

Processo Administrativo Sancionador CVM nº RJ-2015-10642

Reg. Col. nº 0044/2016

Acusado: Audiplan Auditores Independentes

Assunto: Apurar a eventual responsabilidade da Audiplan Auditores Independentes na formalização de suas políticas internas e no desenvolvimento dos trabalhos de auditoria relativos às demonstrações financeiras de companhia aberta.

Diretor Relator: Pablo Renteria

VOTO

I. OBJETO E ORIGEM

1. Este processo administrativo sancionador foi instaurado pela Superintendência de Normas Contábeis e de Auditoria (“SNC”) para apurar a eventual responsabilidade da Audiplan Auditores Independentes (“Audiplan”) na formalização de suas políticas internas e no desenvolvimento dos trabalhos de auditoria relativos às demonstrações financeiras de 31.12.2011 da Metalúrgica Duque S.A. (“Metalúrgica Duque” ou “Companhia”).

2. O presente processo originou-se de inspeção de rotina realizada pela CVM no âmbito do programa de revisão externa de qualidade pelos pares a que os auditores independentes devem se submeter, conforme estabelecido pelo art. 33¹ da Instrução CVM nº 308/1999, e em linha com previsão constante do Plano Bienal 2013-2014 da Supervisão Baseada em Risco.²

¹ Art. 33. Os auditores independentes deverão, a cada ciclo de quatro anos, submeter-se à revisão do seu controle de qualidade, segundo as diretrizes emanadas do Conselho Federal de Contabilidade - CFC, que será realizada por outro auditor independente, também registrado na Comissão de Valores Mobiliários.

² Como já tive a oportunidade de destacar (PAS CVM nº RJ2015/10367 e PAS CVM nº RJ2015/11473, julgados em 15.12.2016 e PAS CVM RJ2015 11471, julgado em 18.4.2017), 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 2015- 2016. Tal prioridade foi mantida para o biênio 2017-2018.

3. Nesse contexto, a área técnica verificou que a Metalúrgica Duque não constava das listas enviadas pela Audiplan ao auditor revisor. Assim, no período de 3.6.2013 a 30.10.2013, a SNC decidiu examinar os procedimentos adotados pela Audiplan nos trabalhos de auditoria referentes às demonstrações financeiras da Companhia para o exercício social encerrado em 31.12.2011.

4. Este voto está dividido em doze partes, além desta introdução, nas quais serão analisadas, separadamente, as supostas irregularidades identificadas pela SNC envolvendo a Audiplan.

II. NÃO CUMPRIMENTO DO PRAZO DO RODÍZIO OBRIGATÓRIO

5. De acordo com o art. 31 da Instrução CVM nº 308/1999:

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

6. Em referência ao rodízio previsto no art. 31 acima transcrito, e em consideração à edição da Lei nº 11.638/2007, que trouxe alterações relevantes na contabilidade das companhias a serem introduzidas até o exercício social de 2010, a Deliberação CVM nº 549/2008 permitiu que as companhias abertas substituíssem seus auditores independentes que ocupavam essa posição quando da publicação da Deliberação (11.9.2008) até a data de emissão do parecer de auditoria para as demonstrações financeiras relativas ao exercício findo em 2011.

7. Isso porque, de acordo com a referida Deliberação, no período de adaptação às disposições da Lei nº 11.638/2007, o rodízio obrigatório de auditores poderia representar instabilidade indesejada, tanto para as entidades auditadas quanto para os auditores independentes. Desse modo, a CVM reconheceu que poderia ser conveniente, para as entidades auditadas, que a auditoria das demonstrações contábeis do exercício social que se encerrasse em 2011 fosse realizada pelo mesmo auditor responsável pelas demonstrações do exercício social encerrado em 2010, de forma a permitir uma melhor avaliação sobre as informações contábeis divulgadas em observância ao novo arcabouço contábil normativo.

8. Assim, de acordo com a área técnica, considerando que a Audiplan iniciou a prestação de serviços à Companhia a partir do exercício de 2004, a firma poderia ter prestado serviços de auditoria para a Metalúrgica Duque até o exercício de 2011, valendo-se da faculdade estabelecida pela Deliberação CVM nº 549/2008.

9. No entanto, como a Audiplan emitiu relatório de auditoria para o exercício de 2012, em 25.3.2013, a SNC concluiu que houve o efetivo descumprimento ao disposto no art. 31 da Instrução CVM nº 308/1999. A firma admitiu o erro, explicando que o fato “passou despercebido” (fls. 755), mas assinalou que providenciou a rescisão do contrato de auditoria com a Companhia.

10. É, portanto, incontroverso que a Audiplan descumpriu o prazo previsto no art. 31 da Instrução CVM nº 308/1999. A firma de auditoria poderia ter prestado serviços de auditoria até o exercício social encerrado em 2011, mas emitiu relatório de auditoria para o exercício de 2012.

III. RELATÓRIOS DE AUDITORIA ASSINADOS POR AUDITOR NÃO REGISTRADO NA CVM COMO AUDITOR TÉCNICO DA AUDIPLAN

11. A SNC afirma que os relatórios de auditoria emitidos sobre as demonstrações financeiras da Companhia para os exercícios findos em 31.12.2010 e 31.12.2011, datados de 18.3.2011 e 20.3.2012, respectivamente, foram assinados por A.C.D., auditor registrado na CVM como pessoa física, mas não como responsável técnico da Audiplan.

12. No entanto, A.C.D., em resposta ao OFÍCIO/CVM/SNC/GNA/Nº500/15 (fls. 768-769), comprovou que os relatórios de auditoria emitidos sobre as Demonstrações Financeiras dos exercícios de 31.12.2010 e 31.12.2011 foram assinados, em realidade, pelos responsáveis técnicos P.R.D. e G.G.Z.

13. Dessa forma, a área técnica concluiu que a Audiplan não teria conferido as demonstrações financeiras da Metalúrgica Duque de 2010 e 2011 que foram divulgadas ao público, o que configuraria descumprimento do disposto no art. 25, I, ‘a’ da Instrução CVM nº 308/1999, segundo o qual o auditor independente deve verificar “se as demonstrações contábeis e o relatório de auditoria foram divulgados nos jornais em que seja obrigatória a sua

publicação e se estes correspondem às demonstrações contábeis auditadas e ao relatório originalmente emitido”.

14. A Audiplan admitiu o erro e explicou que teve “vários problemas de ordem societária” e que não possuía “mais qualquer relacionamento comercial com A.C.D”. Ademais, a firma de auditoria destacou que, a partir de então, possui “controle interno de qualidade mais adequado ao exercício de auditoria independente para que os fatos dessa natureza não mais ocorram.” (fls. 755)

15. Assim, diante da confissão, resta incontroversa a infração ao art. 25, I, ‘a’ da Instrução CVM nº 308/1999. As explicações apresentadas pela acusada não são suficientes para afastar sua responsabilidade.

IV. NÃO CUMPRIMENTO DAS NORMAS RELATIVAS À ACEITAÇÃO E CONTINUIDADE DO RELACIONAMENTO COM CLIENTES E DE TRABALHOS ESPECÍFICOS

16. De acordo com o item 26 da NBC PA 01, aprovada pela Resolução CFC nº 1.201/2009:

26. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos para a aceitação e continuidade do relacionamento com clientes e de trabalhos específicos, projetados para fornecer à firma segurança razoável de que aceitará ou continuará esses relacionamentos e trabalhos, apenas nos casos em que a firma: (a) é competente para executar o trabalho e possui habilidades, incluindo tempo e recursos, para isso (ver itens A18, A23); (b) consegue cumprir as exigências éticas relevantes; e (c) considerou a integridade do cliente, e não tem informações que a levariam a concluir que o cliente não é íntegro (ver itens A19, A20, A23)

17. Os itens 27 e 28 dessa norma preveem o conteúdo que tais políticas e procedimentos devem contemplar.³

³ 27. Essas políticas e procedimentos devem requerer que: (a) a firma obtenha as informações que considerar necessárias nas circunstâncias, antes de aceitar um trabalho com um novo cliente, quando decidir sobre a continuação de trabalho existente e quando considerar a aceitação de um novo trabalho com um cliente existente (ver itens A21, A23); (b) no caso de ser identificado um potencial conflito de interesses na aceitação de um trabalho de um cliente novo ou existente, a firma deve determinar se é apropriado aceitá-lo; (c) no caso de terem sido identificados problemas e a firma decidir aceitar ou continuar o relacionamento com o cliente ou um trabalho específico, a firma deve documentar como esses problemas foram resolvidos. 28. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos para a continuidade de um trabalho e do relacionamento com o cliente, contemplando as circunstâncias em que a firma obtém informações que a teriam levado a declinar do trabalho se

18. Adicionalmente, o item 24 da NBC TA 220, aprovada pela Resolução CFC nº 1.205/2009, estabelece que o auditor deve incluir na documentação de auditoria as “conclusões obtidas com relação à aceitação e continuidade de relacionamento com clientes e trabalho de auditoria”. Ainda sobre o tema, os itens 17 a 19⁴ da NBC TA Estrutura Conceitual, aprovada pela Resolução CFC nº 1.202/2009, preveem condições relacionadas à aceitação de trabalho.

19. A esse respeito, a SNC apontou que a Audiplan, em resposta ao OFÍCIO/CVM/SFI/GFE-4/Nº33/2013, declarou que “as políticas da Audiplan não estão totalmente formalizadas” e que, para aceitação de trabalhos de auditoria, a firma coletava dados sobre a empresa a ser auditada, incluindo as demonstrações contábeis do último exercício encerrado e um balancete analítico recente, os quais eram analisados com a

essas informações estivessem disponíveis antes. Essas políticas e procedimentos devem incluir as seguintes considerações: (a) as responsabilidades profissionais e legais que se aplicam às circunstâncias, incluindo se há uma exigência para que a firma se reporte à pessoa ou às pessoas que fizeram a indicação ou, em alguns casos, às autoridades reguladoras; e (b) a possibilidade de se retirar do trabalho ou de ambos, trabalho e relacionamento com o cliente (ver itens A22 e A23).

⁴ 17. O auditor independente deve aceitar um trabalho de asseguarção somente se, com base em seu conhecimento preliminar das circunstâncias do trabalho, indicar que: (a) possa cumprir com as exigências do Código de Ética, como independência e competência profissional; e (b) o trabalho contém todas as seguintes características: (i) o objeto do trabalho é apropriado; (ii) os critérios a serem adotados são adequados e estão disponíveis aos usuários previstos; (iii) o auditor independente tem acesso apropriado e suficiente às evidências que darão suporte ou fundamentação para a sua conclusão; (iv) a conclusão do auditor independente, quer seja em forma de Asseguarção Razoável quer em forma de Asseguarção Limitada, puder estar contida em relatório escrito; e (v) o auditor independente se satisfaz que há um propósito racional para o trabalho. Se houver uma limitação relevante na extensão do seu trabalho (ver item 55), provavelmente o trabalho não terá um propósito racional. O auditor independente pode considerar também que a parte contratante tem a intenção de associar o nome do auditor ao objeto de maneira não apropriada (ver item 61). As Normas específicas (NBC TAs, NBC TRs e NBC TOs) podem incluir requisitos adicionais que necessitam ser satisfeitos antes da aceitação do trabalho.

18. Quando um trabalho potencial não puder ser aceito como trabalho de asseguarção, porque não evidencia todas as características do item anterior, a parte contratante pode estar em condições de identificar um trabalho diferente, que satisfaz as necessidades dos usuários previstos. Por exemplo: (a) se os critérios originais não forem adequados, um trabalho de asseguarção pode ainda ser executado, desde que: (i) a parte contratante possa identificar um aspecto do objeto original para o qual esses critérios sejam adequados, e o auditor independente possa executar o trabalho de asseguarção com respeito a esse aspecto como um objeto por si próprio. Nesses casos, o relatório de asseguarção torna claro que não se relaciona com o objeto original na sua totalidade; ou (ii) possam ser selecionados ou desenvolvidos critérios alternativos para o objeto original. (b) a parte contratante pode solicitar um trabalho que não seja um trabalho de asseguarção, como um trabalho de consultoria ou um trabalho de procedimentos previamente acordados.

19. Uma vez aceito o trabalho de asseguarção, o auditor independente não pode alterar esse trabalho para trabalho de não asseguarção, assim como não pode alterar o alcance do trabalho de asseguarção razoável para trabalho de asseguarção limitada sem uma justificativa razoável. Uma alteração de circunstâncias que afete as necessidades dos usuários previstos, ou um mal entendido com referência à natureza do trabalho, justifica geralmente o pedido para alteração no trabalho. Se essa alteração for feita, o auditor independente não deve ignorar a evidência obtida anteriormente à alteração.

finalidade de se estimar o tempo despendido com o trabalho, bem como identificar os eventuais riscos de auditoria. (fls. 282-283)

20. Do teor dessa manifestação depreende-se que o descumprimento do artigo 26 da NBC PA 01 é incontroverso, vez que a acusada não havia formalizado “políticas e procedimentos para a aceitação e continuidade do relacionamento com clientes e de trabalhos específicos”. A formalização de tais documentos visa conferir estabilidade e efetividade às diretrizes das firmas com relação ao assunto.

21. De outra parte, com relação aos procedimentos para aceitação de trabalhos de auditoria, a Audiplan admitiu que “especificamente em relação à Metalúrgica Duque S.A., a coleta de dados acima mencionada e a formalização de análise para continuidade de relacionamento não foram realizadas” (fls. 757).

22. Em sua defesa, a Audiplan declara que “evoluiu para a formalização de suas políticas, atualizando sua metodologia e procedimentos, em especial no controle de qualidade e acompanhamento dos relacionamentos comerciais, entre outros” (fls. 838). Embora as intenções declaradas sejam louváveis, fato é que as medidas anunciadas já deveriam ter sido adotadas ao tempo dos fatos apurados neste processo.

23. Assim, resta comprovada a infração aos itens 26 a 28 da NBC PA 01, ao item 24 da NBC TA 220, e aos itens 17 a 19 da NBC TA Estrutura Conceitual, aprovada pela Resolução CFC nº 1.202/2009, com conseqüente descumprimento do art. 20 da Instrução CVM nº 308/1999.

V. NÃO CUMPRIMENTO DAS NORMAS REFERENTES À EVIDÊNCIA DE AUDITORIA

24. Evidência de auditoria, de acordo com o item 5 da NBC TA 500, aprovada pela Resolução CFC nº 1.217/2009, “compreende as informações utilizadas pelo auditor para chegar às conclusões em que se fundamentam a sua opinião. A evidência de auditoria inclui as informações contidas nos registros contábeis que suportam as demonstrações contábeis e outras informações.”.

25. Assim, o auditor deve definir e executar procedimentos de auditoria que sejam apropriados às circunstâncias com o objetivo de obter evidência de auditoria apropriada e

suficiente, nos termos do item 6 da mesma norma contábil. Em seguida, os itens 7 a 9⁵ tratam das informações a serem utilizadas como evidência de auditoria, o item 10⁶ trata da seleção dos itens para testes para obtenção da evidência de auditoria e o item 11⁷ diz respeito a inconsistências ou dúvidas quanto à confiabilidade da evidência de auditoria.

26. A SNC identificou falhas no atendimento aos referidos dispositivos com relação aos trabalhos efetuados pela Audiplan na Metalúrgica Duque para o exercício de 2011 no tocante aos seguintes elementos: Caixa, Equivalentes de Caixa, Contas a Receber-Clientes, Títulos a Receber, Adiantamento a Fornecedores, Importações em Andamento, Adiantamento a Funcionários, Impostos a Recuperar, Despesas do exercício seguinte, Estoques, Depósitos Judiciais, Partes Relacionadas, Imobilizado, Intangível, Fornecedores, Contas a pagar, Obrigações Sociais a Pagar, Provisões de Férias, Provisão 13º salário, Encargos Sociais a Pagar, Obrigações Tributárias, Empréstimos/Financiamentos, Obrigações Tributárias e Previdenciárias, Patrimônio Líquido, Resultado do Exercício, Conclusões dos trabalhos, Eventos subsequentes, Controles internos e Circularização de advogados.

27. As exatas inconsistências identificadas, bem como a que período correspondem, constam do relatório deste voto (§§ 20-23).

28. A Audiplan, em um primeiro momento, esclareceu que as falhas identificadas pela SNC foram integralmente corrigidas em observância à NBC TA 500. (fls. 758)

⁵ 7. Ao estabelecer e executar procedimentos de auditoria, o auditor deve considerar a relevância e confiabilidade das informações a serem utilizadas como evidência de auditoria (ver itens A26 a A33). 8. Se as informações a serem utilizadas como evidência de auditoria forem elaboradas com a utilização de um especialista da administração, o auditor deve, na medida necessária, levando em conta a importância do trabalho desse especialista para os propósitos do auditor (ver itens A34 a A36): (a) avaliar a competência, habilidades e objetividade do especialista (ver itens A37 a A43); (b) obter entendimento do trabalho do especialista (ver itens A44 a A47); e (c) avaliar a adequação do trabalho desse especialista como evidência de auditoria para a afirmação relevante (ver item A48). 9. Ao usar informações apresentadas pela entidade, o auditor deve avaliar se as informações são suficientemente confiáveis para os seus propósitos, incluindo, como necessário nas circunstâncias: (a) obter evidência de auditoria sobre a exatidão e integridade das informações (ver itens A49 e A50); e (b) avaliar se as informações são suficientemente precisas e detalhadas para os fins da auditoria (ver item A51).

⁶ 10. Ao definir os testes de controles e os testes de detalhes, o auditor deve determinar meios para selecionar itens a serem testados que sejam eficazes para o cumprimento dos procedimentos de auditoria (ver itens A52 a A56).

⁷ 11. Se: (a) a evidência de auditoria obtida em uma fonte é inconsistente com a obtida em outra; ou (b) o auditor tem dúvidas quanto à confiabilidade das informações a serem utilizadas como evidência de auditoria, ele deve determinar quais modificações ou acréscimos aos procedimentos de auditoria são necessários para solucionar o assunto e deve considerar o efeito desse assunto, se houver, sobre outros aspectos da auditoria (ver item A57).

29. Em sua defesa, a Audiplan sustentou que sua metodologia de trabalho efetivamente assegura a execução de procedimentos apropriados e suficientes às circunstâncias e que as evidências seriam formalizadas nos papéis de trabalho, em consonância com as disposições da NBC TA 500.

30. Trata-se, mais uma vez, de irregularidade incontroversa e de fácil verificação. Em que pese a Audiplan argumentar que sua metodologia de trabalho assegura a execução de procedimentos apropriados e suficientes, a firma de auditoria não refutou, objetivamente, os problemas de evidenciação de trabalho de auditoria para os elementos das demonstrações financeiras da Companhia indicados.

31. Assim, resta comprovada a violação aos itens 6 a 11 da NBC TA 500, aprovada pela Resolução CFC nº 1.217/2009, e o conseqüente descumprimento do art. 20 da Instrução CVM nº 308/1999.

VI. NÃO INCLUSÃO DA METALÚRGICA DUQUE NO ANEXO A E NA RELAÇÃO DE CLIENTES POR ATIVIDADE

32. Nos papéis de trabalho analisados pelos inspetores da CVM relativos à revisão externa de qualidade da Audiplan pelo auditor C.A.B., verificou-se que a Metalúrgica Duque não constava das listas (Anexo A e Relação de Clientes por Atividade) encaminhadas ao revisor.

33. Nada obstante, o item 35 da NBC PA 11, aprovada pela Resolução CFC nº 1.323/2011, exige a inclusão das companhias abertas na amostra de clientes selecionados pelo auditor revisado no âmbito da revisão dos papéis de trabalho desses clientes⁸. De acordo com esse item:

35. 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 o auditor-revisado tiver entre seus clientes tais tipos de entidades.

⁸ Em 7.1.2016, a SEP cancelou de ofício o registro da Metalúrgica Duque, devido à suspensão de seu registro por período superior a 12 meses.

34. E, caso o cliente selecionado se negue a autorizar a revisão desses documentos, o item 36 da referida norma estabelece que:

36. Quando o auditor-revisado não concordar com a seleção de determinado cliente para revisão, por motivos justificáveis, tais como a existência de litígio ou investigação, ou pela negativa do cliente em autorizar a revisão dos papéis de trabalho, a equipe revisora deve avaliar e documentar as razões para essa exclusão.

35. A área técnica destacou que o revisor C.A.B afirmou que a Metalúrgica Duque não estava presente na relação de clientes constantes do Anexo A e tampouco na Relação dos Clientes por Atividade fornecidos pela Audiplan.

36. A firma de auditoria apresentou cópia de carta enviada à Metalúrgica Duque solicitando autorização para que fossem disponibilizados os papéis de trabalho da Companhia ao revisor (fls. 623), e cópia da correspondência da Metalúrgica Duque por meio da qual a empresa não autorizou a disponibilização de seus papéis de trabalho considerando que naquele momento estaria “reestruturando suas rotinas e procedimentos administrativos e financeiros e, diante disso,” não gostaria de, naquela oportunidade, “permitir o acesso para mais uma firma de auditoria externa”. (fls. 622)

37. Em sua defesa, a Audiplan explicou que a Companhia tinha sido inicialmente relacionada para tal revisão, mas, como se negou a disponibilizar seus documentos, nos termos da carta juntada aos autos (fls. 622), e por instrução verbal do auditor revisor, seu nome foi retirado da relação de clientes entregue a este.

38. A alegação de que a exclusão da Companhia se deu por orientação verbal do auditor revisor não foi confirmada por este último, que, ao contrário, afirmou que “nunca foi mencionada a existência de empresa de capital aberto” e que, além de não trabalhar com essas empresas por opção, não se sentia “seguro para realizar a revisão” caso tivesse conhecimento da existência desse cliente. (fls. 674)

39. Ainda que tenha sido proferida, tal orientação não teria qualquer relevância, pois, nos termos da regulamentação vigente, a recusa de determinada companhia aberta em autorizar o exame de seus dados contábeis pelo auditor revisor não autoriza a sua exclusão da

relação de clientes, até porque cabe ao revisor, e não à firma submetida à revisão, avaliar a justificativa apresentada pela companhia (item 36 da NBC PA 11).

40. Assim, resta comprovada a infração aos itens 7, 35 e 36 da NBC PA 11 e, como consequência, ao disposto no art. 20 da Instrução CVM nº 308/1999. A Audiplan deveria ter formalmente incluído a Metalúrgica Duque na relação de clientes enviadas ao revisor, junto com a carta em que a Companhia se negou a disponibilizar seus documentos.

41. Vale destacar que a inclusão de companhias abertas nas listas a serem enviadas ao auditor revisor visa “permitir que o auditor-revisor emita opinião sobre o sistema de controle de qualidade dos trabalhos desenvolvidos pelo auditor-revisado no período coberto pela revisão (...)”, nos termos do item 7 da NBC PA 11. Note-se que a norma técnica cuidou, particularmente, de exigir a inclusão das companhias abertas, a denotar a importância da regra para a efetividade da revisão conduzida pelos pares.

VII. TERCEIRIZAÇÃO DOS TRABALHOS DE AUDITORIA SEM EVIDÊNCIA DE REVISÃO DOS TRABALHOS PELO SÓCIO ENCARREGADO DA AUDIPLAN

42. A Audiplan contratou o trabalho terceirizado do contador E.K. para realização dos serviços de auditoria em campo na Metalúrgica Duque. No entanto, a área técnica sustenta que a firma de auditoria não teria evidenciado em seus papéis de trabalho qualquer revisão do trabalho elaborado por E.K pelo sócio que assinou o relatório de auditoria.

43. Sobre o tema, os itens 15, 16 e 17 da NBC TA 220, aprovada pela Resolução CFC nº 1.205/2009, dispõem que:

15. O sócio encarregado do trabalho deve assumir a responsabilidade pela: (a) direção, supervisão e execução do trabalho de auditoria de acordo com as normas técnicas e exigências legais e regulatórias aplicáveis (ver itens A13 a A15, A20); e (b) emissão do relatório apropriado nas circunstâncias.

16. O sócio encarregado do trabalho deve assumir a responsabilidade de realizar as revisões de acordo com as políticas e procedimentos de revisão da firma (ver itens A16 e A17, A20).

17. Na data, ou antes, da data do relatório, o sócio encarregado do trabalho deve, por meio de uma revisão da documentação da auditoria e de discussão com a equipe de trabalho, estar

satisfeito de que foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar as conclusões obtidas e o relatório a ser emitido (ver itens A18 a A20).

44. A respeito da evidenciação, o item 5 da NBC TA 230, aprovada pela Resolução CFC nº 1.206/2009, estabelece que:

5. O objetivo do auditor é preparar documentação que forneça:

- (a) registro suficiente e apropriado do embasamento do relatório do auditor; e
- (b) evidências de que a auditoria foi planejada e executada em conformidade com as normas e as exigências legais e regulamentares aplicáveis.

45. Consta dos autos que a firma de auditoria declarou que, à época, suas políticas não estavam totalmente formalizadas, o que não significaria, contudo, que as normas pertinentes não eram atendidas. Nesse sentido, defende que pelo menos 90% dos trabalhos de auditoria eram monitorados, supervisionados e orientados pelo seu sócio, P.R.D. Os resultados da comparação entre os requisitos dos procedimentos preestabelecidos e os executados seriam comunicados ao pessoal envolvido em trabalhos de auditoria, eventualmente relacionados a procedimentos e documentação faltantes ou inadequados. Ademais, eventuais deficiências que se apresentassem de forma sistemática ou repetitiva seriam corrigidas imediatamente.

46. A Audiplan afirma também que, apesar de não ter efetivamente formalizado um sistema de controle de qualidade, os resultados do processo de monitoramento da firma assegurariam que eventuais deficiências que pudessem afetar o trabalho de auditoria fossem prontamente interceptadas.

47. Nada obstante tais alegações, a Audiplan não logrou demonstrar que tenha evidenciado, em seus papeis de trabalho, a revisão dos trabalhos do auditor terceirizado pelo sócio encarregado. Os itens 15 a 17 da NBC TA 220 são claros ao atribuir ao sócio encarregado do trabalho a responsabilidade de realizar revisões da documentação de auditoria, e o item 5 da NBC TA 230 atribui ao auditor o dever de obter evidência suficiente de que a auditoria foi planejada e executada em conformidade com as normas aplicáveis.

48. Assim, como não há evidência de qualquer revisão realizada pelo sócio responsável dos trabalhos de auditoria da Metalúrgica Duque para o exercício de 2011, resta comprovado

o descumprimento dos itens 15 a 17 da NBC TA 220 e do item 5 da NBC TA 230, com o consequente descumprimento do art. 20 da Instrução CVM nº 308/1999.

VIII. NÃO CUMPRIMENTO DAS NORMAS REFERENTES ÀS POLÍTICAS E PROCEDIMENTOS RELATIVOS À INDEPENDÊNCIA

49. Em resposta ao OFÍCIO/CVM/SFI/GFE-4/Nº33/2013 (fls. 122-123), a Audiplan declarou que “suas políticas sobre independência não estão devidamente formalizadas, entretanto adota procedimentos para cada trabalho de auditoria, onde todos os envolvidos no trabalho firmam Declaração de Independência em relação à entidade auditada e seus administradores” (fls.756).

50. Segundo a área técnica, além de tal justificativa não isentar a Audiplan das formalizações previstas nas normas contábeis, foi verificado que não foi firmada declaração de independência para o trabalho na Metalúrgica Duque no exercício de 2011 pelo contador E.K., que realizou o trabalho em campo.

51. Em sua defesa, a Audiplan reafirmou que suas políticas não estavam formalizadas, mas que os envolvidos nos trabalhos firmavam Declaração de Independência. Especificamente quanto aos trabalhos realizados na Metalúrgica Duque para o exercício de 2011, a Audiplan admitiu que as referidas declarações não foram assinadas pelos seus representantes. No entanto, ressaltou que, a partir de então, estabeleceu políticas e procedimentos para fornecer segurança razoável de que a Audiplan e seus funcionários mantivessem a independência requerida pelas exigências éticas relevantes.

52. Nesse tocante, o item 12 da NBC PA 290⁹, aprovada pela Resolução CFC nº 1.311/2010, exige que a firma de auditoria estabeleça políticas e procedimentos planejados para fornecer segurança razoável de que a independência é mantida quando requerido pelas exigências éticas aplicáveis.

⁹ 12. Esta Norma, na maioria dos casos, não determina a responsabilidade específica de pessoas dentro da firma por ações relacionadas à independência porque a responsabilidade pode diferir dependendo do porte, da estrutura e da organização da firma. A firma deve, segundo a NBC PA 01, estabelecer políticas e procedimentos planejados para fornecer segurança razoável de que a independência é mantida quando requerido pelas exigências éticas aplicáveis. Além disso, as Normas de Auditoria (NBC TAs) requerem que o sócio do trabalho avalie o cumprimento dos requisitos de independência que se aplicam ao trabalho.

53. O item 24 da NBC TA 220, aprovada pela Resolução CFC nº 1.205/2009, por sua vez, estabelece que o auditor deve incluir na documentação de auditoria “conclusões sobre o cumprimento dos requisitos de independência, que se aplicam ao trabalho de auditoria, e quaisquer discussões relevantes com a firma que suportam essas conclusões”.

54. Ainda sobre o tema, o item 3 da NBC TA 220, aprovada pela Resolução CFC nº 1.205/2009, dispõe que:

3. No contexto do sistema de controle de qualidade da firma, as equipes de trabalho têm a responsabilidade de implementar procedimentos de controle de qualidade que são aplicáveis ao trabalho de auditoria e fornecer à firma informações relevantes que permitam o funcionamento da parte do sistema de controle de qualidade relacionado com independência.

55. Na mesma linha, o item 11 da NBC TA 220 estabelece procedimentos a serem cumpridos pelo sócio encarregado do trabalho em relação à confirmação de independência:

11. O sócio encarregado do trabalho deve concluir sobre o cumprimento dos requisitos de independência aplicáveis ao trabalho de auditoria e, com isso, deve: (a) obter informações relevantes da firma e, quando aplicável, das firmas da rede, para identificar e avaliar circunstâncias e relacionamentos que criam ameaças à independência; (b) avaliar as informações sobre violações identificadas de políticas e procedimentos de independência da firma para determinar se elas criam uma ameaça à independência para o trabalho de auditoria; e (c) tomar as medidas apropriadas para eliminar essas ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável mediante a aplicação de salvaguardas, ou, se considerado apropriado, retirar-se do trabalho, quando a retirada é possível de acordo com lei ou regulamento aplicável. O sócio encarregado do trabalho deve comunicar prontamente à firma, para tomar as medidas apropriadas, sobre qualquer impossibilidade de resolver o assunto (ver itens A5 a A7).

56. Por fim, os itens 21 a 25 da NBC PA 01, aprovada pela Resolução CFC nº 1.201/2009, tratam do conteúdo das políticas e procedimentos de independência das firmas de auditoria:

21. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos para fornecer segurança razoável de que a firma, seu pessoal e, quando aplicável, outras pessoas sujeitas a requisitos de independência (incluindo pessoal de firma da mesma rede) mantêm a independência requerida por exigências éticas relevantes. Essas políticas e procedimentos devem permitir à firma: (a)

comunicar seus requisitos de independência a seu pessoal e, quando aplicável, às outras pessoas sujeitas a elas; e (b) identificar e avaliar circunstâncias e relações que criam ameaças à independência, e tomar as medidas apropriadas para eliminá-las ou reduzi-las a um nível aceitável, mediante a aplicação de salvaguardas ou, se considerado apropriado, retirar-se do trabalho, quando esta retirada é permitida por lei ou regulamentação (ver item A10).

22. Essas políticas e procedimentos devem requerer que: (a) os sócios encarregados do trabalho forneçam à firma informações relevantes sobre trabalhos de clientes, incluindo o alcance dos serviços, para permitir à firma avaliar o impacto geral, se houver, sobre os requisitos de independência; (b) o pessoal notifique prontamente a firma sobre as circunstâncias e relações que criam uma ameaça à independência para que possam ser tomadas as medidas apropriadas; e (c) as informações relevantes sejam compiladas e comunicadas ao pessoal apropriado, de modo que: (i) a firma e seu pessoal possam rapidamente determinar se elas satisfazem os requisitos de independência; (ii) a firma possa manter e atualizar seus registros referentes à independência; e (iii) a firma possa tomar as medidas apropriadas em relação às ameaças identificadas à independência que não estão em um nível aceitável (ver item A10).

23. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos para fornecer segurança razoável de que é notificada sobre violações dos requisitos de independência, e permitir que tome as medidas apropriadas para resolver essas situações. As políticas e procedimentos devem incluir exigências para: (a) o pessoal notificar prontamente a firma sobre violações de independência de que tomou conhecimento; (b) a firma comunicar prontamente as violações identificadas dessas políticas e procedimentos para: (i) o sócio encarregado do trabalho que, juntamente com a firma, precisa endereçar a violação; e (ii) outro pessoal na firma e, quando apropriado, na rede, e para as pessoas sujeitas aos requisitos de independência que precisam tomar as medidas apropriadas; e (c) a firma ser prontamente comunicada, se necessário, pelo sócio encarregado do trabalho e pelas outras pessoas mencionadas no subitem (b)(ii) sobre as medidas tomadas para resolver o assunto, de modo que a firma possa determinar se deve tomar alguma medida adicional (ver item A10).

24. Pelo menos uma vez por ano, a firma deve obter confirmação por escrito do cumprimento de suas políticas e procedimentos sobre independência de todo o pessoal da firma, que precisa ser independente por exigências éticas relevantes (ver itens A10 e A11).

25. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos para: (a) especificar critérios para determinar a necessidade de salvaguardas para reduzir a ameaça de familiaridade a um nível aceitável ao usar o mesmo pessoal sênior em trabalho de asseguarção por um período de tempo prolongado; e (b) requerer o rodízio do sócio encarregado do trabalho e das pessoas responsáveis pela revisão do controle de qualidade do trabalho, e, quando aplicável, de outras pessoas sujeitas a exigências de rodízio, após o período de 5 anos (ver itens A10, A12 a A17).

57. Os itens acima transcritos destacam a obrigatoriedade da adoção de políticas e procedimentos para que a firma de auditoria mantenha independência com relação à entidade auditada. Nesse sentido, a quantidade de dispositivos sobre o assunto, constantes de diversas normas técnicas de auditoria, revela a dimensão da importância de formalizações sobre a independência da firma de auditoria. Não poderia ser diferente, considerando a importância da independência para a credibilidade da opinião profissional do auditor externo.

58. No caso em apreço, ainda que não exista nenhum indicativo de que a Audiplan não tenha mantido a independência para os trabalhos de auditoria realizados na Metalúrgica Duque, é incontroverso que a firma de auditoria não tinha qualquer política de independência formalizada e que, nos trabalhos prestados para a Companhia, não foi sequer obtida a documentação da equipe de trabalho confirmando sua independência para os trabalhos em questão.

59. Assim, foram descumpridos os itens 21 a 25 da NBC PA 01, aprovada pela Resolução CFC nº 1.201/2009, o item 12 da NBC PA 290, aprovada pela Resolução CFC nº 1.311/2010, os itens 3, 11 e 24 da NBC TA 220, aprovada pela Resolução CFC nº 1.205/2009 e, conseqüentemente, o art. 20 da Instrução CVM nº 308/1999.

IX. CUMPRIMENTO PARCIAL DAS NORMAS REFERENTES AO PLANEJAMENTO DA AUDITORIA

60. De acordo com o item 5 da NBC TA 300, aprovada pela Resolução CFC nº 1.211/2009, “[o] sócio do trabalho e outros membros-chave da equipe de trabalho devem ser envolvidos no planejamento da auditoria, incluindo o planejamento e a participação na discussão entre os membros da equipe de trabalho”.

61. O item 9 da mesma norma técnica determina que:

9. O auditor deve desenvolver o plano de auditoria, que deve incluir a descrição de: (a) a natureza, a época e a extensão dos procedimentos planejados de avaliação de risco, conforme estabelecido na NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e de seu Ambiente; (b) a natureza, a época e a extensão dos procedimentos adicionais de auditoria planejados no nível de afirmação, conforme previsto na NBC TA 330 – Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados; (c) outros procedimentos de auditoria planejados e necessários para que o trabalho esteja em conformidade com as normas de auditoria (ver item A12).

62. Em referência aos dispositivos acima referidos, a área técnica afirmou que não foram identificadas evidências nos papéis de trabalho da Audiplan de que o sócio do trabalho tenha sido envolvido no planejamento da auditoria. Ademais, a SNC aponta que o planejamento não teria incluído a avaliação dos riscos de auditoria e a determinação dos procedimentos de auditoria para os riscos avaliados, conforme requerido pelo item 9 da NBC TA 300.

63. Em sua defesa, a Audiplan aponta que “hoje, nossos trabalhos são realizados, efetivamente, com observância às normas, totalmente formalizados em papéis de trabalho, bem como os demais documentos previstos em nossas políticas”. (fls. 838).

64. Como se vê, a Audiplan não rechaça a acusação da área técnica, tendo apenas declarado ter aperfeiçoado suas práticas profissionais posteriormente aos fatos apurados neste processo. Tais fatos são, desse modo, incontroversos.

65. Assim, a falta de evidenciação do envolvimento do sócio encarregado do trabalho no planejamento de auditoria e a ausência da avaliação dos riscos de auditoria e da determinação dos procedimentos de auditoria para os riscos avaliado no planejamento implicam, respectivamente, a violação aos itens 5 e 9 da NBC TA 300, com conseqüente descumprimento do art. 20 da Instrução CVM nº 308/1999.

X. NÃO CUMPRIMENTO DAS NORMAS REFERENTES À MATERIALIDADE NO PLANEJAMENTO E NA EXECUÇÃO DA AUDITORIA

66. A área técnica verificou que as normas relativas à materialidade no planejamento e na execução da auditoria não teriam sido atendidas. Nesse sentido, a materialidade teria sido

calculada da seguinte forma, com base nas demonstrações financeiras de 31.12.2010 da Companhia: (i) cálculo de 5% sobre o total do Ativo, 5% sobre o total da Receita e 5% sobre o total do Lucro Líquido; e (ii) definição do valor de R\$ 7.790 para a materialidade, sem maiores explicações.

67. A área técnica observou que o valor referido no item (ii) acima não teria resultado de nenhum dos cálculos realizados no item (i) acima. Desta feita, não teria restado claro a sua origem.

68. Ademais, segundo a SNC, não seria compreensível o motivo da utilização do parâmetro de 5% indiscriminadamente sobre os valores de Ativo, Receita e Lucro Líquido. Isso porque é esperado que o valor total do ativo de uma companhia seja significativamente maior que seu lucro líquido. Ademais, a área técnica verificou que não houve atualização dos valores durante o ano de 2011 com os números mais recentes.

69. Nesse sentido, o item 14 da NBC TA 320, aprovada pela Resolução CFC nº 1.213/2009, determina que o auditor inclua na documentação de auditoria os valores e fatores considerados na materialidade para as demonstrações contábeis como um todo.¹⁰ Ademais, o item A7 da mesma norma trata da razoabilidade dos percentuais utilizados como referência para o cálculo da materialidade. De acordo com o item A7:

A determinação da porcentagem a ser aplicada ao referencial selecionado envolve o exercício de julgamento profissional. Existe uma relação entre a porcentagem e o referencial escolhido de modo que a porcentagem aplicada ao lucro das atividades continuadas antes do imposto de operações será normalmente maior que a porcentagem aplicada à receita total. Por exemplo, o auditor pode considerar 5% do lucro das atividades continuadas antes do imposto apropriado para entidade com fins lucrativos no setor de manufatura, e considerar 1% da receita total ou do total de despesa apropriado para entidade sem fins lucrativos. Entretanto, porcentagens mais altas ou mais baixas podem ser consideradas apropriadas nas circunstâncias.

¹⁰ O auditor deve incluir na documentação de auditoria os seguintes valores e fatores considerados em sua determinação (NBC TA 230 – Documentação de Auditoria, itens 8 a 11 e A6): (a) materialidade para as demonstrações contábeis como um todo (item 10); (b) se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgação (item 10); (c) materialidade para execução da auditoria (item 11); e (d) qualquer revisão de (a) a (c) com o andamento da auditoria (itens 12 e 13).

70. De outro lado, a Audiplan explica que a determinação da porcentagem a ser aplicada ao referencial selecionado envolve o exercício de julgamento profissional. Concluiu que porcentagens mais altas ou mais baixas podem ser consideradas apropriadas nas circunstâncias, e que a Audiplan, no cálculo da materialidade, contempla as regras previstas na NBC TA 320.

71. No caso em apreço, o valor de R\$ 7.790,00 não adveio do cálculo de 5% sobre o total do Ativo, de 5% sobre o total da Receita ou de 5% sobre o total do Lucro Líquido, e a Audiplan não explicou, em sua defesa, os motivos para tanto. Por dedução lógica, portanto, ou o valor de R\$ 7.790,00 está errado, ou os fatores que foram utilizados para se chegar a esse número estão incorretos. Desta feita, o item 14 da NBC TA 320, que determina que o auditor deve incluir na documentação de auditoria os valores e fatores na determinação da materialidade, não foi plenamente observado.

72. Com relação à acusação da SNC de que a Audiplan teria usado o parâmetro de 5% de maneira indiscriminada, cabe uma análise mais detida. Isso porque cabe ao auditor, com base em seu julgamento profissional, determinar o valor da materialidade. Se, por qualquer motivo legítimo, ele considerou que a porcentagem de 5% deveria ser calculada sobre o total do Ativo, o total da Receita ou o total do Lucro Líquido, tal opinião deve ser resguardada.

73. Nesse sentido, o Diretor Henrique Balduino Machado Moreira manifestou-se:

“48. Neste contexto, e como regra geral, o julgamento profissional do auditor sobre essas questões deve ser preservado, vez que ele conhece os riscos e as limitações do trabalho de auditoria e está na posição mais adequada para avaliar a materialidade de valores envolvidos nas demonstrações financeiras da entidade auditada.”¹¹

74. Isso não significa que o julgamento profissional do auditor seja soberano e imune a críticas da CVM. Significa tão somente que o julgamento profissional deve ser respeitado, a menos que a área técnica da CVM tenha coletado evidências robustas e inequívocas que coloquem em xeque a razoabilidade da opinião emitida pelo auditor. No entanto, a meu ver, tais evidências não se fazem presentes neste caso.

¹¹ PAS CVM nº RJ2013/13355, Dir. Rel. Henrique Balduino Machado Moreira, julg. em 24.11.2016.

75. Ademais, quando se calcula 5% sobre o valor do total do Ativo, do total da Receita e do total do Lucro Líquido tem-se, como resultado, respectivamente, o valor de (i) 7.973.950,00; (ii) 4.762.750,00; e (iii) 79.900,00. Assim, o valor de materialidade utilizado pela Audiplan, de R\$ 7.790,00, é mais conservador do que qualquer um desses outros valores.

76. Diante disso, concluo que a Audiplan não infringiu o disposto no item A7 da NBC TA 320.

XI. INDÍCIOS DE FRAUDE

77. Nos relatórios circunstanciados emitidos a respeito dos exercícios sociais de 2010 e 2011, a Audiplan identificou indícios de fraude praticados pela alta administração da Metalúrgica Duque.¹² Em vista disso, a área técnica questionou os procedimentos de auditoria que teriam sido realizados nesse contexto e solicitou documentação comprobatória. (fls. 754)

¹² Nesse sentido, a conclusão do relatório circunstanciado emitido pela Audiplan para o exercício de 2010 dispõe que: [o] presente relatório teve como objetivo preliminar alertá-los principalmente quanto à gestão temerária, considerando as necessidades de capital de giro diário a despeito de retiradas particulares de caixa, descapitalizando a Companhia, gerando inclusive atrasos nos recolhimentos de tributos e contribuições, prejudicando sensivelmente a continuidade das atividades e atos de ilicitude societários, normativos, ilegais, inadequados a gestão administrativa dos negócios, sem o conhecimento dos demais acionistas e da Comissão de Valores Mobiliários – CVM. Recomendamos estudos concretos e viáveis de uma regularização tempestiva, única capaz de reverter a atual situação financeira da Companhia, independentemente das consequências subsequentes, até então com a participação conivente da auditoria externa, concedora dos procedimentos irregulares, porém apresentando Pareceres e Relatórios favoráveis à aprovação das Demonstrações Financeiras ao mercado investidor. Certos da compreensão e das consequências imprevisíveis, tendo em vista que tais atos, mesmo que ilícitos em todos os aspectos, estão à disposição do público em geral, das autoridades monetárias, fiscalizações federais, e dos órgãos normalizadores, através de informações já disponibilizadas ao mercado, sem qualquer possibilidade de minimizá-las, recomendamos uma atitude mais sensata possível.” (fls. 320-321).

No relatório circunstanciado emitido para o segundo trimestre de 2011, a Audiplan destaca logo no início do relatório, no tópico de pendências que “[i]ndependentemente dos reflexos negativos e decorrentes dos atos praticados na gestão administrativa e societária, a administração tem ignorado nossos alertas sobre as consequências de tais procedimentos perante a Comissão de Valores Mobiliários – CVM, inclusive quanto aos Princípios de Contabilidade, especificamente o da Entidade e da Continuidade.” (fls. 322).

Por fim, na conclusão do relatório circunstanciado emitido para o exercício de 2011, a Audiplan destaca que: “[c]onsiderando que durante o período realizamos diversas revisões à escrituração contábil, comparativamente aos controles internos apresentados, constata-se outros procedimentos considerados inadequados, em benefício da parte relacionada, como por exemplo: a. Benefícios financeiros concedidos a parte relacionada, prioritariamente e antecipadamente a qualquer outra obrigação com funcionários que recebem até o quinto dia útil do mês subsequente ao vencido, enquanto estes recebem até o dia 30 do mês, fornecedores e principalmente atrasos nas obrigações retidas de terceiros, inclusive parte empresa, não recolhidos ou pagos nos prazos previstos, independentemente das nossas constatações e recomendações anteriores, alertando-os quanto as consequências societárias, cíveis entre outras advindas, não obtendo resultado satisfatório. b. Responsabilidade direta e objetiva da administração, principalmente em relação aos tributos e contribuições previdenciárias descontadas do empregado e de terceiros, não recolhidas aos cofres da União, configurando tipo penal de apropriação indébita (Código Penal, artigo 168-A), respondendo inclusive com seus próprios bens (artigo 135, III di CTN), pela comprovada infração e excesso de poderes dos seus diretores. c. Proibição legal de pagamento

78. Em resposta, a Audiplan informou que os indícios de fraude indicados em seus relatórios circunstanciados tiveram o objetivo de “alertar a administração da necessidade de se prevenir das consequências inevitáveis [à]s circunstâncias óbvias, sempre discutidas em reunião com o próprio protagonista desses indícios e responsável diretor, exercendo todos os cargos de comando e único gestor.” A Audiplan ainda declarou que tais indícios “são caracterizados principalmente pela manipulação indiscriminada e muitas vezes sem a devida comprovação legal ou finalidade dos recursos da Companhia em proveito próprio, descapitalizando a empresa em detrimento das demais obrigações fiscais, tributárias, previdenciárias, fornecedores, entre outros”. (fls. 758)

79. A área técnica pontuou que, no entanto, em sua resposta, a Audiplan não indicou os procedimentos de auditoria relacionados à avaliação de riscos vinculados aos indicadores de fraude verificados pela auditoria ou a mensuração de sua possível magnitude dentro das demonstrações financeiras da Metalúrgica Duque e, tampouco, a ocorrência de fraudes não identificadas. A SNC também afirma que não foram apresentados papéis de trabalho ou justificativas para a falta de comunicação com o regulador.

80. Sobre o tema, a NBC TA 240, aprovada pela Resolução CFC nº 1.207/2009, trata da responsabilidade do auditor em relação à fraude no contexto da auditoria das Demonstrações Contábeis. Em seus itens 35 e 36, tal norma dispõe que:

35. Se o auditor identifica uma distorção, ele deve avaliar se a distorção é indicadora de fraude. Caso exista tal indicador, o auditor deve avaliar as implicações da distorção relativamente a outros aspectos da auditoria, em especial a confiabilidade das representações da administração, reconhecendo que dificilmente um caso de fraude será uma ocorrência isolada (ver item A51).

36. Caso o auditor identifique uma distorção, seja relevante ou não, e tiver razão para acreditar que é ou pode ser decorrente de fraude, com o envolvimento da administração (em especial da alta administração), o auditor deve reavaliar a avaliação dos riscos de distorção relevante

de pró-labore e outros benefícios, conforme lei 4357/64, artigo 32 e multas, artigo 899 do RIR/99 “as pessoas jurídicas, enquanto estiverem em débito, não garantido, por falta de recolhimento de imposto no prazo legal, não poderão distribuir quaisquer bonificações aos diretores e demais membros da Lei 8212/91, artigo 52. d. Concessão de recursos como sendo mútuo entre parte relacionada, descapitalizando a Companhia, sem comprovação documental e instrumento específico jurídico de negócio, nem mesmo, apurando e recolhendo o “IOF” correspondente, conforme Decreto 4494/02, alínea c, inciso i do artigo 2º” (fls. 333-334).

decorrente de fraude e do impacto resultante na natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria para responder aos riscos avaliados. Ao reconsiderar a confiabilidade da evidência anteriormente obtida, o auditor também deve considerar se as circunstâncias ou condições indicam eventual conluio envolvendo empregados, diretores ou terceiros (ver item A52).

81. Mais adiante, em seus itens A51 e A52, a NBC TA 240 trata dos riscos envolvidos em uma fraude identificada pelo auditor e sobre o aumento desses riscos quando essa fraude envolver a alta administração. De acordo com esses dispositivos:

A51. Como a fraude envolve incentivo ou pressão para que se cometa fraude, uma oportunidade percebida para tanto ou uma racionalização do ato, é improvável que um caso de fraude seja uma ocorrência isolada. Portanto, distorções, como numerosas distorções em local específico, embora não tenham efeito cumulativo relevante, podem indicar risco de distorção relevante decorrente de fraude.

A52. As implicações das fraudes identificadas dependem das circunstâncias. Por exemplo, uma fraude sob outros aspectos insignificante pode ser relevante se envolver a alta administração. Em tais circunstâncias, a confiabilidade das evidências anteriormente obtidas pode ser colocada em dúvida, já que pode haver dúvidas a respeito da integridade e veracidade das representações feitas e da autenticidade dos registros e documentos contábeis. Também pode existir a possibilidade de conluio envolvendo empregados, administração ou terceiros.

82. Adicionalmente, os itens 43 e A65 dessa norma dispõem sobre a responsabilidade do auditor em relatar as fraudes detectadas para as autoridades competentes:

43. Caso o auditor tenha identificado ou suspeite de fraude, deve determinar se há responsabilidade de comunicar a ocorrência ou suspeita a um terceiro fora da entidade. Embora o dever profissional do auditor de manter a confidencialidade da informação do cliente possa impedir que tais informações sejam dadas, as responsabilidades legais do auditor podem sobrepor-se ao dever de confidencialidade em algumas situações (ver itens A65 a A67).

A65. O dever profissional do auditor de manter a confidencialidade das informações do cliente pode impedir que ele relate a fraude a uma parte fora da entidade cliente. Contudo, a responsabilidade legal do auditor e, em certas circunstâncias, o dever de confidencialidade pode ser passado por cima por estatuto, lei ou tribunais de direito. No Brasil, o auditor de instituição financeira tem o dever de relatar a ocorrência de fraude a autoridades de

supervisão. Em outros segmentos o auditor também tem dever de relatar distorções nos casos em que a administração e os responsáveis pela governança deixam de adotar ações corretivas.

83. Ademais, o parágrafo único do art. 25 da Instrução CVM nº 308/1999 estipula que o auditor deve comunicar a CVM no prazo de 20 dias qualquer irregularidade relevante em relação ao que estabelece os incisos I e II daquele mesmo artigo.¹³ O inciso I, 'd' do art. 25, por sua vez, dispõe que o auditor deve verificar “o eventual descumprimento das disposições legais e regulamentares aplicáveis às atividades da entidade auditada e/ou relativas à sua condição de entidade integrante do mercado de valores mobiliários, que tenham, ou possam vir a ter reflexos relevantes nas demonstrações contábeis ou nas operações da entidade auditada”.

84. Em sua defesa, a Audiplan afirmou que as disposições da NBC TA 240 passaram a integrar suas políticas após as ocorrências relacionadas à Metalúrgica Duque.

85. Os dispositivos acima transcritos revelam a obrigação do auditor em, tendo identificado uma fraude, (i) avaliar os impactos e riscos decorrentes da fraude identificada; (ii) avaliar as implicações da fraude relativamente à confiabilidade das representações da administração e; (iii) comunicá-la à CVM. No caso concreto, a Audiplan identificou e formalizou as fraudes em seus relatórios circunstanciados, mas não adotou nenhuma das providências mencionadas. A firma de auditoria nem mesmo refutou a acusação formulada pela SNC nesse sentido.

86. Circunstância agravante é o fato das fraudes identificadas terem envolvido a alta administração da Companhia. Nesse contexto, a confiabilidade das evidências obtidas pode ser colocada em xeque, “já que pode haver dúvidas a respeito da integridade e veracidade das representações feitas e da autenticidade dos registros e documentos contábeis”, de acordo com o item A52 da NBC TA 250.

87. Assim, resta comprovado o descumprimento dos itens 35, 36, 43, A51, A52 e A65 da NBC TA 240, do parágrafo único do art. 25 da Instrução CVM nº 308/1999 e, conseqüentemente, do art. 20 dessa mesma Instrução.

¹³ Parágrafo único. Constatada qualquer irregularidade relevante em relação ao que estabelece os incisos I e II, o auditor independente deverá comunicar o fato à CVM, por escrito, no prazo máximo de vinte dias, contados da data da sua ocorrência.

XII. CONTINUIDADE OPERACIONAL

88. A SNC verificou, nos relatórios circunstanciados emitidos pela Audiplan para os exercícios de 2010 e 2011, que foram indicados indícios de que a continuidade operacional da Companhia poderia estar comprometida. Assim, a área técnica, por meio do OFÍCIO OFÍCIO/CVM/SNC/GNA/Nº360/15, perguntou quais os procedimentos de auditoria que teriam sido realizados nesse contexto e solicitou documentação comprobatória.

89. Em resposta ao referido ofício, a Audiplan informou que tais indícios foram discutidos em “reuniões específicas e informais” e que o executivo M.H. “afirmava categoricamente que tal situação estava sob controle e que os recursos necessários à manutenção das atividades operacionais estavam próximos de serem realizados, manifestando-se e expondo planos para ação futura e sua viabilidade tempestiva das condições ideais de perspectivas de crescimento industrial e consequente faturamento”. Diante dos argumentos apresentados, a firma de auditoria concluiu “à época, que o pressuposto de continuidade operacional seria apropriado à capacidade de realizar seus ativos e liquidar seus passivos no curso normal e subsequente de seus negócios” (fls. 759).

90. Em sua defesa, a Audiplan afirmou que “[d]esde a época que ocorreram tais episódios com a Metalúrgica Duque, em relação à Audiplan, nosso esforço voltou-se para a melhoria e eficiência dos trabalhos de auditoria e revisões, mediante implantação de políticas, baseadas nas normas de auditoria, em treinamento continuado de nosso pessoal, bem como, em investimentos materiais, em instalações próprias, visando dar a Audiplan o status de firma de auditoria” (fls. 844).

91. Sobre o assunto, a NBC TA 570, aprovada pela Resolução CFC nº 1.226/2009, em seu item 6, trata da responsabilidade do auditor quanto à adequação do uso, pela administração, do pressuposto de continuidade operacional da entidade auditada:

6. A responsabilidade do auditor é obter evidência de auditoria suficiente sobre a adequação do uso, pela administração, do pressuposto de continuidade operacional na elaboração e apresentação das demonstrações contábeis e expressar uma conclusão sobre se existe incerteza significativa sobre a capacidade de continuidade operacional. Essa responsabilidade existe mesmo se a estrutura de relatório financeiro usada na elaboração das demonstrações contábeis

não incluir uma exigência explícita para que a administração faça uma avaliação específica da capacidade de continuidade operacional.

92. Os itens 11 e A6 dessa norma dispõem sobre a necessidade do auditor permanecer atento, durante toda a auditoria, a evidências de eventos ou condições que possam levantar dúvidas relacionadas à capacidade de continuidade operacional:

11. O auditor deve permanecer atento, durante toda a auditoria, à evidência de eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional (ver item A6).

A6. A NBC TA 315, item 31, exige que o auditor revise sua avaliação de risco e modifique os procedimentos de auditoria planejados quando, no decurso dos trabalhos, for obtida evidência adicional de auditoria, que afete a avaliação de risco do auditor. Se após o auditor concluir sobre sua avaliação de risco forem identificados eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional, além de realizar os procedimentos especificados no item 16, o auditor talvez tenha que rever sua avaliação de risco de distorção relevante. A existência desses eventos ou condições também pode afetar a natureza, época, e extensão dos procedimentos adicionais do auditor em resposta aos riscos avaliados. A NBC TA 330 – Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados estabelece exigências e orienta sobre esse assunto.

93. Os itens 12 e 14 discorrem sobre a revisão da avaliação da administração sobre a capacidade de continuidade operacional da entidade auditada:

12. O auditor deve revisar a avaliação da administração sobre a capacidade de continuidade operacional (ver A7 a A9 e A11 e A12).

14. Ao revisar a avaliação da administração, o auditor deve verificar se essa avaliação inclui todas as informações relevantes que o auditor tomou conhecimento como resultado da auditoria.

94. Por fim, os itens 16 e A15 estabelecem procedimentos adicionais de auditoria quando são identificados eventos ou condições que indiquem dúvidas quanto à continuidade operacional da entidade.

16. Se forem identificados eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional, o auditor deve obter evidência de auditoria

apropriada e suficiente para determinar se existe ou não incerteza significativa, por meio de procedimentos adicionais de auditoria, incluindo a consideração de fatores atenuantes. Esses procedimentos devem incluir (ver item A15): (a) no caso em que a administração ainda não realizou uma avaliação da capacidade de continuidade operacional, solicitar que a administração faça essa avaliação; (b) avaliar os planos da administração para ações futuras em relação à avaliação da continuidade operacional, se é provável que o resultado dessas ações melhore a situação e se os planos da administração são viáveis nessas circunstâncias (ver item A16); (c) no caso em que a entidade preparou uma previsão de fluxo de caixa e a análise da previsão é um fator significativo na verificação do desfecho de eventos ou condições na avaliação dos planos da administração para a ação futura (ver itens A17 e A18): (i) avaliar a confiabilidade dos dados de suporte gerados para elaborar a previsão; e (ii) determinar se há suporte adequado para as premissas utilizadas na previsão; (d) verificar se algum fato ou informação adicional foi disponibilizado desde a data em que a administração fez sua avaliação; (e) solicitar representações formais da administração ou, quando apropriado, dos responsáveis pela governança, com relação a seus planos para ação futura e a viabilidade desses planos.

Procedimentos de auditoria que são relevantes para o cumprimento da exigência contida no item 16 podem incluir o seguinte: • análise e discussão do fluxo de caixa, lucro e outras previsões relevantes com a administração; • análise e discussão das últimas demonstrações contábeis intermediárias disponíveis da entidade; • leitura dos termos contratuais de debêntures e de empréstimos, considerando se houve alguma violação; • leitura das atas das reuniões de acionistas, dos responsáveis pela governança e de comitês relevantes, como referência para identificar a existência de dificuldades financeiras; • indagação dos consultores legais da entidade sobre a existência de litígios e processos e se a avaliação da administração sobre os resultados desses processos é razoável e se as implicações financeiras foram adequadamente estimadas; • confirmação da existência, legalidade e exequibilidade de acordos com partes relacionadas e terceiros para fornecimento ou manutenção de suporte financeiro, e avaliação da capacidade financeira dessas partes de fornecer recursos adicionais; • avaliação dos planos da entidade para lidar com os pedidos de clientes não atendidos; • execução de procedimentos de auditoria em relação aos eventos subsequentes para identificar aqueles que reduzem ou de outra forma afetam a capacidade de continuidade operacional; • confirmação da existência, dos termos e da adequação de linhas de empréstimo; • obtenção e

revisão de relatórios de ações regulatórias; • determinar a adequação de suporte para qualquer plano de venda de ativos.

95. A Audiplan identificou indícios de que a continuidade operacional da Companhia poderia estar comprometida, tendo os reportado em seus relatórios circunstanciados. No entanto, a firma de auditoria não (i) expressou uma conclusão sobre se existia incerteza significativa sobre a capacidade operacional da Metalúrgica Duque; (ii) não reviu sua avaliação de risco de distorção relevante; e (iii) não reviu a avaliação da administração sobre a capacidade de continuidade operacional da Companhia. Note-se que todas essas providências deveriam ter sido tomadas à luz dos dispositivos acima transcritos.

96. Além disso, a Audiplan não realizou os procedimentos adicionais para determinar se existiria ou não incerteza significativa quanto à capacidade operacional da Companhia. Nesse sentido, não realizou análise e discussão do fluxo de caixa, lucro e outras previsões relevantes com a administração; análise e discussão das últimas demonstrações contábeis intermediárias disponíveis da entidade; leitura dos termos contratuais de debêntures e de empréstimos, considerando se houve alguma violação, entre outros.

97. Indagada, a Audiplan esclareceu ter se baseado exclusivamente em esclarecimentos prestados verbal e informalmente por executivo da Companhia para concluir que não havia riscos significativos à capacidade de continuidade operacional da sociedade. No entanto, do ponto de vista da diligência profissional, tal conduta se mostra inaceitável, pois o auditor independente preferiu basear seu julgamento em informações subjetivas e duvidosas, desprezando as evidências objetivas e sérias, por ele mesmo identificadas, que indicavam, em sentido oposto, a existência de riscos.

98. Tal comportamento mostra-se incompatível com a norma técnica de auditoria independente, contida na já referida NBC TA 500, que esclarece o peso relativo que se deve atribuir à indagação:

A maior parte do trabalho do auditor para formar sua opinião consiste na obtenção e avaliação da evidência de auditoria. Os procedimentos de auditoria para obter evidência de auditoria podem incluir a inspeção, observação, confirmação, recálculo, reexecução e procedimentos analíticos, muitas vezes em combinação, além da indagação. Embora a indagação possa fornecer importante evidência de auditoria e possa produzir evidência de distorção, a

indagação, sozinha, geralmente não fornece evidência de auditoria suficiente da ausência de distorção relevante no nível da afirmação nem da eficácia operacional dos controles (grifou-se).

99. Por todo o exposto, entendo que restou comprovado o descumprimento dos itens 6, 11 a 14, 16, A6 e A15 da NBC TA 570 e, conseqüentemente, do art. 20 da Instrução CVM nº 308/1999.

XIII. DA DOSIMETRIA DA PENA

100. Passo, enfim, à conclusão do meu voto. De uma parte, cumpre levar em consideração, como circunstâncias atenuantes, o fato de a Audiplan não ter condenação prévia na CVM nem prestar, atualmente, serviços de auditoria a participante do mercado de valores mobiliários.

101. De outra parte, constitui circunstância agravante o fato de a Audiplan ter cometido abundantes irregularidades no cumprimento das normas técnicas de auditoria. Tal quadro parece indicar que a firma não era dotada da estrutura mínima necessária ao cumprimento da legislação vigente e ao desempenho adequado de seus trabalhos de auditoria.

102. Há, ainda, de se levar em consideração que as infrações apuradas neste processo não apresentam a mesma gravidade, cabendo diferenciá-las segundo esse critério.

103. Assim, há infrações que, a meu ver, à luz das circunstâncias do caso, denotam relevante ofensa aos bens tutelados pelas normas técnicas de auditoria. Nessa direção, cabe mencionar, primeiramente, o descumprimento das normas técnicas de auditoria que tratam da detecção de indícios de fraude no curso dos procedimentos de auditoria (itens 35, 36, 43, A51, A52 e A65 da NBC TA 240, art. 25, parágrafo único, da Instrução CVM nº 308/1999). A inobservância dessas regras, frise-se, representa risco considerável para a integridade do mercado de valores mobiliários, uma vez que revela, por parte do auditor, a conivência ou, ao menos, a negligência frente à perpetuação de fraudes, que podem causar prejuízos significativos aos investidores e até mesmo abalar a confiabilidade do mercado e a sua capacidade para atrair novos investimentos.

104. Nesse contexto, a falta de comunicação à CVM dos indícios de fraude encontrados na alta administração da Companhia se mostra especialmente reprovável, pois tal omissão

pode impedir que o órgão regulador adote tempestivamente as medidas adequadas para lidar com as ilegalidades em curso. Tal conduta não é condizente com o papel de **gate keeper** que o auditor independente é chamado a desempenhar no mercado de valores mobiliários.

105. Também se mostra particularmente grave a ausência de evidenciação dos trabalhos de auditoria em relação a número considerável de elementos das demonstrações financeiras da Metalúrgica Duque (itens 6 a 11 da NBC TA 500). Tão importante quanto a execução do procedimento de auditoria é sua devida evidenciação, pois que fundamenta e torna verificável o trabalho efetivamente realizado pelo auditor. Em outras palavras, a evidenciação é essencial para a credibilidade do serviço prestado pelo auditor independente e, por consequência, para a confiabilidade das demonstrações financeiras.

106. Outra irregularidade que merece singular reprovação diz respeito ao descumprimento do prazo do rodízio obrigatório dos auditores independentes (art. 31 da Instrução CVM nº 308/1999). Tal regra, como se sabe, busca evitar o desenvolvimento de relações estreitas entre o auditor e a administração da entidade auditada, que possam comprometer o ceticismo profissional indispensável ao desempenho da auditoria. A propósito, a nota explicativa à Instrução CVM nº 308/1999 esclarece que “a prestação de serviços de auditoria para um mesmo cliente, por um prazo longo, pode comprometer a qualidade deste serviço ou mesmo a independência do auditor”.

107. Por fim, também considero especialmente grave a inobservância das regras profissionais que tratam da análise da capacidade de continuidade operacional da entidade (itens 6, 11 a 14, 16, A6 e A15 da NBC TA 570). Como se sabe, as demonstrações financeiras são elaboradas com base na premissa de que a entidade está em atividade e assim se manterá por um período previsível. Caso a entidade pretenda ou se veja obrigada a encerrar as suas atividades ou a reduzi-las significativamente, alteram-se as bases sobre as quais as demonstrações devem ser elaboradas. Da mesma forma, nessas circunstâncias, aplicam-se procedimentos de auditoria específicos, que diferem daqueles utilizados no cenário de continuidade operacional.

108. Assim, mostra-se particularmente censurável a ausência de realização dos procedimentos de auditoria cabíveis frente aos indícios identificados, que revelavam o risco

de descontinuidade operacional da Metalúrgica Duque. Ao agir dessa maneira, o auditor deixou de apurar a provável existência de distorções relevantes nas demonstrações financeiras da Companhia.

109. Vale, a propósito, mencionar que, em 3.2.2014, a Companhia ajuizou pedido de recuperação judicial na Comarca de Joinville no Estado de Santa Catarina.

110. A meu ver, por sua gravidade, as infrações acima mencionadas, por si só, justificariam a cominação de multa pecuniária no valor de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais).

111. No entanto, como já examinado neste voto, a Audiplan cometeu outras infrações. Ainda que não apresentem a mesma gravidade do que as mencionadas linhas acima, tais desvios de conduta estão a merecer do órgão regulador a aplicação de penalidade adequada.

112. Tas infrações dizem respeito: (i) ausência de verificação das demonstrações financeiras divulgadas ao público (art. 25, I, 'a' da Instrução CVM nº 308/1999); (ii) não cumprimento das normas relativas à aceitação e continuidade do relacionamento com clientes e de trabalhos específicos (itens 26 a 28 da NBC PA 01, item 24 da NBC TA 220, e itens 17 a 19 da NBC TA Estrutura Conceitual); (iii) não inclusão da Metalúrgica Duque no Anexo A e na Relação de Clientes por Atividade (itens 7, 35 e 36 da NBC PA 11); (iv) ausência de evidência de qualquer revisão realizada pelo sócio responsável dos trabalhos de auditoria (itens 15 a 17 da NBC TA 220 e item 5 da NBC TA 230); (v) ausência de formalização de políticas e procedimentos relativos à independência (itens 21 a 25 da NBC PA 01, item 12 da NBC PA 290, itens 3, 11 e 24 da NBC TA 220); (vi) falta de evidenciação do envolvimento do sócio responsável no planejamento de auditoria (itens 5 e 9 da NBC TA 300); e (vii) não cumprimento das normas referentes à materialidade no planejamento e na execução da auditoria (item 14 da NBC TA 320).

113. Para esse grupo de infrações, considerado isoladamente, entendo que seria apropriada a aplicação de multa pecuniária no valor de R\$ 100.000,00 (cento mil reais).

114. Em suma, por todo o exposto, voto, com base no inciso II do art. 11 da Lei nº 6.385, de 1976, pela condenação da Audiplan à penalidade de multa pecuniária no valor de R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais), por ter deixado de aplicar os procedimentos de auditoria

descritos nos itens 21 a 28 da NBC PA 01, aprovada pela Resolução CFC nº 1.201/2009, itens 6 a 11 da NBC TA 500, aprovada pela Resolução CFC nº 1.217/2009, itens 7, 35 e 36 da NBC PA 11, aprovada pela Resolução CFC nº 1.323/2011, itens 3, 11, 15 a 17 e 24 da NBC TA 220, aprovada pela Resolução CFC nº 1.205/2009, item 5 da NBC TA 230, aprovada pela Resolução CFC nº 1.206/2009, item 12 da NBC PA 290, aprovada pela Resolução CFC nº 1.311/2010, itens 17 a 19 da NBC TA Estrutura Conceitual, aprovada pela Resolução CFC nº 1.202/2009, itens 5 e 9 da NBC TA 300, aprovada pela Resolução CFC nº 1.211/2009, item 14 da NBC TA 320, aprovada pela Resolução CFC nº 1.213/2009, itens 35 a 36, 43, A51 a A52 e A65 da NBC TA 240, aprovada pela Resolução CFC nº 1.207/2009, itens 6, 11 a 14, 16, A6 e A15 da NBC TA 570, aprovada pela Resolução CFC nº 1.226/2009, incorrendo no descumprimento ao disposto no art. 20, art. 25, I, 'a', art. 25, parágrafo único e no art. 31, todos da Instrução CVM nº 308/1999.

115. Por fim, pelas razões já indicadas, voto pela absolvição da Audiplan da imputação de infração ao item A7 da NBC TA 320, aprovada pela Resolução CFC nº 1.213/2009.

É o voto.

Rio de Janeiro, 19 de dezembro de 2017.

Pablo Renteria

DIRETOR-RELATOR