



COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS

Rua Sete de Setembro, 111/2-5º e 23-34º Andares, Centro, Rio de Janeiro/RJ - CEP: 20050-901 - Brasil - Tel.: (21) 3554-8686
Rua Cincinato Braga, 340/2º, 3º e 4º Andares, Bela Vista, São Paulo/ SP - CEP: 01333-010 - Brasil - Tel.: (11) 2146-2000
SCN Q.02 - Bl. A - Ed. Corporate Financial Center, S.404/4º Andar, Brasília/DF - CEP: 70712-900 - Brasil -Tel.: (61) 3327-2030/2031
www.cvm.gov.br

Ofício-Circular nº 1/2021-CVM/SNC/GNA

Rio de Janeiro, 07 de maio de 2021.

Aos Auditores Independentes

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

Prezado Auditor Independente,

Como resultado direto da ação de supervisão e fiscalização da atividade de auditoria no âmbito do mercado de valores mobiliários, listamos a seguir alguns pontos relacionados ao registro junto à CVM, à atuação no mercado de valores mobiliários e à aplicação das normas profissionais de auditoria contábil independente na execução dos trabalhos, para os quais solicitamos atenção especial do auditor independente registrado junto a esta Comissão.

Índice:

- 1. Introdução;**
- 2. Registro como Auditor Independente (Art. 1º a 6º-A - Resolução CVM nº 23/2021);**
- 3. Comprovação da atividade de auditoria (Art. 7º - Resolução CVM nº 23/2021);**
- 4. Informações Periódicas (Art. 16 - Resolução CVM Nº 23/2021);**
- 5. Atualização Cadastral e Declaração Eletrônica de Conformidade (art. 1º, incisos I e II da Instrução CVM n.º 510/11, com alterações da Instrução CVM n.º 604/18);**
- 6. Comunicações relativas ao art. 24 da Instrução CVM n.º 617/19;**
- 7. Programa de Revisão Externa de Qualidade (Art. 33 - Resolução CVM n.º 23/2021);**
- 8. Programa de Educação Profissional Continuada (Art. 34 - Resolução CVM n.º 23/2021);**
- 9. Rotatividade de Auditores (Art. 31 - Resolução CVM n.º 23/2021);**
- 10. Emissão de Relatório Circunstanciado (art. 25, inciso II, Resolução CVM n.º 23/2021);**

- 11. Relatório de Auditoria e Principais Assuntos de Auditoria;**
- 12. Exame de Qualificação Técnica - prova específica CVM (art. 30, Resolução CVM n.º 23/2021);**
- 13. Composição das equipes de auditoria (art. 25, inciso VII, Resolução CVM n.º 23/2021);**
- 14. Cadastro único (art. 11, parágrafo único, Resolução CVM n.º 23/2021);**
- 15. Auditoria das demonstrações financeiras de Fundos de Investimento em Direitos Creditórios - FIDC, Certificados de Recebíveis Imobiliários - CRI e Certificados de Recebíveis do Agronegócio - CRA;**
- 16. Auditoria de estimativas contábeis e divulgações relacionadas (NBC TA 540 (R2));**
- 17. Elaboração de relatórios de auditoria - modificação de opinião;**
- 18. Auditor Independente - Pessoa Jurídica: tipos societários e responsabilidade dos sócios;**
- 19. Reconhecimento de créditos fiscais e seus possíveis reflexos no relatório de auditoria;**
- 20. Aspectos relevantes a serem observados na revisão das Notas Explicativas e na avaliação das demais informações constantes das Demonstrações Contábeis em pedidos de registro inicial de companhia aberta;**
- 21. Novo Protocolo Digital.**

1. Introdução

Em 1º de abril de 2021, entrou em vigor a Resolução CVM nº 23. A referida norma revogou a Instrução CVM nº 308/99 e atualizou a regulamentação da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários. No entanto, é importante ressaltar que os fundamentos que orientam a atividade regulatória da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) sobre o tema continuam válidos e atualizados. São eles:

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

Importante frisar que a Resolução CVM nº 23 estabeleceu a possibilidade de que as sociedades de auditoria registradas na CVM utilizem outras formas societárias, anteriormente restrita ao formato de sociedade simples pura. Sobre o tema, o item 18 (abaixo) traz mais informações.

2. Registro como Auditor Independente (Art. 1º a 6º-A - Resolução CVM nº 23/2021)

Inicialmente, cabe esclarecer que o registro na CVM não se constitui em uma nova categoria profissional, tampouco, significa cerceamento do exercício da atividade profissional. Ao contrário, a atividade de auditoria independente é prerrogativa do contador legalmente habilitado e registrado em Conselho Regional de Contabilidade. Essa atividade pode ser exercida individualmente ou em sociedade, cujos sócios sejam todos contadores, inexistindo, conseqüentemente, incompatibilidades entre essas normas e o regime disciplinar da categoria profissional de contador.

A nova resolução mantém as duas formas de registro já existentes, quais sejam: Auditor Independente - Pessoa Natural (AIPN), conferido ao contador legalmente habilitado e que satisfaça às exigências estabelecidas nos arts. 3º, 5º e 7º, e Auditor Independente - Pessoa Jurídica (AIPJ), conferido à sociedade integrada exclusivamente por contadores, cadastrada em Conselho Regional de Contabilidade e que satisfaça às exigências estabelecidas nos arts. 4º, 6º e 7º. Para que os sócios ou demais contadores que mantenham vínculo profissional de qualquer natureza com a sociedade de auditoria registrada na CVM (AIPJ) possam emitir e assinar relatórios de auditoria ou de revisão em nome da sociedade, torna-se obrigatório estar cadastrado como responsável técnico da referida sociedade junto à CVM.

A Resolução nº 23/2021 mantém a exigência de que pelo menos a metade dos sócios da sociedade de auditoria (AIPJ) seja cadastrada como responsável técnico da sociedade na CVM para exercer a atividade de auditoria no âmbito do mercado de valores mobiliários, em nome da sociedade (parte final do inciso II do art. 4º). Se, depois de obtido o registro da sociedade, houver alteração no quadro social, seja por exclusão ou por admissão de sócios, é imperativo que seja mantida essa relação, sob pena de suspensão ou mesmo cancelamento do respectivo registro até que a situação seja normalizada (inciso II do art. 15).

Dentre as outras condições para obtenção do registro, é fundamental que seja comprovado o exercício da atividade de auditoria pelo prazo mínimo de 05 (cinco) anos, consecutivos ou não. Deve ser esclarecido que este prazo é contado a partir do registro do interessado no Conselho Regional de Contabilidade (CRC), na categoria de contador. O exercício da atividade de auditoria anterior ao seu registro na referida categoria no CRC configura descumprimento às normas profissionais.

O interessado deve apresentar cópia da carteira de identidade de contabilista, na categoria de contador ou, a seu critério, certidão de registro expedida pelo CRC. A propósito, recomenda-se que o interessado verifique se na sua carteira de identidade profissional consta a data do efetivo registro no CRC na categoria de contador. Caso contrário, torna-se necessário encaminhar, além da cópia da carteira de identidade profissional de contador, certidão expedida pelo Conselho Regional de Contabilidade, na qual deverá constar, necessariamente, a data do efetivo registro como contador. Ausente a referida data, para efeito de termo inicial da contagem do tempo de exercício da atividade de auditoria na forma do art. 7º, será considerada a data de expedição da carteira de identidade profissional de contador apresentada.

Quanto à comprovação de escritório legalizado em nome próprio, deve ser encaminhado o Alvará de Licença para Localização e Funcionamento ou documento hábil equivalente expedido pela Prefeitura do município em que o profissional exerça sua atividade. No caso de registro como AIPN, não será aceito documento conferido em nome de eventual sociedade da qual o interessado faça parte.

A Resolução nº 23/2021 mantém as exigências de que todos os sócios

das sociedades de auditoria registradas na CVM sejam contadores (parte inicial do inciso II do art. 4º) e de que o objeto social das referidas sociedades seja exclusivamente voltado à prestação de serviços profissionais de auditoria e demais serviços inerentes à profissão de contador. Desta forma, à luz do disposto no parágrafo único do art. 966 do Código Civil (CC), resta configurada a natureza simples - não empresária - das referidas sociedades uniprofissionais de contadores. Em consequência, de acordo com a parte final do art. 1.150 do CC, o Registro Civil das Pessoas Jurídicas (RCPJ) é o registro competente para os atos constitutivos e posteriores alterações contratuais das referidas sociedades simples uniprofissionais, ainda que as mesmas venham a adotar um dos tipos societários previstos para as sociedades empresárias, conforme franqueado pela parte final do art. 983 do CC.

Sobre o tema, é importante também considerar os esclarecimentos positivados no Enunciado nº 57 - aprovado na I Jornada de Direito Civil realizada pelo Centro de Estudos Judiciários do Conselho da Justiça Federal (CEJ/CJF). De acordo com o referido enunciado, "a opção pelo tipo empresarial não afasta a natureza simples da sociedade". Adicionalmente, conforme esclarece o Enunciado nº 382 - aprovado na IV Jornada de Direito Civil (CEJ/CJF), o registro das sociedades observa a natureza das respectivas atividades (empresarial ou não - art. 966); as demais questões seguem as normas pertinentes ao tipo societário adotado (art. 983).

Como condição para deferimento de pedidos de registro (AIPN ou AIPJ) ou de cadastramento de responsável técnico de AIPJ junto à CVM, os incisos VI do art. 5º, XII do art. 6º e V do art. 6º-A da Resolução CVM nº 23/2021 estabelecem ainda que devem ser apresentadas cópias dos certificados de aprovação dos respectivos contadores no exame de qualificação técnica - prova específica CVM, instituída pela alínea "b" do item 3 da NBC PA 13 (R2) de 21/08/2015. Convém destacar que a cópia da Certidão de Registro do profissional no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI), por si, não constitui documento hábil para atendimento aos requisitos em comento.

3. Comprovação da atividade de auditoria (Art. 7º - Resolução CVM nº 23/2021)

Para obter o registro como Auditor Independente - Pessoa Natural (AIPN) ou para integrar o cadastro de Responsáveis Técnicos autorizados a emitir e assinar relatórios de auditoria e de revisão em nome de AIPJ registrado na CVM, o contador deve comprovar haver exercido a atividade de auditoria de demonstrações contábeis por período não inferior a 05 (cinco) anos, consecutivos ou não, a partir da data do seu efetivo registro, na categoria de contador, junto ao respectivo CRC. A referida comprovação deverá ser atendida da seguinte forma:

a) mediante a apresentação de relatórios de auditoria emitidos e assinados pelo contador interessado, publicados em jornal ou revista especializada ou disponibilizados na rede mundial de computadores, bastando uma publicação para cada ano. Os relatórios de auditoria publicados, para serem aceitos, deverão estar em consonância com as normas do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) que forem aplicáveis. A publicação deve contemplar, além do relatório de auditoria, o conjunto das demonstrações contábeis e as respectivas notas explicativas. Nestes casos, é importante que não sejam omitidos o nome do jornal ou da revista; o endereço do sítio da rede mundial de computadores e a data em que ocorreu a publicação;

b) mediante comprovação de que o contador interessado exerceu a atividade de auditoria como empregado de sociedade de auditoria registrada na CVM. Esta comprovação também só será contada a partir da data do registro do profissional na categoria de contador, quer seja este registro provisório ou definitivo. Nos casos de pedido de registro como Auditor Independente - Pessoa Natural, o contador interessado deve comprovar, ainda, que não faz mais parte do

quadro de empregados da sociedade de auditoria empregadora, em obediência ao disposto no art. 11 da Resolução CVM nº23/2021.

Para comprovar o exercício da atividade de auditoria na forma indicada na alínea “b” acima, devem ser apresentadas: i) cópia do registro individual de empregado do contador na sociedade de auditoria empregadora, contendo todas as informações exigidas em regulamentação específica e ii) cópia da carteira de trabalho e previdência social (CTPS) do contador interessado, compreendendo as páginas que contêm: o número e a série da CTPS; a qualificação do titular; as anotações referentes aos contratos de trabalho e às alterações de salários, férias, cargos ou funções exercidas. Não precisam ser apresentadas as cópias das páginas da CTPS que estiverem em branco, ou seja, em que não tenham sido consignadas quaisquer anotações. Também será admitida, no lugar da cópia do registro individual de empregado, declaração firmada por sócio representante da sociedade de auditoria empregadora, na qual deverão constar, necessariamente, a qualificação do contador; as datas de admissão e saída do emprego (se for o caso); o cargo ou função em que foi admitido e as datas em que ocorreram as alterações de cargos ou funções exercidas.

Fato importante a ser considerado é que, na hipótese de comprovação do exercício da atividade de auditoria na forma indicada na alínea “b” acima, o interessado deverá comprovar, ainda, que exerceu, por 05 (cinco) anos, cargos de direção, gerência ou supervisão na área de auditoria de demonstrações contábeis. Sobre o tema, é importante mencionar que está consolidado o entendimento, no âmbito da Superintendência de Normas Contábeis e de Auditoria da CVM (SNC), de que a possibilidade de comprovação por períodos parciais, positivada no § 3º do art. 7º da Resolução CVM nº 23/2021, viabiliza a contagem de períodos no exercício em cargos de direção, gerência e supervisão por prazo inferior a 05 (cinco) anos, em adição às demais formas de comprovação da experiência previstas no mesmo artigo.

A CVM poderá ainda, a seu exclusivo critério, aceitar que a comprovação do exercício da atividade de auditoria se faça mediante a apresentação de trabalhos de auditoria realizados que não tenham sido publicados (§1º do art. 7º da Resolução CVM nº 23/2021). Neste caso, o interessado deverá apresentar como comprovação de cada trabalho realizado: o respectivo relatório de auditoria, o relatório circunstanciado correspondente e as respectivas demonstrações contábeis auditadas. Objetivando resguardar o sigilo profissional e garantir a sua autenticidade, é indispensável que todos esses documentos sejam autenticados pela entidade auditada, devendo conter, ainda, autorização da referida entidade para que eles possam ser apresentados à CVM com a finalidade exclusiva de comprovar o exercício da atividade de auditoria pelo contador interessado. A mencionada autenticação dos documentos deverá ser atendida mediante o lançamento, em cada página dos respectivos documentos, da assinatura do responsável legal da entidade auditada junto da indicação (carimbada, manuscrita ou impressa) de que a referida cópia confere com o original. É importante ressaltar que essa modalidade de comprovação estará também sujeita à avaliação da qualidade do trabalho realizado e poderá incluir também a disponibilização dos respectivos papéis de trabalho à fiscalização da CVM.

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

4. Informações Periódicas (Art. 16 - Resolução CVM Nº 23/2021)

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

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

Oportunamente, informamos que foi implementada desde 2020 alteração no procedimento para apresentação de tais informações. Agora, ao acessar o sistema CVMWEB para apresentar as Informações Periódicas Anuais previstas no art. 16 da Resolução CVM n.º 23/2021, o auditor será direcionado automaticamente para a verificação de seus dados cadastrais. Após a validação dos dados cadastrais, ou sua atualização, o auditor deverá emitir, obrigatoriamente, a Declaração Eletrônica de Conformidade. Somente após este procedimento, o auditor independente será redirecionado para a apresentação das Informações Periódicas Anuais.

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

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

Alertamos, ainda, que não há mais a necessidade de informar os cursos e treinamentos realizados no ano de competência do informe, uma vez que essa informação é encaminhada diretamente pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, à CVM.

A apresentação dessas informações com atraso sujeita os auditores à multa cominatória, conforme previsão constante do art. 18 da Resolução CVM n.º 23/2021. Lembramos que a não observância do prazo de envio das informações tratadas neste tópico enseja a cobrança de multa cominatória diária de R\$ 200,00 (duzentos reais), conforme alteração introduzida pela Instrução CVM nº 608/19.

5. Atualização Cadastral e Declaração Eletrônica de Conformidade (art. 1º, incisos I e II da Instrução CVM n.º 510/11, com

alterações da Instrução CVM n.º 604/18)

Independentemente da apresentação das informações periódicas requeridas pela Resolução CVM n.º 23/2021, é necessário, também, que os auditores independentes mantenham o cadastro atualizado, observado o prazo de até 07 (sete) dias úteis do fato que deu causa à alteração. Para tanto, é necessário que os auditores independentes acessem seus dados cadastrais na página da CVM, procedendo à competente atualização. Além da atualização requerida, anualmente e até o último dia útil do mês de abril (conforme nova redação do inciso II, art. 1º da Instrução CVM n.º 510/11, alterada pela Instrução CVM n.º 604/18), o Auditor Independente deve confirmar que seus dados cadastrais continuam válidos, com a emissão da Declaração Eletrônica de Conformidade, instituída pela Instrução CVM n.º 510/11. A Declaração Eletrônica de Conformidade deve ser emitida pelo acesso à opção “REGULADOS (<https://www.gov.br/cvm/pt-br/assuntos/regulados>)”, selecionando a seguir a opção “SERVIÇOS AO PARTICIPANTE CVM” e a seguir a opção “ATUALIZAÇÃO CADASTRAL DE PARTICIPANTES”, em seguida “DECLARAÇÃO ELETRÔNICA DE CONFORMIDADE”, na página da CVM. É importante frisar que, mesmo nos casos em que não existam alterações nos dados constantes do site, a Declaração Eletrônica de Conformidade deverá ser emitida.

Com o intuito de facilitar a apresentação da Declaração Eletrônica de Conformidade, evitando atrasos ou sua não apresentação, foi disponibilizada nova funcionalidade na página da CVM na internet. Desde 2020, ao acessar o sistema CVMWEB para a transmissão das Informações Periódicas Anuais previstas no art. 16 da Resolução CVM n.º 23/2021 (item 01 acima), e que possui o mesmo prazo de apresentação, o auditor será direcionado automaticamente para a verificação de seus dados cadastrais e atualizações que se fizerem necessárias. Após a confirmação dos dados cadastrais, ou sua atualização, o auditor será direcionado para a emissão da Declaração Eletrônica de Conformidade. Emitida a Declaração Eletrônica de Conformidade, o auditor será redirecionado para a apresentação das Informações Periódicas Anuais.

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

Por último, enfatizamos que a não apresentação da Declaração Eletrônica de Conformidade, ou sua apresentação com atraso, sujeita o participante à multa cominatória diária, prevista no art. 5º da Instrução CVM nº 510/11, no valor de R\$ 200,00 (duzentos reais) para o participante pessoa jurídica e R\$ 100,00 (cem reais) para o participante pessoa natural

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

6. Comunicações relativas ao art. 24 da Instrução CVM n.º 617/19.

Com vistas ao fiel cumprimento da Instrução CVM nº 617/19, em particular, ao disposto no artigo 24, reiteramos que para fins do disposto no inciso I do art. 11, da Lei nº 9.613, de 1998, os auditores independentes devem realizar o monitoramento, a análise e a comunicação relacionada considerando, no mínimo, a aplicação dos procedimentos previstos em regulamentação específica emitida pelo CFC.

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

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

Lembramos que os auditores independentes devem se submeter à revisão externa de qualidade a ser realizada por outro auditor registrado na CVM, com vistas a avaliar também a observância às normas técnicas e profissionais, em conformidade com norma específica emitida pelo CFC. Atualmente, a NBC PA 11 regulamenta a matéria, devendo ser observada pelos auditores independentes.

Especificamente em relação à atuação do auditor-revisor, temos observado diversos problemas na execução dos trabalhos de revisão. Tais problemas são, em sua maioria, relacionados à profundidade dos exames efetuados, como também à obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente, de modo a embasar a opinião emitida ao final dos trabalhos. É importante frisar que, da amostra dos auditores-revisores selecionados para inspeções em atendimento ao Programa de Supervisão Baseada em Risco (SBR) adotado pela CVM nos últimos anos, identificamos alta recorrência de problemas na execução dos trabalhos de revisão pelos auditores-revisores, ensejando a adoção de procedimentos administrativos complementares, por parte desta Autarquia, inclusive, com a instauração de processos administrativos sancionadores (Termo de Acusação). Nesse sentido, lembramos que o auditor-revisor deve ter especial atenção quanto à verificação do cumprimento do Programa de Educação Profissional (NBCPG 12 R3) e dos procedimentos a serem observados pelos profissionais e organizações contábeis para cumprimento das obrigações previstas na Lei n.º 9.613/1998 (Resolução CFC 1530/2017), por parte do auditor revisado, além daqueles já elencados no questionário de revisão externa de qualidade.

Lembramos que o descumprimento ao Programa instituído pelo CFC por parte do auditor revisado também enseja a aplicação de sanções administrativas. Nesse sentido, lembramos que o §4º do art. 33 da Resolução CVM n.º 23/2021, estabelece:

“§4º O descumprimento do disposto no caput em pelo menos 2 (dois) dos 5 (cinco) últimos anos ensejará a imediata suspensão do registro do Auditor Independente - Pessoa Natural, ou do Auditor Independente - Pessoa Jurídica, até que seja apresentada nova revisão de seu controle de qualidade, segundo as diretrizes do Conselho Federal de Contabilidade, com relatório emitido sem ressalvas, devidamente aprovado pelo Comitê Gestor do Programa de Revisão Externa de Qualidade, ou equivalente, instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC.”

É importante frisar que, a partir de 2018, os auditores que incorreram novamente no descumprimento ao Programa de Revisão Externa de Qualidade, na forma prevista no §4º acima citado, tiveram seus registros suspensos na CVM. Em tais casos, e naqueles que forem futuramente identificados, o auditor que desejar reativar seu registro deverá, por ato próprio e sem prévia indicação do Comitê de Revisão Externa de Qualidade - CRE, indicar seu auditor-revisor ao CRE, submetendo-se à revisão externa de qualidade, dentro dos prazos e procedimentos definidos pela norma que rege o Programa. Ao final da revisão, seu resultado, conclusões e recomendações deverão ser apresentados ao CRE, de modo que o Comitê possa analisar a revisão realizada pelo auditor-revisor, aprovando-a ou não.

Infelizmente, temos observado movimentos no sentido de tentativa de infringência ao cumprimento do Programa de Revisão Externa de Qualidade, notadamente de duas formas:

a) Auditores independentes indicados pelo CFC para participarem do Programa de Revisão Externa de Qualidade cancelam o registro junto à CVM. Ainda dentro daquele exercício, ou no exercício seguinte, solicitam novo registro. Nesse caso, como definido nos normativos da CVM e do CFC, o auditor deve se submeter ao Programa no próximo exercício (a contar do novo registro). Entretanto, temos verificado que alguns auditores não se submetem ao Programa quando de seu retorno. É entendimento desta Superintendência de Normas Contábeis e de Auditoria - SNC, que esses auditores, com essa atitude, incorrem na situação descrita no §4º do art. 33 acima citado. Assim, nos casos já identificados, bem como nos novos, a SNC adotará, a suspensão prevista na norma.

b) Alguns auditores independentes, apesar de se submeterem ao Programa de Revisão Externa de Qualidade quando indicados anualmente pelo CFC, apresentam problemas recorrentes em suas revisões, o que inviabiliza a aprovação da revisão pelo CRE-CFC, sendo automaticamente indicados para o ano seguinte. Entendemos que a recorrência dessa prática, ano após ano, caracteriza tentativa de burla ao cumprimento da revisão externa de qualidade. Dessa forma, lembramos que tais auditores estão passíveis de suspensão do registro, nos moldes do §4º, do art. 33 da Resolução CVM n.º 23/2021, além da adoção de outras medidas administrativas aplicáveis ao caso.

Deve ser ressaltado que, uma vez aplicada a suspensão do registro por descumprimento ao Programa de Revisão Externa, prevista no §4º do artigo 33 da Resolução CVM n.º 23/2021, a reativação do registro do auditor independente (revisado) junto à CVM somente se dará se o processo de revisão externa de qualidade for aprovado pelo CRE/CFC e desde que o relatório de revisão externa de qualidade não contenha qualquer ressalva (relatório de revisão de sistema de qualidade adequado¹). Relatório de revisão emitido com ressalva (relatório de revisão de sistema de qualidade com deficiências), com abstenção de opinião (relatório de revisão do sistema de qualidade com limitação de escopo ao trabalho do revisor) ou adverso (relatório de revisão de sistema de qualidade inadequado), mesmo que atendam aos requisitos previstos na norma e que sejam aprovados pelo CRE/CFC, não serão considerados válidos para a reativação do registro de auditor independente. Ressalte-se, ainda, que a submissão ao Programa de Revisão Externa de Qualidade para estes auditores suspensos se dará de forma voluntária, a pedido do próprio auditor, uma vez que somente os auditores ativos no cadastro da CVM, e indicados pelo CRE/CFC, estão obrigados a participar do referido Programa.

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

Objetivando a manutenção de um elevado padrão de capacitação técnica e de atualização constante a respeito das normas profissionais, dos

procedimentos contábeis e de auditoria e das normas relacionadas ao exercício da sua atividade no mercado de valores mobiliários, os auditores independentes registrados na CVM deverão manter, para si e para seu quadro técnico, um programa de educação continuada consoante com as diretrizes aprovadas pelo CFC, constantes da NBC PG 12 (R3).

Nesse aspecto, lembramos que o descumprimento ao Programa de Educação Profissional Continuada por parte dos auditores independentes - pessoa natural e dos auditores independentes - pessoa jurídica, bem como de seus sócios e/ou responsáveis técnicos, enseja a aplicação de sanções administrativas. Sobre o tema, trazemos os §§ 1º e 2º do art. 34 da Resolução CVM n.º 23/2021, que estabelecem:

“§ 1º O disposto no caput se aplica aos Auditores Independentes - Pessoa Natural e aos sócios, que exerçam, ou não, a atividade de auditoria, responsáveis técnicos, diretores, supervisores e gerentes de Auditores Independentes - Pessoa Jurídica.

§ 2º O descumprimento do disposto no caput em pelo menos 2 (dois) dos 5 (cinco) últimos anos enseja a imediata suspensão do registro do Auditor Independente - Pessoa Natural, ou do cadastro como responsável técnico de Auditor Independente - Pessoa Jurídica, até que seja apresentado novo certificado de aprovação no Exame de Qualificação Técnica, previsto no art. 30 desta Resolução, independentemente da adoção de outras medidas administrativas aplicáveis.”

Convém esclarecer que, em virtude da atuação conjunta desta Autarquia com a Comissão de Educação Profissional Continuada - CEPC, instituída pelo CFC para gestão e acompanhamento do Programa, não é necessária a apresentação do relatório anual de atividades relacionadas à Educação Continuada para a CVM. Referido relatório deverá ser entregue anualmente ao respectivo Conselho Regional de Contabilidade - CRC, como definido na NBC PG 12 (R3). A comprovação do atendimento ao Programa de Educação Profissional Continuada é homologada pelo sistema CFC/CRCs.

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

9. Rotatividade de Auditores (Art. 31 - Resolução CVM n.º 23/2021)

Lembramos que o Auditor Independente - Pessoa Natural e o Auditor Independente - Pessoa Jurídica não podem prestar serviços para um mesmo cliente, por prazo superior a cinco exercícios sociais consecutivos, exigindo-se um intervalo mínimo de três exercícios sociais para a sua recontração, independentemente do prazo em que o auditor prestou serviços à entidade auditada.

Por sua vez, destacamos que a única exceção permitida é aquela em que a companhia auditada possua Comitê de Auditoria Estatutário - CAE, instalado e em pleno funcionamento, até a data de encerramento do terceiro exercício social a contar da contratação do auditor independente, e permanecer em funcionamento depois da referida data e enquanto se utilize da sobredita prerrogativa; e que este auditor seja pessoa jurídica, como previsto no art. 31-A da mesma Resolução, condicionando, ainda, à observação dos requerimentos constantes dos arts. 31-B a 31-F, todos da mesma Resolução. Deve ser enfatizada

a responsabilidade primária do auditor em atender ao requisito da rotatividade, renunciando ao cliente quando verificada a ocorrência de situação que caracterize o descumprimento da norma, não obstante a responsabilidade dos administradores da entidade auditada pela eventual contratação e manutenção de auditores independentes que não atendam às condições previstas na Resolução (art. 27 – Resolução CVM n.º 23/2021).

Alertamos, ainda, que a rotatividade não pode ser efetuada com outra sociedade de auditoria com a qual o auditor substituído tenha interesses em comum, tampouco que utilizem a mesma estrutura física e operacional dos auditores anteriores. Abaixo, citamos alguns exemplos de situações que podem caracterizar a inobservância à regra de rotatividade de auditores, além de outras de mesma natureza:

- a) utilização do mesmo endereço (sede e escritórios, caso existam);
- b) relação direta de parentesco entre sócios e responsáveis técnicos das sociedades de auditoria (substituído e atual); ou
- c) criação de “novas” sociedades de auditoria para prestação de serviços, com existência de sócios e/ou responsáveis técnicos anteriormente vinculados ao auditor substituído.

Adicionalmente, chamamos atenção para a eventual recontração do auditor substituído. Independentemente de se atingir, ou não, o período definido na norma para a prestação de serviços de auditoria consecutivos para um mesmo cliente (cinco exercícios sociais, em situações normais; até dez exercícios sociais para casos em que exista o CAE, em funcionamento e em aderência aos requisitos da Resolução 23/2021), a sua recontração somente poderá ocorrer após um período de 03 (três) exercícios sociais. Exemplificando, temos que, se o AUDITOR “A”, após 02 (dois) exercícios sociais de prestação de serviços ao auditado, foi substituído pelo AUDITOR “B”, o AUDITOR “A” somente poderá retornar para a prestação de serviços de auditoria decorridos 03 (três) exercícios sociais de sua substituição, em qualquer hipótese.

Em outros termos, esclarecemos que a regra da rotatividade obrigatória de auditores independentes é composta pela conjugação dos prazos máximos de vinculação e do intervalo mínimo de afastamento, ambos necessários para que seja alcançado o objetivo almejado pela atividade normativa ao estabelecer a aludida regra. Conforme acima destacado, o art. 31-A da Resolução CVM n. 23/2021 estabeleceu hipótese expressa que excepciona o prazo máximo de vinculação, facultando sua extensão para até 10 (dez) anos, caso a entidade auditada possua Comitê de Auditoria Estatutário (CAE) em funcionamento permanente e o auditor independente contratado seja pessoa jurídica. No entanto, não há qualquer hipótese prevista na mesma instrução que contemple uma exceção, diminuindo o intervalo mínimo estabelecido. Como se percebe, não há relação de proporcionalidade entre o período de vinculação e o prazo do intervalo mínimo de afastamento. Assim, para qualquer duração do prazo de vinculação do auditor independente com a entidade auditada, o intervalo mínimo de 3 (três) exercícios sociais, antes do início de um novo período de vinculação, deve igualmente ser respeitado.

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

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

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

Como já citado no item 3 supra, reforçamos que o relatório circunstanciado deve conter, no mínimo, dentre outras informações, a descrição das deficiências e ineficácia dos controles internos e dos procedimentos contábeis adotados pela entidade auditada acompanhadas das recomendações dos auditores independentes para as correções que se fizerem necessárias. Como se percebe, tais apontamentos integram o conjunto mínimo de informações que o relatório circunstanciado deve conter. Todavia, eles não exaurem o conteúdo do referido relatório.

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

Tal procedimento possibilita mínima comprovação de que o auditor independente executou a avaliação dos controles internos e procedimentos contábeis previstos na norma emitida pela CVM e pelas normas profissionais de auditoria independente. É sempre importante lembrar que cabe à administração da entidade auditada a responsabilidade pela adequação dos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante e, ao auditor, considerar o controle interno para planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias; mas não com a finalidade de expressar uma opinião sobre a eficácia do controle interno.

Nesse contexto, reforçamos que o auditor deve, ainda, no decorrer dos trabalhos de auditoria de anos subsequentes, estabelecer acompanhamento específico daquelas deficiências apontadas no relatório anterior, bem como de seu desfecho frente às ações da administração, para determinar se tais deficiências devem continuar a ser comunicadas no relatório circunstanciado ou, ainda, se aquelas consideradas inicialmente como “não significativas” alteraram seu status em função da sua recorrência, sem ações da administração da entidade auditada ao longo dos períodos examinados.

Importante lembrar, ainda sobre referido relatório, que na NBC TA 265 – Comunicação de Deficiências de Controle Interno, o prazo para emissão da comunicação por escrito está detalhado no item A13, conforme segue:

“Ao determinar quando emitir a comunicação por escrito, o auditor pode considerar se o recebimento dessa comunicação seria um fator importante para permitir que os responsáveis pela governança desempenhem suas responsabilidades de supervisão geral. Além disso, para entidades registradas em bolsa em certas jurisdições, os responsáveis pela governança podem ter que receber a comunicação por escrito do auditor antes da data de aprovação das demonstrações contábeis para desempenhar responsabilidades específicas em relação ao controle

interno, para fins regulatórios ou para atender outros propósitos. Para outras entidades, o auditor pode emitir a comunicação por escrito em uma data posterior. Contudo, neste último caso, considerando que a comunicação por escrito do auditor sobre deficiências significativas faz parte do arquivo de auditoria final, a comunicação por escrito está sujeita ao requisito do item 14 da NBC TA 230, que requer do auditor a montagem tempestiva do arquivo de auditoria final. A NBC TA 230 estabelece que o limite de tempo adequado para a conclusão da montagem do arquivo de auditoria final é normalmente de no máximo 60 dias após a data do relatório do auditor independente (NBC TA 230, item A21)". (grifos nossos)

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

11. Relatório de Auditoria e Principais Assuntos de Auditoria

Como é de amplo conhecimento, em 2016, o relatório de auditoria foi alterado em sua forma e conteúdo. Houve, no primeiro ano de aplicação da norma, dúvida e discussão quanto ao alcance da nova seção, dado que a norma tratava como obrigatória a inclusão dos principais assuntos de auditoria para companhias listadas. Em resposta a uma consulta do IBRACON sobre o alcance deste termo, o Colegiado da CVM decidiu:

"Após discussão do assunto, o Colegiado deliberou, por unanimidade, deferir parcialmente o recurso do IBRACON de modo a fixar o entendimento de que, no âmbito do mercado regulado pela CVM e para os fins da NBC TA 701, o conceito de entidades listadas abrange as entidades autorizadas por administradora de mercado à negociação de seus valores mobiliários em mercado organizado. Nada obstante, em linha com o entendimento da SNC, o Colegiado reconheceu a importância e a conveniência de que as inovações trazidas por aquela norma de auditoria sejam observadas por todas as entidades registradas na CVM. Assim, o Colegiado deliberou restituir o tema à SNC para que priorize processo de alteração normativa de modo a prever expressamente a divulgação dos PAA para todas as entidades registradas na CVM já em relação aos exercícios a serem encerrados a partir de 31.12.2017".

Seguindo a recomendação da diretoria colegiada, a partir de 2017, foi estabelecida a inclusão dos Principais Assuntos de Auditoria (PAAs) para todas as entidades reguladas ou supervisionadas pela CVM, inclusive fundos de investimento, conforme determina o item VIII, do Art. 25 da Resolução CVM n.º 23/2021:

"VIII - comunicar os principais assuntos de auditoria nos relatórios de auditoria de demonstrações financeiras de todas as entidades reguladas ou supervisionadas pela CVM, nos termos das normas profissionais de auditoria independente aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC."

Por sua vez, em conexão com discussões internacionais sobre o tema, o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON, emitiu a circular nº 07 /2017 - DN, em que recomenda fortemente a inclusão explícita dos resultados dos procedimentos de auditoria nos PAAs e traz alguns exemplos de sua apresentação, deixando claro que se tratam de exemplos meramente ilustrativos e sem finalidade de sugerir qualquer redação padronizada, o que seria incompatível com os principais objetivos do novo relatório que, ao final, são torná-

lo mais informativo e transparente aos seus usuários.

É relevante salientar que, para que se atinjam tais objetivos, é imprescindível que a descrição dos procedimentos efetuados pelo auditor e dos resultados alcançados apresentem conteúdo informacional relevante para os usuários, não se restringindo a apresentações genéricas do que foi realizado e a afirmações vagas acerca da adequação do assunto quanto às demonstrações contábeis como um todo.

Com relação ao conteúdo, é razoável concluir que os diversos usuários esperam que sejam descritos na seção Principais Assuntos de Auditoria, mesmo que não requerido em sua totalidade pela NBC TA 701, dentre outros possíveis, os seguintes itens, que entendemos como melhorias aplicáveis pelo auditor quando da elaboração de seu relatório de auditoria:

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

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

Nesse sentido, tendo em vista o disposto nos itens I, II e III, art. 25-A da Instrução CVM nº 480/09, acrescentado pela Instrução CVM nº 600/18 (em relação às demonstrações financeiras de patrimônios separados) e o disposto no item VIII, art. 25, da Resolução CVM n.º 23/2021, que trata dos Principais Assuntos de Auditoria, lembramos que cada patrimônio separado é considerado uma entidade que reporta informação para fins de elaboração de demonstrações financeiras individuais. Portanto, as normas profissionais de auditoria independente devem ser observadas quando da emissão do respectivo relatório de auditoria, inclusive a NBC TA 701 que trata do assunto.

12. Exame de Qualificação Técnica - prova específica CVM (art. 30, Resolução CVM n.º 23/2021)

Em 21.08.2015 foi aprovada a NBCPA 13 (R2), que trata do Exame de Qualificação Técnica, instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC. Assim, considerando que a citada NBCPA 13 (R2) alterou o modelo de funcionamento do referido Exame, criando prova específica para atuação em entidades reguladas por esta Autarquia, vale lembrar o disposto no artigo 30, da

Resolução CVM n.º 23/2021, que determina que o Exame de Qualificação Técnica será realizado com vistas à habilitação do auditor independente para o exercício da atividade de auditoria de demonstrações contábeis para todas as entidades integrantes do mercado de valores mobiliários.

A NBCPA 13 (R2), em seu item 3, letra “b”, instituiu a prova específica para atuação em entidades reguladas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Ou seja, a partir da entrada em vigor da NBCPA 13 (R2), o Exame de Qualificação Técnica – “CVM” passou a ser o exame de qualificação técnica necessário para registro junto a esta Autarquia.

Adicionalmente, convém esclarecer que a aprovação em exame de qualificação técnica específico “CVM” é, apenas, um dos requisitos necessários para registro na CVM. O fato de estar ativo no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI), mantido pelo Conselho Federal de Contabilidade, não garante, por si, o atendimento a este requisito, tendo em vista que muitos profissionais integrantes do CNAI não foram aprovados em Exame de Qualificação Técnica, mas migrados do cadastro da CVM quando de sua criação. Assim, os profissionais que já foram cadastrados na CVM como responsáveis técnicos de uma sociedade de auditoria estão sujeitos à comprovação de aprovação no referido exame caso a solicitação de inclusão em outro auditor ocorra após a baixa de seu cadastro no auditor anterior.

Por sua vez, com a adoção do exame de qualificação técnica específico “CVM” destacamos que, após aprovado naquele certame, e até seu cadastro ou registro na CVM, o profissional interessado em obter tal prerrogativa deverá manter-se em dia com os requerimentos do Programa de Educação Profissional Continuada, comprovando sua regularidade através de certidão específica emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade (incisos VII do art. 5º; XIII do art. 6º e VI do art. 6º-A da Resolução CVM n. 23/2021). Caso a comprovação antes mencionada não seja possível, o profissional requerente deverá se submeter novamente ao gravame da prestação de exame de qualificação técnica específico para a CVM e obter a respectiva aprovação.

Esclarecemos ainda que todos os integrantes das equipes de auditoria que exerçam funções gerenciais também devem ter sido aprovados no referido exame, conforme melhor detalhado no item 13 a seguir.

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

Uma das novidades apresentadas na alteração da ICVM 308/99 ocorrida em 2017, diz respeito à composição das equipes que executam as atividades de auditoria. O inciso VII, art. 25, da Resolução CVM n.º 23/2021 (que substitui a ICVM 308/99) determina que o auditor deve:

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

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

Importante ressaltar que o inciso VII do art. 25, combinado com o disposto no caput e no §1º do art. 34, todos da citada Resolução CVM n.º 23/2021, ratifica a obrigação de que tais profissionais atentem ao cumprimento anual do Programa de Educação Profissional Continuada, após sua aprovação no referido exame. O não atendimento às diretrizes impostas pelo Conselho Federal de Contabilidade em relação ao Programa de Educação Profissional por parte dos profissionais citados poderá ensejar a adoção de medidas administrativas em desfavor dos auditores independentes a eles vinculados, nos termos constantes do item 05 deste ofício.

No que tange especificamente aos contadores já cadastrados como responsáveis técnicos autorizados a emitir e assinar relatórios de auditoria em nome de cada sociedade de auditoria, no âmbito do mercado de valores mobiliários, ressalte-se que, por ocasião de seus requerimentos de inclusão no cadastro de responsáveis técnicos, estes cumpriram com todos os requisitos que lhes facultaram o deferimento dos seus pedidos de cadastro por parte da CVM. Desse modo, compõe entendimento pacificado na SNC, de que os responsáveis técnicos, como tal já cadastrados nesta autarquia e enquanto mantiverem seu atual cadastro ativo, não necessitam ser aprovados em Exame de Qualificação Técnica específico para a CVM, ainda que a realização voluntária do referido exame seja uma condição tecnicamente recomendável por estar endereçada ao indispensável e contínuo aprimoramento técnico dos profissionais que atuam no mercado de valores mobiliários.

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

O parágrafo único do art. 11 da Resolução CVM n.º 23/2021 procura estabelecer uma relação de equidade entre o tratamento dado ao auditor independente - pessoa natural e ao auditor independente - pessoa jurídica e seus responsáveis técnicos. Como consta da norma, não é permitido o registro, na categoria de Auditor Independente - Pessoa Natural, de contador que seja sócio, diretor ou responsável técnico ou que tenha vínculo profissional de qualquer natureza com Auditor Independente - Pessoa Jurídica. Entretanto, para o sócio, ou responsável técnico, de auditor independente - pessoa jurídica registrado na CVM não se apresentava impedimento para participação, também como sócio e/ou responsável técnico, em outra sociedade de auditoria registrada na CVM. Tínhamos, portanto, situação assimétrica que beneficiava um participante em detrimento de outro.

Cabe mencionar que a limitação de participação de um sócio a apenas uma sociedade de auditoria registrada na CVM não caracteriza inobservância ao direito constitucional de livre associação. Em verdade, não há qualquer impedimento à livre associação do profissional; podendo ter quantas associações e participações desejar, inclusive dentro de um mesmo grupo econômico. Entretanto, a participação em auditor independente - pessoa jurídica registrado na CVM, seja como sócio ou como responsável técnico, estará limitada a apenas 01 (uma) sociedade de auditoria. Portanto, pedidos de novos registros de sociedades de auditoria ou de inclusão de responsáveis técnicos que estejam em desacordo com essa determinação serão prontamente indeferidos.

15. Auditoria das demonstrações financeiras de Fundos de Investimento em Direitos Creditórios - FIDC, Certificados de Recebíveis Imobiliários - CRI e Certificados de Recebíveis do Agronegócio - CRA.

O OFÍCIO-CIRCULAR/CVM/SIN/SNC/ Nº 01/2012, orienta os auditores independentes que atuam em fundos "FIDC" quanto a determinados procedimentos que deverão executar em relação aos direitos creditórios detidos pelos fundos, incluindo a verificação da existência e sua adequada precificação, considerando, ainda, questões relacionadas às provisões para perdas sobre esses direitos, de que trata a Instrução CVM nº 489/11.

Nesse contexto, reforçamos que o referido OFÍCIO-CIRCULAR também se aplica aos procedimentos de auditoria a serem executados para as demonstrações financeiras dos patrimônios separados de CRI e CRA, exigidas pelo art. 25-A da Instrução CVM nº 480/09, de forma a complementar as orientações do OFÍCIO-CIRCULAR nº 2/2019/CVM/SIN/SNC, por meio do qual destacamos que a dinâmica de funcionamento dos CRI e CRA se assemelha a dos FIDC, sendo adequada a aplicação da Instrução CVM nº 489/11.

16. Auditoria de estimativas contábeis e divulgações relacionadas (NBC TA 540 (R2))

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

Assim, seguem nossas considerações sobre os principais descumprimentos verificados:

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

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

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

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

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

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

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

17. Elaboração de relatórios de auditoria - modificação de opinião

Desde 2019 temos detectado a emissão de alguns relatórios de auditoria de demonstrações anuais e de demonstrações intermediárias que, a nosso juízo, estavam em desacordo com as normas profissionais de auditoria independente. Tais relatórios estavam relacionados a companhias que passavam por processos de investigação criminal, inclusive de seus dirigentes e gestores.

Apesar de entendermos que este é um tema complexo, de extrema relevância e que envolve julgamento profissional, verificamos que alguns auditores estão optando por emitir sua opinião de uma forma não condizente com as diretrizes constantes das normas profissionais de auditoria, mais precisamente, as NBC TA 700, NBC TA 705 e NBC TA 706. Nesse sentido, lembramos que o auditor deve modificar a opinião no seu relatório quando:

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

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

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

“Opinião com ressalva

7. O auditor deve expressar uma “Opinião com ressalva” quando:

(a) ele, tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes, mas não generalizadas nas demonstrações contábeis; ou

(b) não é possível para ele obter evidência apropriada e suficiente de auditoria para fundamentar sua opinião, mas ele conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas sobre as demonstrações contábeis, se houver, poderiam ser relevantes, mas não generalizados.

Opinião adversa

8. O auditor deve expressar uma “Opinião adversa” quando, tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes e generalizadas para as demonstrações contábeis.

Abstenção de opinião

9. O auditor deve se abster de expressar uma opinião quando não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar sua opinião e ele concluir que os possíveis efeitos de distorções não detectadas sobre as demonstrações contábeis, se houver, poderiam ser relevantes e generalizados.

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

Da mesma forma, temos observado que, nestes casos, a seção “Base para Opinião” não condiz com a opinião emitida ao final, consideradas as orientações das normas profissionais de auditoria independente. Nesse sentido, lembramos que a seção “Base para Opinião” é a responsável por contextualizar a opinião emitida, tenha ou não modificação, devendo, portanto, apresentar todas as informações necessárias para que o usuário daquele relatório tenha a

fundamentação utilizada pelo auditor em seu julgamento profissional, desde que respeitadas as normas profissionais de auditoria independente.

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

“art. 25 - ...

IV - indicar com clareza, e em quanto, as contas ou subgrupos de contas do ativo, passivo, resultado e patrimônio líquido que estão afetados pela adoção de procedimentos co

Contabilidade, bem como os efeitos no dividendo obrigatório e no lucro ou prejuízo por ação, conforme o caso, sempre que emitir relatório de revisão de informações intermediárias ou relatório de auditoria adverso ou com ressalva”.

18. Auditor Independente - Pessoa Jurídica: tipos societários e responsabilidade dos sócios

Com a entrada em vigor da Resolução CVM n. 23/2021, foram efetivadas relevantes alterações nos tipos societários passíveis de utilização pelas sociedades de auditoria com registro na CVM, como também, foi eliminada a exigência de responsabilidade solidária e ilimitada entre os sócios. Assim, não há mais a obrigação de que a sociedade de auditoria com registro na CVM seja constituída sob a forma de sociedade simples pura. Da mesma forma, a Resolução CVM n. 23/2021 eliminou a obrigatoriedade de constar nos respectivos contratos sociais cláusulas que exigissem a responsabilidade solidária e ilimitada entre os sócios.

Nesse sentido, é relevante destacar que as referidas alterações normativas **não** ensejam qualquer necessidade de movimento das sociedades de auditoria para adequação de seus contratos sociais ao disposto na Resolução CVM n. 23/2021. Ao contrário, os contratos em vigor continuam perfeitamente válidos e aptos para a manutenção do registro da sociedade junto à CVM. Eventuais alterações contratuais que reflitam o desejo dos sócios em adotar as possibilidades introduzidas com as presentes alterações normativas podem ser feitas a qualquer tempo, de acordo com a vontade de seus sócios, sendo posteriormente remetidas à CVM para a atualização de seus dados cadastrais, como previsto no art. 17 da já citada Resolução.

19. Reconhecimento de créditos fiscais e seus possíveis reflexos no relatório de auditoria

Durante a atividade de supervisão e fiscalização da atividade de auditoria no âmbito do mercado de valores mobiliários é normal identificarmos situações que demonstram eventuais problemas potenciais, com impactos diretos nos usuários das informações contábeis. Atualmente, um item com essa característica é o reconhecimento de créditos fiscais e seus possíveis reflexos nas demonstrações contábeis e, ao final, o respectivo relatório de auditoria. Situações como a Ampliação do Conceito de Insumo - PIS e COFINS e a exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS têm chamado a atenção dessa Superintendência, principalmente em relação ao posicionamento de alguns auditores independentes em flagrante inobservância a conceitos basilares da estrutura conceitual de contabilidade em vigor mundialmente.

Sobre o tema, reforçamos que o Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP 01/21 trata o assunto de forma abrangente, devendo ser considerado quando da decisão do reconhecimento de tais valores por parte das companhias ou na emissão de opinião no relatório de auditoria por parte dos seus auditores.

20. Aspectos relevantes a serem observados na revisão das Notas Explicativas e na avaliação das demais informações constantes das Demonstrações Contábeis em pedidos de registro inicial de companhia aberta

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

Das exigências realizadas para a conclusão das citadas análises, foi possível identificar que as 5 (cinco) exigências mais frequentes estão relacionadas a:

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

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

c) ausência de divulgação de informações sobre o Relacionamento com os Auditores Independentes no Relatório de Administração, sem observar o artigo 2º, inciso I a IV, c/c o mesmo artigo 2º, §1º, inciso I, da Instrução CVM 381/2003;

d) falhas na divulgação da conciliação de informações de natureza não contábil (LAJIDA/EBTIDA ou LAJIDA/EBTIDA ajustado) com as informações contábeis, logo sem observância da Instrução CVM nº 527/12; e

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

Se por um lado, tais informações estão sob a responsabilidade primária da administração das companhias, cabendo a estes a dedicação de especial atenção às normas relacionadas a elaboração das Demonstrações Contábeis e das Demonstrações Intermediárias relacionadas aos temas acima mencionados, bem como às orientações constantes no Ofício Circular nº 01/2021/CVM/SNC/SEP (e ofícios circulares de anos anteriores); de outro, cabe ao auditor independente envidar esforços na análise do conteúdo daquelas informações apresentadas em conjunto com as respectivas demonstrações contábeis auditadas, recomendando ajustes e melhorias necessárias, de modo a permitir uma melhor compreensão por parte dos diversos usuários e, principalmente, a sua adequação à estrutura de relatório financeiro aplicável.

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

Por último, releva ressaltar que nos pedidos de registro inicial de companhia aberta, ao auditor será imputada responsabilidade pela opinião emitida no respectivo relatório de auditoria e pela condução dos trabalhos e procedimentos de auditoria que serviram de base para sua opinião, caso existam desvios relacionados à estrutura de relatório financeiro aplicável e suas divulgações relacionadas.

21. Novo Protocolo Digital

Desde 2019 está disponível o novo sistema de Protocolo Digital da CVM. O objetivo do novo sistema é o de permitir a automação completa do fluxo de recebimento, distribuição e tramitação de documentos recebidos pela Autarquia, tornando esse serviço mais ágil e eficiente. Nessa nova versão é possível acompanhar o andamento das solicitações durante todas as etapas.

Sem intermediários, os auditores independentes podem realizar o protocolo diretamente para a Gerência de Normas de Auditoria, que poderá redirecionar a demanda em caso de equívocos. Entre os benefícios da automação desse serviço, estão a redução no tempo de entrega de documentos e o aumento da transparência nessa tramitação, uma vez que o auditor pode acompanhá-la do início ao fim da sua demanda. Documentos entregues presencialmente ou recebidos via Correios continuarão a ser tratados pela área responsável pelo recebimento desses documentos, que fará o cadastramento e digitalização no novo Protocolo Digital. Lembramos que, em função da pandemia COVID, a CVM não está recebendo documentos físicos, até que o trabalho presencial retorne.

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

Para utilizar o novo Protocolo Digital, acesse o Portal de Serviços do Governo Federal (<https://www.gov.br/pt-br/servicos/protocolar-documentos-junto-a-cvm>) e cadastre-se. Para mais informações, entre no portal da CVM (<https://www.gov.br/cvm/pt-br>; no menu à esquerda, selecione a opção “Serviços” e acesse no item “Protocolo Digital CVM (Protocolo CVM)”. Em caso de dúvida, entre em contato com a Divisão de Gestão da Informação (DINF/SOI) pelo e-mail dinf@cvm.gov.br ou pelo telefone (21) 3554-8411.

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

- OFÍCIO-CIRCULAR/CVM/SNC/SEP Nº 01/2021, que orientação quanto a aspectos relevantes a serem observados na elaboração das Demonstrações Financeiras para o exercício social encerrado em 31/12/2020, e

- OFÍCIO-CIRCULAR/CVM/SNC/SEP/n.º 02/2020, que trata dos possíveis impactos da pandemia do Coronavírus nas Demonstrações Financeiras das entidades sob fiscalização desta Autarquia e da atuação esperada por parte dos auditores independentes.

Informamos que dúvidas relacionadas ao registro e à atuação no âmbito do mercado de valores mobiliários poderão ser dirimidas pelo e-mail: gna@cvm.gov.br, ou através dos telefones (21) 3554-8397 ou 3554-8615, assim que as restrições impostas pela pandemia COVID-19 permitam.

¹ - Os relatórios de revisão citados entre parênteses refletem os tipos de relatórios constantes na revisão da NBC PA 11, aprovada em 08 de dezembro de 2017, com efeitos a partir de 01.01.2019.

Atenciosamente,



Documento assinado eletronicamente por **Madson Vasconcelos, Gerente**, em 07/05/2021, às 12:36, com fundamento no art. 6º do Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015.



Documento assinado eletronicamente por **Paulo Roberto Gonçalves Ferreira, Superintendente**, em 07/05/2021, às 12:38, com fundamento no art. 6º do Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015.



A autenticidade do documento pode ser conferida no site https://sei.cvm.gov.br/conferir_autenticidade, informando o código verificador **1257149** e o código CRC **0533B071**.

*This document's authenticity can be verified by accessing https://sei.cvm.gov.br/conferir_autenticidade, and typing the "Código Verificador" **1257149** and the "Código CRC" **0533B071**.*