto.

34. No que tange ao descumprimento do item 2 da NBC T 11-IT-02, as Defesas alegaram que, em correspondência enviada à CVM em 08.12.2011 (fls. 86/89), os Acusados apresentaram relação de documentos que foram solicitados por seus

inspetores, decorrentes da revisão externa de qualidade de 2010 na Exacto. O conjunto apresentado, para as Defesas, demonstra que os procedimentos foram devidamente atendidos.

35. Ainda com relação ao texto da norma citada, enfatizou que *"a mesma se refere a papeis de trabalho para 'registro de evidências da auditoria, por intermédio de informações em papel, filmes, meios eletrônicos ou outros que assegurem o objetivo a que se destinem'"*.

36. Nesse sentido, alegaram que o Anexo B enquadra-se perfeitamente no conceito de "outros" citado no referido item, uma vez que os aspectos que motivaram ressalva no relatório foram evidenciados em papéis de trabalho específicos, enquanto que aqueles que somente registram o trabalho realizado estão no Anexo B.

37. No que se refere ao descumprimento do item 4 da NBC T 11-IT-02, as Defesas frisaram que o Relatório de Revisão do Sistema de Controle de Qualidade resume o trabalho desenvolvido que foi evidenciado no Anexo B e, quando necessário, foram elaborados papeis adicionais complementando a documentação suporte dos trabalhos realizados. Nas opiniões e comentários, o Revisor reafirmou que a documentação mencionada é parte integrante do processo de exame, dessa forma, o Anexo B integra parte da conclusão.

38. Segundo as Defesas, o Revisor teria utilizado como base de revisão os próprios papeis de trabalho de auditoria do Revisado e obtenção de cópias das demonstrações contábeis com evidência de cruzamentos dos Planejamentos dos Trabalhos e dos testes de auditoria elaborados pelo Revisado.

39. Ademais, asseverou que utilizou papeis de trabalho que denominou "Planejamento dos Trabalhos – Revisão Externa de Qualidade – Exercício 2010 – Ano Base 2009" e "Termo de Encerramento Revisão Externa de Qualidade do Exercício de 2010". Este fato configuraria o atendimento as orientações ao auditor revisor no trabalho de revisão dos pares.

40. Referente ao descumprimento do item 12 da NBC T 11-IT-02, as Defesas informaram que os papeis de trabalho referentes à Revisão Externa de Qualidade estão devidamente arquivados em local seguro e adequado, de forma que atende à regra em questão. Manifestaram, ainda, estranhamento pelo questionamento, pois, em momento algum, durante a inspeção, foi manifestada desconformidade com o arquivamento e guarda dos documentos.

41. Para as Defesas, o questionamento da CVM relaciona-se a suposta falta de evidenciação, pois entende que o que o Revisor considera como papel de trabalho para sustentar o planejamento dos trabalhos de revisão não apresenta evidência de que alguns procedimentos obrigatórios tenham sido adotados. Ressaltou, porém, que *"efetivamente que isto não pode servir como prova de que tais procedimentos não foram adotados, embora a falta de evidenciação. A evidenciação nos papeis de trabalho serve para facilitar a leitura e o entendimento do trabalho realizado, para quem dele quiser tirar conclusões. Isto é certo. Todavia, não se pode de nenhuma forma afirmar que os papeis bem preenchidos, com todas as evidências presentes, signifiquem necessariamente que ditos procedimentos foram de fato aplicados"*.

42. Para as Defesas, existe uma desconexão entre o aspecto formal de evidenciação do trabalho e o seu resultado final. Só o que pode demonstrar que a aplicação ou não, deste ou daquele procedimento gerou um prejuízo à qualidade de trabalho é a ocorrência de eventos futuros. A percepção do auditor, a sua experiência e a sua capacidade pessoal de avaliar situações específicas não podem ser substituídas por simples evidências ou descrição de que determinado procedimento foi adotado.

43. Segundo argumentos das Defesas, cabe ao Regulador analisar se, em eventos subsequentes, o auditor poderia ter detectado a ocorrência do respectivo evento, se tivesse aplicado determinado procedimento. Nesse caso, a existência ou não de evidências seria pertinente para apurar a responsabilidade, situação que não ocorreu no caso concreto.

44. Ademais, destacou que a opinião do auditor é emitida com base na sua convicção pessoal e, nesse sentido, uma opinião com ressalvas necessariamente deve estar fundada em prova da ressalva feita pelo auditor. Em contrapartida, uma opinião sem ressalvas geraria a necessidade de uma "prova negativa". Assim, bastaria o auditor demonstrar que aplicou o procedimento, até para se eximir de responsabilidade em relação a problemas não identificados, e isso foi feito e estaria evidenciado no Anexo B.

45. Aduz ainda que passado um bom tempo da realização do trabalho e da emissão do relatório não se sucedeu, com a revisada, nem com a sua empresa cliente selecionada, nenhum evento que pudesse ter deixado de ser constatado pelo revisor em decorrência da alegada falta de evidenciação. Em suma, no entender das Defesas, não houve prejuízo para terceiros.

46. Além disso, de acordo com as normas contábeis vigentes, a essência deve prevalecer sobre a forma. Nesse sentido, uma vez que a essência do trabalho de revisão foi realizado a contento, possuindo ressalvas cabíveis, estas que foram devidamente evidenciadas e consubstanciadas em papeis de trabalho¹³.

47. Ao concluir, as Defesas pugnaram pelo acolhimento das razões apresentadas, reconhecendo a inexistência de quaisquer irregularidades na execução do trabalho, requerendo o arquivamento do presente PAS ou o reconhecimento de que a dosimetria da pena merece ser pela pena mínima de advertência.

É o relatório.

Rio de Janeiro, 07 de fevereiro de 2017.

Henrique Balduino Machado Moreira
Diretor Relator

¹ Normas Brasileiras de Contabilidade Interpretação Técnica NBC T 11 – IT – 02 Papeis de Trabalho e Documentação da Auditoria:

Item 1. O auditor deve documentar todas as questões que foram consideradas importantes para proporcionar evidência, visando a fundamentar o parecer da auditoria e comprovar que a auditoria foi executada de acordo com as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.

Item 2. Os papeis de trabalho constituem a documentação preparada pelo auditor ou fornecida a este na execução da auditoria. Eles integram um processo organizado de registro de evidências da auditoria, por intermédio de informações em papel, filmes, meios eletrônicos ou outros que assegurem o objetivo a que se destinam.

...

Item 4. O auditor deve registrar nos papéis de trabalho informação relativa ao planejamento de auditoria, a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos aplicados, os resultados obtidos e suas conclusões da evidência da auditoria. Os papéis de trabalho devem incluir o juízo do auditor acerca de todas as questões significativas, juntamente com a conclusão a que chegou. Nas áreas que envolvem questões de princípio ou de julgamento difícil, os papéis de trabalho devem registrar os fatos pertinentes que eram do conhecimento do auditor no momento em que chegou às suas conclusões.

...

Item 12. O auditor deve adotar procedimentos apropriados para manter a custódia dos papéis de trabalho pelo prazo de cinco anos, a partir da data de emissão do seu parecer.

² 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.

³ A referida revisão deve ocorrer de acordo com as normas emanadas pelo Conselho Federal de Contabilidade ("CFC"), por meio do Programa de Revisão Externa de Qualidade, sob a coordenação do Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade - CRE ("CRE"), instituído pelo CFC.

⁴ Solicitação de Inspeção (SOI) nº 005/2011 (fl. 01).

⁵ Neste sentido, o Relatório de Inspeção CVM/SFI/GFE-4/Nº 01/2012 (fls. 111-168) apontou falhas nos trabalhos de auditoria do Revisado que não foram mencionados no relatório elaborado pelo Revisor, como as a seguir descritas:

- a) no planejamento dos trabalhos de auditoria, não constavam evidências das avaliações e conclusões da Exacto em relação aos fatores econômicos e em relação ao nível geral de competência da administração da Sultepa;
- b) não havia evidência de avaliação detalhada das práticas contábeis adotadas pelo cliente, assim como de eventuais alterações procedidas em relação ao exercício anterior;
- c) não havia evidência de avaliação detalhada do sistema contábil e de controles internos da entidade, assim como não havia formalização de seu julgamento em relação ao seu grau de confiabilidade;
- d) não havia estimativas de prazo de conclusão dos trabalhos em carta-proposta apresentada;
- e) não havia evidências de discussões com a administração da entidade sobre contingências;
- f) não foi emitido um relatório circunstanciado, apesar de terem sido identificados pontos de melhoria, mesmo que recorrentes.

⁶ 37 Embora as normas da revisão pelos pares não sugiram porcentagens mínimas ou máximas das horas de auditoria e contabilidade que devam ser revisadas, as experiências internacionais indicam que uma faixa de 5% a 15% das horas para as firmas com 15 escritórios ou menos, e entre 3% a 6% para firmas com mais de 15 escritórios normalmente representam um escopo adequado para a revisão pelos pares. O CRE recomenda que, para as firmas revisadas que tenham 3 escritórios ou menos, seja praticada uma amostra de 5% a 15% das horas, considerando como mínimo 5 clientes e como máximo 10 clientes. Com relação às firmas com 4 ou mais escritórios recomenda-se 3% a 6% das horas contratadas. No entanto, em situações em que a combinação dos níveis avaliados de risco inerente e de controle seja relativamente baixa, e o programa de inspeção do exercício em questão seja considerado eficiente e será levada em conta para reduzir o escopo da revisão pelos pares, a aplicação das normas de revisão pelos pares pode resultar em um escopo inferior a esses percentuais. Por outro lado, em situações em que a combinação dos níveis avaliados do risco inerente e de controle seja relativamente alta, e a firma não tenha realizado uma inspeção ou outros procedimentos de monitoramento para o exercício em questão, ou se o programa de inspeção ou outros procedimentos de monitoramento para tal exercício sejam ineficazes, a aplicação das normas de revisão pelos pares pode resultar em um escopo superior a essas porcentagens.

⁷Item 33. A equipe revisora deve adotar procedimentos de auditoria, tais como verificação de documentação e indagação às pessoas envolvidas na administração, a fim de confirmar se as normas de controle de qualidade definidas foram, efetivamente, aplicadas. Naqueles aspectos em que, necessariamente, se requeira a revisão de papéis de trabalho, a equipe deve selecionar uma amostra limitada de clientes, concentrando suas atividades nos aspectos que necessitem avaliação, devendo, na amostra, serem incluídos trabalhos realizados em empresas de capital aberto, mercado financeiro, fundos de aposentadoria e pensões e securitário, quando as revisadas tiverem entre seus clientes tais tipos de entidades.

⁸Neste ponto a Acusação citou a NBC P 01, especificamente o item 1.4.2, alíneas "b" e "c":
1.4 - HONORÁRIOS

...

1.4.2 – Os honorários deverão constar de carta-proposta ou documento equivalente, elaborada antes do início da execução do trabalho que também contenha:

- a) a descrição dos serviços a serem realizados, inclusive referências às leis e 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 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 itens referidos nos itens 1.4.1 e 1.4.2 constitui infração ao Código de Ética do Contabilista.

⁹ Anexo B, Seção 15 (fls. 69v/70v).

¹⁰ 11.15.2.1. Os eventos ou as condições que devem ser considerados na identificação da existência de passivos não registrados e de contingências para a avaliação de sua adequada apresentação nas Demonstrações Contábeis são questões de direto conhecimento e, frequentemente, objeto de controle da administração da entidade e, portanto, seus administradores constituem-se em fonte primária de informação sobre esses eventos ou essas condições. Dessa forma, os seguintes procedimentos devem ser executados pelo Auditor Independente com respeito aos passivos não registrados e às contingências:

- a) Indagar e discutir com a administração a respeito das políticas e dos procedimentos adotados
- b) para identificar, avaliar e contabilizar e/ou divulgar os passivos não registrados e as contingências;
- c) Obter, formalmente, da administração uma descrição das contingências na data de encerramento das Demonstrações Contábeis e para o período que abrange essa data e a data de emissão do parecer de auditoria sobre essas demonstrações, incluindo a identificação dos assuntos sob os cuidados profissionais de consultores jurídicos;
- d) Examinar os documentos em poder do cliente vinculados aos passivos não registrados e às contingências, incluindo correspondências e faturas de consultores jurídicos;
- e) Obter representação formal da administração, contendo a lista de consultores ou assessores jurídicos que cuidam do assunto e representação de que todas as contingências potenciais ou ainda não formalizadas, relevantes, foram divulgadas nas Demonstrações Contábeis.

¹¹ Anexo B, Seção 26 – Contingências (fl. 76v).

¹² 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.

¹³ Art. 6º Ressalvada a hipótese de que trata o art. 7º, a SPS e a PFE elaborarão relatório, do qual deverão constar: I – nome e qualificação dos acusados; II – narrativa dos fatos investigados que demonstre a materialidade das infrações apuradas; III – análise de autoria das infrações apuradas, contendo a individualização da conduta dos acusados, fazendo-se remissão expressa às provas que demonstrem sua participação nas infrações apuradas; IV – os dispositivos legais ou regulamentares infringidos; e V – proposta de comunicação a que se refere o art. 10, se for o caso.

Art. 11. Para formular a acusação, as Superintendências e a PFE deverão ter diligenciado no sentido de obter do investigado esclarecimentos sobre os fatos descritos no relatório ou no termo de acusação, conforme o caso.

Parágrafo único. Considerar-se-á atendido o disposto no caput sempre que o acusado: I – tenha prestado depoimento pessoal ou se manifestado voluntariamente acerca dos atos a ele imputados; ou II – tenha sido intimado para prestar esclarecimentos sobre os atos a ele imputados, ainda que não o faça.

PROCESSO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR Nº RJ2014/9399

Acusados: Moore Stephens Prime Auditores e Consultores Sociedade Simples
Ronei Xavier Janovik

Objeto: Inobservância de normas emanadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (infração ao artigo 20 da Instrução CVM nº 308/1999).

Relator: Diretor Henrique Balduino Machado Moreira

V O T O

1. Trata-se de Processo Administrativo Sancionador instaurado pela Superintendência de Normas Contábeis e de Auditoria ("SNC, ou "Acusação"), em 29.08.2014, em face de Moore Stephens Prime Auditores e Consultores Sociedade Simples ("Moore Stephens", ou "Revisor") e Ronei Xavier Janovik ("Ronei Janovik"), pelo descumprimento dos itens 1, 2, 4 e 12 da NBC T 11-IT-02¹, aprovada pela Resolução CFC nº 828/98, e com as determinações constantes da NBC PA 03, aprovada pela Resolução CFC nº 1.158/09, ambas vigentes à época dos fatos, em infração ao disposto no art. 20 da Instrução CVM nº 308/99², considerada infração de natureza grave pelo art. 37 da mesma Instrução.

2. Como visto no relatório anexo a este voto, a SNC imputa responsabilidade aos Acusados em razão da ausência de papeis de trabalho que suportem as análises e conclusões consignadas no relatório de revisão externa de qualidade emitido para avaliar os controles internos e os procedimentos de auditoria da Exacto Auditoria - Sociedade Simples ("Exacto, ou "Revisado"), no âmbito do Programa de Revisão Externa de Qualidade, sob a coordenação da Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade ("CRE").

3. Cumpre esclarecer, inicialmente, que o processo de revisão externa de qualidade, denominado "revisão pelos pares", tem por escopo o acompanhamento e o controle de qualidade dos trabalhos realizados pelos auditores independentes, que a ela deverão submeter-se a cada quatro anos, nos termos do art. 33 da Instrução CVM nº 308, de 1999, que assim dispõe:

Art. 33. Os auditores independentes deverão, a cada quatro anos, submeter-se à revisão do seu controle de qualidade, segundo as diretrizes emanadas do Conselho Federal de Contabilidade - CFC e do Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON, que será realizada por outro auditor independente, também registrado na Comissão de Valores Mobiliários, cuja escolha deverá ser comunicada previamente a esta Autarquia.

§1º - No caso de Auditor Independente - Pessoa Jurídica, a revisão do controle de qualidade será efetuada por sociedade de auditores que possua estrutura compatível com o trabalho a ser desenvolvido.

§2º - O auditor revisor deverá emitir relatório de revisão do controle de qualidade a ser encaminhado ao auditor independente e à CVM até 31 de outubro do ano em que se realizar a revisão.

§3º - A primeira revisão de controle de qualidade deverá ser efetuada, no máximo, até dois anos contados a partir da publicação desta Instrução.

§4º - O auditor independente responsável pela revisão do controle de qualidade também deverá observar, em relação ao auditor revisado, as normas de independência aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC.

§5º - A Comissão de Valores Mobiliários poderá determinar a substituição do auditor independente escolhido para a realização do controle de qualidade quando, a seu critério, não atenderem às condições para a realização da revisão, ou por inobservância ao disposto nos parágrafos 1º e 4º.

4. A relevância desse controle de qualidade externo foi objeto de destaque pelas Notas Explicativas à citada Instrução, que o considerou imprescindível para a criação de um sistema eficiente de auto-regulação do mercado, uma vez que os próprios participantes teriam a responsabilidade primária

de verificar a qualidade dos trabalhos desenvolvidos, sem prejuízo, evidentemente, da ação dos Conselhos Regionais de Contabilidade responsáveis pela fiscalização dos contabilistas como um todo.

5. Por sua vez, a matéria foi aprovada pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.323, publicada no Diário Oficial da União em 21.02.2011³, que aprovou a NBC PA 11 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares.

6. A NBC PA 11 define a Revisão pelos Pares como “o exame realizado por auditor independente nos trabalhos de auditoria executados por outro auditor independente, visando a verificar se : (a) os procedimentos e as técnicas de auditoria utilizados para execução dos trabalhos nas empresas clientes estão em conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e Profissionais, editadas pelo CFC e, quando aplicável, com outras normas emitidas por órgão regulador; (b) o sistema de controle de qualidade desenvolvido e adotado pelo Auditor está adequado e conforme o previsto na NBC PA 01 – Controle de Qualidade para Firmas (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes”.

7. Destaque-se que a revisão pelos pares foi escolhida, no âmbito do Sistema de Supervisão Baseada em Risco da CVM, juntamente com o Programa de Educação Continuada dos profissionais de auditoria, como uma das prioridades de supervisão da SNC, para os Planos Bienais de Supervisão de 2011, 2012, 2013-2014 e 2005-2016.

8. Em função disso, no curso da execução do seu Plano Bienal de Supervisão, a SNC verifica o trabalho desenvolvido pelo CRE, mediante o acompanhamento de cada fase do Programa de Revisão Externa, incluindo o cumprimento dos prazos para indicação dos revisores pelos revisados, a conclusão dos trabalhos de revisão e emissão dos relatórios, a apresentação e revisão dos planos de ação, e, por fim, a instauração de processos disciplinares e as consequentes aplicações de sanções pelo CFC.

9. Feito este breve esclarecimento a respeito da revisão pelos pares e retornando ao caso concreto, segundo a SNC, os Acusados não apresentaram papeis de trabalho que evidenciem que tenham adotado, durante a fase de planejamento da revisão externa de qualidade, os procedimentos previstos nas Instruções às Equipes Revisoras – Para a Revisão Externa de Qualidade de 2010. Neste sentido, a SNC destaca que o único documento relativo ao planejamento é omissivo quanto à evidenciação de diversos entendimentos necessários sobre a firma a ser revisada e o seu controle de qualidade, não havendo menção sobre eventuais conclusões obtidas na avaliação dos riscos inerentes e de controle.

10. Para a acusação, também não há evidência em papeis de trabalho do número de horas que teriam sido utilizadas no trabalho de revisão como parâmetro para a seleção de amostras⁴, bem como das análises e conclusões do Revisor acerca do (i) planejamento de auditoria; (ii) avaliação dos controles internos e do sistema contábil; e (iii) contingências da Revisada.

11. A SNC aponta ainda deficiência na seleção e quantidade de clientes do Revisado, uma vez que a NBC PA 03 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares determina a quantidade mínima de cinco trabalhos de auditoria para revisão, no

caso de empresas com apenas um escritório, o que não teria sido observado pelo Revisor, pois o mesmo selecionou somente quatro trabalhos de auditoria.

12. Os Acusados, em defesa, alegam que a opinião do auditor é emitida com base na sua convicção pessoal, e, nesse sentido, a segurança do auditor em suas decisões, decorrentes de sua experiência, o faz muitas vezes não atentar para o detalhe de registrar cada passo do trabalho. Argumentam que estão seguros de que a opinião sobre a aludida revisão está suportada tecnicamente pelo seu julgamento profissional.

13. Também afirma que, desde a realização do trabalho de revisão e da emissão do relatório, não ocorreu com a revisada, nem com a sua empresa-cliente selecionada, nenhum evento que pudesse ter deixado de ser constatado pelo revisor em decorrência da alegada falta de evidenciação, não existindo, portanto, qualquer prejuízo a terceiros.

14. Não assiste razão aos Acusados.

15. Como se sabe, o auditor independente deve cumprir, e fazer cumprir, por meio dos seus empregados, as normas emanadas pela CVM e pelo CFC, bem como 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, nos termos dos artigos 19, 20 e 21 da Instrução CVM nº 308/99⁵⁻⁶.

16. Por expressa disposição legal, o conhecimento das Normas Brasileiras de Contabilidade (“NBC”) e a sua observância estrita pelos auditores são mandatórios para o exercício profissional do auditor, independentemente da existência de dolo, má-fé, ou mesmo prejuízo. Trata-se, como se vê, de regra de conduta, de forma que a sua não aplicação no desempenho da atividade configura conduta ilícita, passível, pois, de reprimenda em sede administrativa.

17. E os itens 1, 2, 4 e 12 da Interpretação Técnica NBC T 11-IT-02, que explicitam os requisitos correspondentes a Papeis de Trabalho e Documentação da Auditoria da NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, são cristalinos ao estabelecer que:

1. O auditor deve documentar todas as questões que foram consideradas importantes para proporcionar evidência, visando a fundamentar o parecer da auditoria e comprovar que a auditoria foi executada de acordo com as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.

2. Os papeis de trabalho constituem a documentação preparada pelo auditor ou fornecida a este na execução da auditoria, por intermédio de informações em papel, filmes, meios eletrônicos ou outros que assegurem o objetivo a que se destinam.

(...)

4. O auditor deve registrar nos papeis de trabalho informação relativa ao planejamento de auditoria, a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos aplicados, os resultados obtidos e as suas conclusões da evidência da auditoria. Os papeis de trabalho devem incluir o juízo do auditor acerca de todas as questões significativas, juntamente com a conclusão a que chegou.

(...)

12. *O auditor deve adotar procedimentos apropriados para manter a custódia dos papéis de trabalho pelo prazo de cinco anos, a partir da data de emissão do seu parecer.*

18. Ainda sobre o tema, as Instruções às Equipes Revisoras, em suas Considerações Gerais sobre o planejamento dos trabalhos de revisão externa, estabelecem as seguintes disposições a serem aplicadas pelo auditor no trabalho de revisão pelos pares:

A revisão deve incluir os seguintes procedimentos:

a) *Ao planejar a Revisão:*

1. *Obter entendimento suficiente da firma revisada.*
2. *Obter entendimento adequado do modelo do sistema de controle de qualidade da firma revisada.*
3. *Obter entendimento abrangente da possível eficácia dos procedimentos de monitoramento aplicados desde a revisão pelos pares anterior.*
4. *Avaliar o risco inerente e o risco de controle com o objetivo de determinar se o programa de inspeção da firma para o ano em questão pode permitir que a equipe de revisão reduza o número de escritórios, ou de trabalhos a serem revisados, ou a extensão da revisão da área funcional e, neste caso, realizar os testes dos pontos observados e conclusões do programa de inspeção do exercício em questão.*
5. *Utilizar o conhecimento obtido (de acordo com os itens acima) para selecionar os escritórios e os trabalhos a serem revisados e para determinar a natureza e a extensão dos testes a serem aplicados nas áreas funcionais. Assim, é possível chegar à conclusão de que tais dispositivos da referida norma não foram observados pelos Auditores”.*

19. Compulsando os autos, verifica-se que o documento denominado “Planejamento dos Trabalhos”, acostado às fls. 107 a 109, único documento que faz alusão ao planejamento, não traz evidenciação de diversos entendimentos necessários sobre a firma a ser revisada e do seu controle de qualidade, como ressaltou a Acusação. Além disso, não menciona eventuais conclusões obtidas na avaliação dos riscos inerentes e de controle, limitando-se a referir a ocorrência de uma reunião de planejamento entre o Revisor e a Revisada.

20. Cumpre ressaltar que o planejamento adequado dos trabalhos pelo Revisor é condição primordial para a sua execução com a qualidade exigida no âmbito da Revisão pelos Pares, afinal, a ele compete avaliar o sistema de controle de qualidade das práticas de auditoria e contabilidade do revisado, no intuito de criar um sistema eficiente da auto-regulação do mercado. Assim, a ausência de uma fase de planejamento detalhada e organizada devidamente documentada compromete o objetivo proposto pela revisão pelos pares de controlar a qualidade dos trabalhos realizados pelos auditores independentes.

21. Neste mesmo sentido, a análise do Anexo B, “seção 6 – honorários”, apenso às fls. 65, demonstra que não houve indicação do número de horas que seriam empregadas na revisão como parâmetro para a seleção de amostra, conforme apontado pela SNC. A única relação de clientes de auditoria do Revisão

não contém o número de horas que foram utilizadas em cada trabalho. Deste modo, não há documentação que suporte o estabelecimento dos honorários pelo Revisor, em desacordo com a alínea "b" do item 1.4.2 da NBC P 01, que dispõe que " o auditor deve estabelecer e documentar o número de seus honorários mediante a avaliação dos serviços, considerando... o número de horas estimadas para a realização dos serviços".

22. Tampouco houve justificativa do Revisor nos papéis de trabalho para a seleção de apenas quatro trabalhos de auditoria da Revisada, quando a NBC PA 03 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares determina o exame de, no mínimo, cinco, no caso de empresas de auditoria com características semelhantes às da Revisada.

23. Da mesma forma, examinado o Anexo B, não foi possível obter evidência das análises e observações do Revisor a respeito do planejamento de auditoria, da avaliação dos controles internos e do sistema contábil e de contingências da Revisada. Neste particular, embora tais falhas de auditoria da Revisada tenham sido destacadas como pontos de melhoria pelos inspetores da CVM, que se valeram do mesmo questionário elaborado pelo Revisor, elas não foram detectadas pelos Acusados ao realizar os seus trabalhos de revisão externa de qualidade.

24. A propósito, cumpre registrar que as irregularidades relacionadas aos procedimentos de auditoria da Revisada referidas no parágrafo anterior foram objeto do PAS CVM nº RJ2013/13355, julgado em 24.11.2016. Na oportunidade, ao examinar a questão, o Colegiado considerou procedente a acusação, condenado a Revisada ao pagamento de multa de R\$50.000,00, por infração ao art. 20 da Instrução CVM nº 308/99, e de R\$30.000,00 por infração ao art. 25, II, da mesma Instrução.

25. Com efeito, em que pesem os esclarecimentos prestados pelos Acusados, a ausência de evidência que suportem as análises e conclusões consignadas no relatório de revisão externa de qualidade do Revisor e as falhas detectadas pela CVM no trabalho de auditoria realizado pela Revisada deixam nítido que os Acusados não cumpriram adequadamente o objetivo de assegurar a qualidade dos trabalhos desenvolvidos pela Revisada, qualidade esta que é medida pelo atendimento ao estabelecido nas normas brasileiras de contabilidade.

26. Por todo o exposto, concluo que assiste razão à Acusação quanto à não observância, por Moore Stephens e Ronei Janovik, do disposto nos itens 1, 2, 4 e 12 da NBC T 11-IT-02, aprovada pela Resolução CFC nº 828/98, e com as determinações constantes da NBC PA 03, aprovada pela Resolução CFC nº 828/98, e com as determinações constantes da NBC PA 03, aprovada pela Resolução CFC nº 1.158/09, ambas vigentes à época dos fatos, em infração ao disposto no art. 20 da Instrução CVM nº 308/99.

27. Na dosimetria da pena, levar-se-á em conta, de um lado, a ausência de antecedentes dos Acusados e, de outro, a gravidade das infrações cometidas, de acordo com o disposto no art. 37 da Instrução CVM nº 308/99.

28. Assim, com fundamento no art. 11, inciso II, DA Lei nº 6.385/76, voto pela condenação da Moore Stephens Prime Auditores e Consultores Sociedade Simples e Ronei Xavier Janovik à pena de multa individual no valor de R\$50.000,00 (cinquenta mil reais), por infração ao disposto no art. 20 da Instrução CVM nº

308/99, por descumprir os itens 1, 2, 4 e 12 da NBC T 11-IT-02, aprovada pela Resolução CFC n] 828/98, e com as determinações constantes da NBC PA 03, aprovada pela Resolução CFC nº 828/98, e com as determinações constantes da NBC PA 03, aprovada pela Resolução CGC nº 1.158/09, nos trabalhos de revisão externa sobre os controles internos e os procedimentos de auditoria da Exacto Auditoria – Sociedade Simples.

É como voto.

Rio de Janeiro, 07 de fevereiro de 2017.

Henrique Balduino Machado Moreira
Diretor-Relator

¹ Normas Brasileiras de Contabilidade – Interpretação Técnica NBC T 11-IT-02 Papeis de Trabalho e Documentação da Auditoria:

Item 1 – O auditor deve documentar todas as questões que foram consideradas importantes para proporcionar evidência, visando a fundamentar o parecer da auditoria e comprovar que a auditoria foi executada de acordo com as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.

Item 2 – Os papeis de trabalho constituem a documentação preparada pelo auditor, ou fornecida a este, na execução da auditoria. Eles integram um processo organizado de registro de evidências da auditoria, por intermédio de informações em papel, filmes, meios eletrônicos ou outros que assegurem o objetivo a que se destinam.

...

Item 4 – O auditor deve registrar nos papeis de trabalho informação relativa ao planejamento de auditoria, a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos aplicados, os resultados obtidos e as suas conclusões da evidência da auditoria. Os papeis de trabalho devem incluir o juízo do auditor acerca de todas as questões significativas, juntamente com a conclusão a que chegou. Nas áreas que envolvem questões de princípio, ou de julgamento difícil, os papeis de trabalho devem registrar os fatos pertinentes que eram do conhecimento do auditor no momento em que chegou às suas conclusões.

...

Item 12. O auditor deve adotar procedimentos apropriados para manter a custódias dos papeis de trabalho pelo prazo de cinco anos, a partir da data de emissão do seu parecer.

² 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.

³ Embora datada de 21.01.2011, a Resolução entrou em vigor somente na data de sua publicação, nos termos do seu art. 3º.

⁴ Neste ponto, a Acusação citou a NBC P 01, especificamente o item 1.4.2, alíneas “b” e “c”:

1.4 – HONORÁRIOS

...

1.4.2 – Os honorários deverão constar de carta-proposta, ou documento equivalente, elaborada antes do início da execução do trabalho, que também contenha:

a) a descrição dos serviços a serem realizados, inclusive referências às leis e 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 itens referidos nos itens 1.4.1. e 1.4.2. constitui infração ao Código de Ética do Contabilista.

⁵ A Instrução CVM nº 308/99 determina:

“Art. 19 – O auditor independente, no exercício de sua atividade no âmbito do mercado de valores mobiliários, deve cumprir, e fazer cumprir, por seus empregados e prepostos, as normas específicas emanadas da Comissão de Valores Mobiliários.

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.

Art. 21 – Os pareceres de auditoria e os documentos destinados a satisfazer as exigências da Comissão de Valores Mobiliários deverão ser emitidos e assinados, com a indicação única da categoria profissional e do número de registro no Conselho Regional de Contabilidade, quando Pessoa Física, ou com a indicação da categoria profissional, do número de registro e de cadastro no Conselho Regional de Contabilidade, respectivamente, do responsável técnico e da sociedade, quando Pessoa Jurídica.”

⁶ Nesse sentido, a NBC P1, que dispõe sobre as normas profissionais de auditor independente prevê:

“1.1.1. – O contador, na função de auditor independente, deve manter o seu nível de competência profissional pelo conhecimento atualizado dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade, das técnicas contábeis, especialmente na área de auditoria, da legislação inerente à profissão, dos conceitos e técnicas administrativas e da legislação específica aplicável à entidade auditada”.

Manifestação de voto do Diretor Pablo W. Renteria na Sessão de Julgamento do Processo Administrativo Sancionador CVM nº RJ2014/9399 realizada no dia 07 de fevereiro de 2017.

Eu também acompanho o voto do Relator, senhor Presidente.

Pablo W. Renteria
DIRETOR

Manifestação de voto do Diretor Gustavo Tavares Borba na Sessão de Julgamento do Processo Administrativo Sancionador CVM nº RJ2014/9399 realizada no dia 07 de fevereiro de 2017.

Eu acompanho o voto do Relator, senhor Presidente.

Gustavo Tavares Borba
DIRETOR

Manifestação de voto do Presidente da CVM, Leonardo P. Gomes Pereira, na Sessão de Julgamento do Processo Administrativo Sancionador CVM nº RJ2014/9399 realizada no dia 07 de fevereiro de 2017.

Eu também acompanho o voto do Relator e proclamo o resultado do julgamento, em que o Colegiado desta Comissão, por unanimidade de votos, decidiu pela aplicação de multas pecuniárias individuais, nos termos do voto do Diretor-relator.

Encerro a Sessão, informando que os acusados punidos poderão interpor recurso voluntário, no prazo legal, ao Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional.

Leonardo P. Gomes Pereira
PRESIDENTE