

COMUNICADO TÉCNICO IBRACON Nº 01/2019

Orientação aos auditores independentes para emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis de entidades de incorporação imobiliária, em atendimento ao Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP n.º 02/2018.

Objetivo

1. Este Comunicado Técnico tem por objetivo orientar os auditores independentes na emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis de entidades de incorporação imobiliária a partir do exercício social encerrado em, ou após, 31 de dezembro de 2018. A orientação é necessária, dado o andamento das discussões sobre o impacto da NBC TG 47 – Receita de Contrato com Cliente nas demonstrações contábeis das entidades de incorporação imobiliária.

Introdução

2. O NBC TG 47 foi emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) em 25 de novembro de 2016, por meio da NBC TG 47, e também pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) em 22 de dezembro de 2016, por meio da Deliberação CVM 672, e tem sua vigência iniciada para as entidades com os exercícios iniciados em, ou após, 1º de janeiro de 2018. O NBC TG 47 se correlaciona ao IFRS 15 – *Revenue from Contracts with Customers*, emitido pelo *International Accounting Standards Board* (IASB). A NBC TG 47 substitui as normas, interpretações e comunicados existentes sobre receita, incluindo, entre outros, a NBC TG 30 – Receitas e o NBC TG 17 – Contratos de Construção, e estabelece princípios e critérios a serem adotados para reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação da receita de contrato com cliente, inclusive da venda de unidade imobiliária não concluída.
3. De acordo com a NBC TG 47, a entidade deve identificar quais são as promessas de transferir ao cliente o bem ou serviço, e avaliar quais dessas são distintas para as quais a entidade avalia o reconhecimento de receita de forma individual. Essa norma atribui o termo “obrigação de *performance*” a essas promessas de bem ou serviço que sejam distintas. Observa-se que o reconhecimento de receita de contratos com clientes passa a ter nova disciplina normativa, baseada na transferência do controle do bem ou serviço prometido, seja essa transferência observada em momento específico do tempo (*at a point in time*), seja essa transferência observada ao longo do tempo (*over time*), conforme a satisfação ou não das denominadas “obrigações de *performance*” contratuais. Nesse contexto, a entidade deve avaliar o momento de quando ocorre a transferência de controle, isto é, o momento em que se cumpre a obrigação de *performance* ao transferir o bem ou serviço ao cliente, e avaliar se os critérios para

reconhecimento da receita ao longo do tempo são atendidos e, caso não sejam, a entidade deve reconhecer a receita em momento específico.

4. A avaliação quanto ao critério a ser adotado para o reconhecimento de receita de contratos de incorporação imobiliária residencial no Brasil tem sido objeto de relevante debate ao longo dos últimos anos. Em 2010 o CFC emitiu o Comunicado CTG 04 – Aplicação da Interpretação Técnica ITG 02 – Contrato de Construção do Setor Imobiliário, que foi utilizado até 2017 como base de elaboração das demonstrações contábeis de entidades de incorporação imobiliária no Brasil. Nos exercícios anteriores a 2018, ao avaliar o critério de reconhecimento de receita à luz do CTG 04, as entidades de incorporação imobiliária concluíram que existia transferência de riscos e benefícios de forma contínua e, conseqüentemente, que o critério de reconhecimento de receita ao longo do tempo, também conhecido como percentual da evolução da obra (POC) (*Percentage of Completion method*), seria o mais adequado.
5. Considerando o cenário à época e a edição do CTA 09, de 2011, as entidades de incorporação imobiliária no Brasil têm elaborado demonstrações contábeis tendo como base de elaboração as “Práticas contábeis adotadas no Brasil e as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS) aplicáveis a entidades brasileiras de incorporação imobiliária, como aprovadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM)”. Tal base de elaboração considerava o CTG 04 sobre a aplicação da Interpretação Técnica ITG 02 às Entidades de Incorporação Imobiliária no Brasil.
6. Após a emissão da IFRS 15 pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), o CPC constituiu um grupo de trabalho, em 2016, para analisar os impactos da adoção da IFRS 15 (e, conseqüentemente, da NBC TG 47) para entidades de incorporação imobiliária. Como resultado das discussões desse grupo, uma revisão da NBC TG 04 (versão R1) foi colocada em audiência pública no ano de 2017. Durante as discussões do grupo de trabalho do CPC, e como parte do processo de audiência pública, o IBRACON indicou a existência de dúvidas razoáveis quanto a se os critérios de reconhecimento de receita ao longo do tempo da NBC TG 47 e IFRS 15 são efetivamente atendidos para determinados tipos de contratos de venda de unidades imobiliárias residenciais, recomendando que o CPC efetuasse uma consulta sobre o tema ao IFRS *Interpretations Committee* (IFRS IC). Tal consulta foi submetida ao IFRS IC contendo considerações sobre as características comuns de contratos de incorporação imobiliária no Brasil. Cabe lembrar que essa consulta considerou apenas os contratos de venda de unidades imobiliárias financiadas pelo próprio incorporador ou por instituições financeiras, não se aplicando aos contratos de venda na modalidade de crédito associativo e outros tipos de contratos que possuam características diferentes daquelas descritas na consulta.
7. Considerando que até dezembro de 2017, não havia uma deliberação definitiva do IFRS IC, e a iminência do início da vigência da NBC TG 47 a partir de 1º de janeiro de 2018, a CVM emitiu o Ofício-Circular CVM/SNC/SEP/n.º 01/2008 orientando que fosse mantido o tratamento contábil emanado da NBC TG 04 que veio sendo dado até então para o reconhecimento de receitas de incorporadoras imobiliárias nos contratos referidos anteriormente, até que o CPC pudesse concluir sua análise sobre o tema.
8. O IFRS IC iniciou a análise do assunto em sua reunião de setembro de 2017 e, após um período em que sua decisão de agenda tentativa esteve disponível para comentários, encerrou tal análise

em março de 2018. O IFRS IC analisou os fatos descritos na consulta enviada e nos comentários recebidos e concluiu que nenhum dos critérios para reconhecimento de receita ao longo do tempo previstos no item 35 da IFRS 15 foram atendidos e, dessa forma, a entidade deveria reconhecer a receita em momento específico no tempo, aplicando o item 38 do IFRS 15.

9. Na reunião de agosto de 2018, o CPC deliberou, após ser dado conhecimento sobre a manifestação de entendimento da CVM, que não mais caberia discussão do assunto no âmbito do CPC.
10. Em sua reunião de fevereiro de 2019, o mesmo Comitê deliberou pela formação de um grupo de trabalho, com a finalidade de analisar as implicações no caso de revogação ou modificação do CTG 04, em decorrência da aplicação da NBC TG 47.
11. A partir da vigência do NBC TG 47, a avaliação sobre o reconhecimento de receita ao longo do tempo para entidades de incorporação imobiliária foi objeto de manifestação da CVM, por meio do item 6 (Reconhecimento de Receita – POC: IFRS n.º 15 x IFRIC n.º 15) do Ofício Circular/CVM/SNC/SEP 01/2018. O último parágrafo do referido item do Ofício Circular inclui o seguinte:

“(...) Enquanto o processo de discussão da OCPC 04 não for concluído e de forma a permitir a previsibilidade normativa, evitar prejuízos informacionais ao mercado de capitais brasileiro e evitar transtornos aos departamentos de contabilidade e controladoria das empresas, as áreas técnicas da CVM orientam o mercado no sentido de observar o que está previsto na OCPC 04 ora vigente, aprovada pela Deliberação CVM n.º 653/2010, aplicando-se aos ajustes que se fizerem necessários em função da vigência da IFRS n. 15 para 01.01.2018, quando da elaboração das demonstrações contábeis das entidades de incorporação imobiliária no Brasil nos exercícios encerrados em, ou após, 31.12.2017.”
12. Com o objetivo de orientar as entidades registradas na CVM, bem como os seus auditores, em atendimento a decisão da diretoria Colegiada da CVM de 3 de julho de 2018, as Superintendências de Normas Contábeis e de Auditoria (SNC) e de Relações com Empresas (SEP) emitiram o Ofício circular/CVM/SNC/SEP/n.º 02/2018 no dia 12 de dezembro de 2018, o qual descreve manifestação da CVM a respeito da aplicação da NBC TG 47 para certos tipos de transações oriundas de contratos de compra e venda de unidade imobiliária não concluída nas entidades brasileiras do setor de incorporação imobiliária, registradas na CVM (entidade).
13. Em síntese, o Ofício circular afirma que a aplicação da NBC TG 47 (IFRS 15) às transações de venda de unidades imobiliárias não concluídas, realizadas por entidades registradas na CVM do setor de incorporação imobiliária, têm questões centrais, como: (a) o foco no contrato (unidade de conta); (b) o monitoramento contínuo dos contratos; (c) uma estrutura de controles internos em padrão de qualidade considerado, no mínimo, aceitável para os propósitos aos quais se destina; (d) a realização de ajustamentos tempestivos; e (e) a qualidade da informação (valor preditivo e confirmatório das demonstrações contábeis).
14. A CVM entende que a adoção de uma ou outra política contábil será função de adequadas análises contratuais por parte da administração da entidade, em linha com os ditames da norma. Para o caso específico do setor de incorporação imobiliária, a aplicação do método de reconhecimento de receita denominado *“Percentage of Completion – POC” (over time)* ou adoção do método das chaves *“at a point in time”*, por exemplo, decorrerá dessa avaliação e

deverá indicar os fatores técnicos, econômicos, financeiros, legais, etc., que deem causa ao início do processo de reconhecimento de receita, momento esse que representa a declaração da companhia, perante terceiros, de seu compromisso quanto ao desenvolvimento efetivo de empreendimento imobiliário.

15. De acordo com o Ofício Circular, na avaliação da entidade quanto ao critério a ser adotado para o reconhecimento de receita de contratos de incorporação imobiliária residencial no Brasil, a condição *sine qua non* para a aplicação do POC, é a existência de estrutura de controles internos - *framework* - com padrão de qualidade adequado para o perfeito atendimento do atributo fundamental da representação fidedigna. Deficiências identificadas nessa estrutura de controle, conforme previsto na Instrução CVM n.º 308/1999, art. 25, inciso II, devem ser incluídas no relatório circunstanciado endereçado à administração e aos órgãos de governança competentes da entidade.
16. Ainda de acordo com o Ofício circular, a definição e aprovação de política contábil que indique, com objetividade e clareza, o momento em que a administração identifica incertezas quanto à entrada de fluxos de caixa para a entidade é condição *sine qua non* para a aplicação consistente do processo de ajustamentos contábeis tempestivos sobre as estimativas de mensurações vinculadas às denominadas “provisões para distratos”.

Entendimento e orientação aos auditores

17. Considerando o posicionamento da CVM sobre a aplicação da NBC TG 47 (IFRS 15) em relação ao reconhecimento da receita advinda da atividade de incorporação imobiliária para as entidades registradas na CVM, o presente documento tem o objetivo de orientar os auditores independentes na emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis de entidades de incorporação imobiliária, referentes aos exercícios sociais encerrados em, ou após, 31 de dezembro de 2018.
18. Embora o Ofício circular mencionado anteriormente, emitido pela CVM refira-se exclusivamente às entidades registradas na CVM, qualquer outra entidade do setor também pode utilizar o Ofício circular como base para a elaboração das demonstrações contábeis, de acordo com o § 6º do Art. 177 da Lei n.º 6.404/76, descrito abaixo:

§ 6º As companhias fechadas poderão optar por observar as normas sobre demonstrações financeiras expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários para as companhias abertas. (Incluído pela Lei n.º 11.638 de 2007)

Cumpra mencionar que a companhia fechada, mencionada no trecho da lei acima, ou qualquer outra entidade (por exemplo, sociedade limitada (Ltda.)) que adotar tal Ofício Circular, deve cumprir integralmente as interpretações, orientações e normas contábeis emitidas pela CVM para fins de elaboração de suas demonstrações contábeis.

19. Espera-se que as entidades que apresentarem demonstrações contábeis seguindo as orientações do Ofício Circular acima referido incluam em sua base de elaboração das demonstrações contábeis uma afirmação de que “as demonstrações contábeis individuais e consolidadas foram elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e com as normas internacionais de relatório financeiro (“IFRS”), aplicáveis às entidades de incorporação

imobiliária no Brasil, registradas na Comissão de Valores Mobiliários (“CVM”),. Os aspectos relacionados a transferência de controle na venda de unidades imobiliárias seguem o entendimento da administração da companhia, alinhado àquele manifestado pela CVM no Ofício Circular /CVM/SNC/SEP nº 02/18 sobre a aplicação do Pronunciamento Técnico NBC TG 47 (IFRS 15).”

20. A base de elaboração das demonstrações contábeis e o relatório do auditor devem ser adaptados para as entidades não registradas na CVM que optarem por seguir esse Ofício circular, conforme mencionado no item 17.
21. O auditor deve assegurar que o conteúdo do relatório de auditoria está consistente com as representações da administração, incluindo a informação de que as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com as respectivas normas contábeis adotadas como aprovadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), quando aplicável, como orientado por meio do Ofício circular/CVM/SNC/SEP/n.º 02/2018, emitido pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

Modelo de relatório do auditor

22. Para que se mantenha a consistência na emissão do relatório por parte do auditor independente, este Comunicado inclui, no Apêndice, modelo de relatório a ser emitido pelas entidades de incorporação imobiliária que são entidades registradas na CVM. O referido modelo não contempla eventuais modificações que podem ser necessárias em circunstâncias específicas. O exemplo de relatório a seguir é apenas para orientação e não pretende ser completo ou aplicável a todas as situações. Em qualquer outra circunstância consultar o CTA 25 e as normas de auditoria.

Vigência

Este Comunicado entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios sociais encerrados a partir de, ou após, 31 de dezembro de 2018.

São Paulo, 18 de fevereiro de 2019.

Francisco A. M. Sant’Anna

Presidente da Diretoria Nacional

Rogério Hernandez Garcia

Diretor Técnico

Anexo

Modelo de relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis individuais e consolidadas, de entidade registrada, elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e com as normas internacionais de relatórios financeiros (IFRS), aplicáveis às entidades de incorporação imobiliária no Brasil, contemplando a orientação contida no Ofício circular/CVM/SNC/SEP/n.º 02/2018, emitido pela CVM, sem modificação⁽¹⁾.

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS INDIVIDUAIS E CONSOLIDADAS

Aos acionistas da Companhia XXX [ou outro destinatário apropriado]

Opinião sobre as demonstrações contábeis individuais e consolidadas elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e com as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS), aplicáveis às entidades de incorporação imobiliária no Brasil, registradas na CVM.

Examinamos as demonstrações contábeis individuais e consolidadas da Companhia XXX (Companhia), identificadas como controladora e consolidado, respectivamente, que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 20X1 e as respectivas demonstrações do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis.

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira, individual e consolidada, da Companhia XXX em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho individual e consolidado de suas operações e os seus respectivos fluxos de caixa individuais e consolidados para o exercício findo nessa data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e com as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS), aplicáveis às entidades de incorporação imobiliária no Brasil, registradas na Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

Base para opinião

Nossa auditoria foi conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Nossas responsabilidades, em conformidade com tais normas, estão descritas na seção a seguir intitulada “Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis individuais e consolidadas”. Somos independentes em relação à Companhia e suas controladas, de acordo com os princípios éticos relevantes previstos no Código de Ética Profissional do Contador e nas normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas. Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

Ênfase

Conforme descrito nas notas explicativas X e Y, as demonstrações contábeis individuais e consolidadas foram elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e com as

normas internacionais de relatório financeiro (IFRS), aplicáveis às entidades de incorporação imobiliária no Brasil, registradas na CVM. Dessa forma, a determinação da política contábil adotada pela entidade, para o reconhecimento de receita nos contratos de compra e venda de unidade imobiliária não concluída, sobre os aspectos relacionados à transferência de controle, seguem o entendimento manifestado pela CVM no Ofício circular /CVM/SNC/SEP n.º 02/2018 sobre a aplicação da NBC TG 47 (IFRS 15). Nossa opinião não está ressalvada em relação a esse assunto.

Principais assuntos de auditoria⁽²⁾

Principais assuntos de auditoria são aqueles que, em nosso julgamento profissional, foram os mais significativos em nossa auditoria do exercício corrente. Esses assuntos foram tratados no contexto de nossa auditoria das demonstrações contábeis individuais e consolidadas como um todo e na formação de nossa opinião sobre essas demonstrações contábeis individuais e consolidadas e, portanto, não expressamos uma opinião separada sobre esses assuntos.

(Descrição de cada um dos principais assuntos de auditoria, de acordo com a NBC TA 701 (ISA 701)).

Outros assuntos

Demonstrações do valor adicionado

As demonstrações individual e consolidada do valor adicionado (DVA) referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 20X1, elaboradas sob a responsabilidade da administração da Companhia, e apresentadas como informação suplementar para fins de IFRS, foram submetidas a procedimentos de auditoria executados em conjunto com a auditoria das demonstrações contábeis da Companhia. Para a formação de nossa opinião, avaliamos se essas demonstrações estão conciliadas com as demonstrações contábeis e registros contábeis, conforme aplicável, e se a sua forma e conteúdo estão de acordo com os critérios definidos na NBC TG 09 – Demonstração do Valor Adicionado. Em nossa opinião, essas demonstrações do valor adicionado foram adequadamente elaboradas, em todos os aspectos relevantes, segundo os critérios definidos nessa Norma e são consistentes em relação às demonstrações contábeis individuais e consolidadas tomadas em conjunto.

Outras informações que acompanham as demonstrações contábeis individuais e consolidadas e o relatório do auditor⁽³⁾

A administração da Companhia é responsável por essas outras informações que compreendem o Relatório da Administração.

Nossa opinião sobre as demonstrações contábeis individuais e consolidadas não abrange o Relatório da Administração e não expressamos qualquer forma de conclusão de auditoria sobre esse relatório.

Em conexão com a auditoria das demonstrações contábeis individuais e consolidadas, nossa responsabilidade é a de ler o Relatório da Administração e, ao fazê-lo, considerar se esse relatório está, de forma relevante, inconsistente com as demonstrações contábeis ou com nosso conhecimento

obtido na auditoria ou, de outra forma, aparenta estar distorcido de forma relevante. Se, com base no trabalho realizado, concluirmos que há distorção relevante no Relatório da Administração, somos requeridos a comunicar esse fato. Não temos nada a relatar a este respeito.

Responsabilidades da administração e da governança pelas demonstrações contábeis individuais e consolidadas

A administração da Companhia é responsável pela elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis individuais e consolidadas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e com as normas internacionais de relatório financeiro (IFRS), aplicáveis às entidades de incorporação imobiliária no Brasil, registradas na CVM, e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Na elaboração das demonstrações contábeis individuais e consolidadas, a administração é responsável pela avaliação da capacidade de a Companhia continuar operando, divulgando, quando aplicável, os assuntos relacionados com a sua continuidade operacional e o uso dessa base contábil na elaboração das demonstrações contábeis, a não ser que a administração pretenda liquidar a Companhia ou cessar suas operações, ou não tenha nenhuma alternativa realista para evitar o encerramento das operações.

Os responsáveis pela governança da Companhia e suas controladas são aqueles com responsabilidade pela supervisão do processo de elaboração das demonstrações contábeis.

Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis individuais e consolidadas

Nossos objetivos são obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis individuais e consolidadas, tomadas em conjunto, estão livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro, e emitir relatório de auditoria contendo nossa opinião. Segurança razoável é um alto nível de segurança, mas não uma garantia de que a auditoria realizada de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria sempre detectam as eventuais distorções relevantes existentes. As distorções podem ser decorrentes de fraude ou erro e são consideradas relevantes quando, individualmente ou em conjunto, possam influenciar, dentro de uma perspectiva razoável, as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas referidas demonstrações contábeis.

Como parte de uma auditoria realizada de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria, exercemos julgamento profissional e mantemos ceticismo profissional ao longo da auditoria. Além disso:

- Identificamos e avaliamos os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis individuais e consolidadas, independentemente se causada por fraude ou erro, planejamos e executamos procedimentos de auditoria em resposta a tais riscos, bem como obtemos evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião. O risco de não detecção de distorção relevante resultante de fraude é maior do que o proveniente de erro, já que a fraude pode envolver o ato de burlar os controles internos, conluio, falsificação, omissão ou representações falsas intencionais.

- Obtemos entendimento dos controles internos relevantes para a auditoria para planejarmos procedimentos de auditoria apropriados às circunstâncias, mas, não, com o objetivo de expressarmos opinião sobre a eficácia dos controles internos da Companhia e suas controladas⁽⁴⁾.
- Avaliamos a adequação das políticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis e respectivas divulgações feitas pela administração.
- Concluimos sobre a adequação do uso, pela administração, da base contábil de continuidade operacional e, com base nas evidências de auditoria obtidas, se existe incerteza relevante em relação a eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa em relação à capacidade de continuidade operacional da Companhia. Se concluirmos que existe incerteza relevante, devemos chamar atenção em nosso relatório de auditoria para as respectivas divulgações nas demonstrações contábeis individuais e consolidadas ou incluir modificação em nossa opinião, se as divulgações forem inadequadas. Nossas conclusões estão fundamentadas nas evidências de auditoria obtidas até a data de nosso relatório. Todavia, eventos ou condições futuras podem levar a Companhia a não mais se manterem em continuidade operacional.
- Avaliamos a apresentação geral, a estrutura e o conteúdo das demonstrações contábeis individuais e consolidadas, inclusive as divulgações e se essas demonstrações contábeis representam as correspondentes transações e os eventos de maneira compatível com o objetivo de apresentação adequada.
- Obtemos evidência de auditoria apropriada e suficiente referente às informações financeiras das entidades ou atividades de negócio do grupo para expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis individuais e consolidadas. Somos responsáveis pela direção, supervisão e desempenho da auditoria do grupo e, conseqüentemente, pela opinião de auditoria.

Comunicamo-nos com os responsáveis pela governança a respeito, entre outros aspectos, do alcance e da época dos trabalhos de auditoria planejados e das constatações significativas de auditoria, inclusive as deficiências significativas nos controles internos que eventualmente tenham sido identificadas durante nossos trabalhos.

Fornecemos também aos responsáveis pela governança declaração de que cumprimos com as exigências éticas relevantes, incluindo os requisitos aplicáveis de independência, e comunicamos todos os eventuais relacionamentos ou assuntos que poderiam afetar, consideravelmente, nossa independência, incluindo, quando aplicável, as respectivas salvaguardas.

Dos assuntos que foram objeto de comunicação com os responsáveis pela governança, determinamos aqueles que foram considerados como mais significativos na auditoria das demonstrações contábeis do exercício corrente e que, dessa maneira, constituem os principais assuntos de auditoria. Descrevemos esses assuntos em nosso relatório de auditoria, a menos que lei ou regulamento tenha proibido divulgação pública do assunto, ou quando, em circunstâncias extremamente raras, determinarmos que o assunto não deve ser comunicado em nosso relatório porque as conseqüências adversas de tal comunicação podem, dentro de uma perspectiva razoável, superar os benefícios da comunicação para o interesse público.

[Local (localidade do escritório de auditoria que emitiu o relatório) e data do relatório do auditor independente]

[Nome do auditor independente (pessoa física ou jurídica)]

[Nome do profissional (sócio ou responsável técnico, no caso de o auditor ser pessoa jurídica)]

[Números de registro no CRC da firma de auditoria e do profissional que assina o relatório e sua categoria profissional de contador]

[Assinatura do auditor independente]

- (1) O modelo de relatório do auditor apresentado neste Apêndice deve ser adaptado para as entidades não registradas na CVM que optarem por seguir o Ofício circular /CVM/SNC/SEP/n.º 02/2018 emitido pela CVM, seguindo os modelos apresentados no CTA 25.
- (2) A seção “Principais assuntos de auditoria” é exigida somente para entidades listadas e outras entidades exigidas pela CVM.
- (3) Quando aplicável.
- (4) Essa sentença deve ser modificada, conforme adequado, nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos em conjunto com a auditoria das demonstrações contábeis.