

RESPONSABILIDADE CIVIL DO AUDITOR INDEPENDENTE

Ruy Rosado de Aguiar Júnior¹

A Auditoria²

1. A função do auditor é muito antiga. Consta que os escribas sumérios, 2.600 a.C., preparavam listas sintéticas das transações, que eram confrontadas com as listas originais elaboradas por outras pessoas. Esse mesmo método foi empregado pelas civilizações egípcias, gregas e romanas. Mas o primeiro registro da palavra “auditor” aparece na Inglaterra, em um texto do rei Eduardo I, para controle da arrecadação de fundos destinados à Coroa. O instituto desenvolveu-se na Idade Média e teve maior importância a partir da industrialização e da exploração das colônias, com o surgimento das grandes companhias.

Atualmente, a auditoria é exigida por lei em diversas situações, no Brasil^{3,4} e no exterior, podendo ser interna ou externa. Nos EUA, seu uso

-
- 1 Artigo escrito em homenagem à Professora Judith Martins-Costa, jurista de primeira grandeza, cuja brilhante inteligência e dedicação ao ensino e à pesquisa muito contribuem ao aperfeiçoamento do Direito no Brasil.
 - 2 A auditoria é uma técnica contábil que objetiva obter elementos de convicção que permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com princípios fundamentais e normas de contabilidade e se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas (FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. *Auditoria contábil: normas de auditoria, procedimentos e papéis de trabalho, programas de auditoria, relatórios de auditoria*. 4. ed. atual. São Paulo: Atlas, 2013, p. 28).
 - 3 Lei n. 6.404, de 15.12.1976, art. 177, “§ 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes. Lei n. 6.435, de 15.7.77, estabelece auditoria independente para as entidades de previdência privada”.
 - 4 “Segundo o IBRACON, as entidades que precisam dos serviços de auditoria são: as empresas reguladas pela Agência Nacional de Transportes Terrestres (ANTT), as entidades fechadas de previdência privada complementar (EFPC), as instituições financeiras e demais entidades reguladas pelo Bacen, as companhias abertas e entidades de grande porte, as empresas reguladas pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), as organizações da sociedade civil de interesse público (OSCIP), as entidades beneficentes de assistência social, e as empresas reguladas pela Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) e pelo Conselho Nacional de Seguros Privados (CNSP), dentre outros.” (SANTOS, Aline Aparecida Alves dos; BUESA, Natasha Young. Um estudo sobre a

intensificou-se a partir da crise de 1929, para as empresas com cotação de ações na Bolsa, e, na Alemanha, a partir de 1931, para as sociedades anônimas e em comandita por ações. A partir de então, teve cada vez maior presença no mundo dos negócios. Mesa y Represas indicam as causas do crescimento da auditoria:

a) la acuciente necesidad de una certificación independiente y objetiva de las cuentas de una persona o empresa para atraer fondos de terceros inversores; b) la búsqueda de una garantía de seguridad de la operación financiera realizada para tranquilizar a los inversores; c) la creciente intervención del Estado en la economía, que impuso el cumplimiento de ciertos formalismos para controlar las operaciones económicas de significación y evitar fraudes⁵.

Hoje, é universalmente aceito que a auditoria presta serviço de interesse público, cumprindo o fim social de informar o mercado sobre as contas objeto de sua apreciação⁶.

2. Compliance

Na perspectiva do interesse público e na preservação dos princípios de sanidade das empresas, a auditoria está ao lado da *compliance*. O art. 7º, inc. VIII, da Lei Anticorrupção, dispõe que, na aplicação das sanções administrativas pelos sistemas de controle interno das empresas, serão considerados, entre outros fatores, “[...] a existência de mecanismos e procedimentos internos de integridade, *auditoria* e incentivo à denúncia de irregularidade e a aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta no âmbito da pessoa jurídica”⁷.

ética na auditoria independente: perspectiva das empresas que contratam os serviços profissionais. *Revista Eletrônica Gestão e Negócios*, São Roque, v. 5, n. 1, 2014).

5 LÓPEZ MESA, Marcelo J.; TRIGO REPRESAS, Félix A. *Responsabilidad civil de los profesionales*. Buenos Aires: Lexis Nexis, 2005, p. 341.

6 “O objetivo principal da auditoria é a confirmação dos registros contábeis e das demonstrações contábeis da empresa auditada. Assim, na consecução dos seus objetivos, a auditoria contribui para confirmar os próprios fins da contabilidade, visto que avalia a adequação dos registros, oferecendo à administração, ao governo e aos acionistas e partes interessadas a convicção de que as demonstrações refletem, ou não, a situação do patrimônio em determinada data e suas variações em certo período. Portanto, a auditoria dá credibilidade às demonstrações contábeis e às informações nelas contidas” (PEDROSO, Marcos Coelho. *A responsabilidade penal dos auditores independentes*. *Jus Societas*, Ji-Paraná, v. 4, n. 2, pp. 63-96, 2010, p. 63).

7 O art. 41 do Decreto nº 8.420, de 18.03.2015, que regulamentou a lei, define “programa de integridade” (*compliance*), que consiste, no âmbito de uma pessoa jurídica, em um conjunto de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e na aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta,

A auditoria, seja interna, seja independente, fornece aos *Officers* ou controladores da *compliance* elementos informativos sobre a situação da empresa e o comportamento dos seus administradores.

3. *Compliance* não é auditoria. Esta tem uma atuação delimitada no tempo, enquanto a *compliance* é permanente, estabelecendo processos internos de prevenção e de controle de riscos, com permanente acompanhamento.

4. Define-se *compliance* como o conjunto de “[...] medidas de prevenção pelas quais as empresas pretendem assegurar tanto o cumprimento das normas aplicáveis a ela mesma e a seus trabalhadores, como a denúncia e eventual sanção de suas infrações”.⁸

Esse conjunto de medidas deve constar de regulamentos com regras claras, contar com o acordo e a adesão dos integrantes da organização, educados e capacitados a lhe dar seguimento, pois somente será eficaz, se efetivamente aplicado. A *compliance* pressupõe constante cooperação interna e externa, transparência, informações públicas, liberdade e independência de investigação. A auditoria é fonte de informação que presta eficaz auxílio ao sistema de *compliance* e tem dupla finalidade: serve para evitar que a empresa cometa delito, e, também, para evitar que a empresa seja vítima de corrupção.⁹

5. A auditoria pode ser contábil, exercida por contador, ou por empresa de auditoria, ordinariamente anual, tendo por objeto as informações contábeis de uma sociedade empresária; pode ser contratada para a verificação de uma determinada situação patrimonial, como ocorre nas operações de aquisição, fusão ou incorporação de companhias. Pode ser jurídica¹⁰, exercida por

políticas e diretrizes com objetivo de detectar e sanar desvios, fraudes, irregularidades e atos ilícitos praticados contra a Administração Pública, nacional ou estrangeira”.

-
- 8 MIR PUIG, Santiago; CORCOY BIDASOLO, Mirentxu; GÓMEZ MARTÍN, Víctor (Dir.). *Responsabilidad de la empresa y compliance: programas de prevención, detección y reacción penal*. Montevideo: Edisofer, 2014, p. 91. Artaza Varela definiu *compliance* como o conjunto de medidas adotadas pela empresa para controlar dentro do exigível os perigos de infração ao ordenamento jurídico que possam derivar de sua atividade. ARTAZA VARELA, Osvaldo. Programas de cumplimiento. Breve descripción de las reglas técnicas de gestión del riesgo empresarial y su utilidad jurídico-penal. In: MIR PUIG, Santiago; CORCOY BIDASOLO, Mirentxu; GÓMEZ MARTÍN, Víctor (Dir.). *Responsabilidad de la empresa y compliance: programas de prevención, detección y reacción penal*. Montevideo: Edisofer, 2014, p. 233.
- 9 SÁIZ PEÑA, Carlos Alberto (Coord.). *Compliance: cómo gestionar los riesgos normativos en la empresa*. Navarra: Aranzadi, 2015, p. 47.
- 10 ROSO, Jayme Vita. Auditoria jurídica para a sociedade líquida brasileira. *Revista do*

advogado, para rever e avaliar situações jurídicas, processualizadas ou não, emitindo parecer sobre sua conformidade com a ordem jurídica.

6. A auditoria contábil é uma das atividades compreendidas na profissão contábil, ao lado da escrituração (registros), das demonstrações (balanços) e da análise de balanços.

Pode ser interna ou externa. A interna é prestada por profissional vinculado e subordinado à empresa, feita com o propósito de detectar e evitar falhas, informando isso à diretoria. Participa do processo de *compliance*. A sua vinculação não deve ser com aqueles cujas atividades lhe cabe examinar, recomendando-se seja estabelecida diretamente com a presidência. Embora ocupando posição de independência diante dos demais membros da empresa, não deixa o auditor interno de ser subordinado à companhia, daí que seu relatório sempre sofrerá essa restrição¹¹.

A auditoria externa vem agregar às informações prestadas pela companhia, em seu balanço e outros documentos, a opinião de profissional habilitado e independente, com capacidade de analisar a documentação e verificar a adequação desses dados com os preceitos reguladores. Parte-se do pressuposto de que, para o público interno (acionistas) e externo (investidores), podem não ser suficientes os dados fornecidos pela empresa, porque podem vir desviados por influências diversas. Por isso, a necessidade de uma revisão por profissional independente, capaz de contribuir, na medida do possível, para a segurança do mercado.

Aqui nos interessa a auditoria contábil externa¹².

Instituto dos Advogados de São Paulo, São Paulo, v. 15, n. 29, pp. 343-376, jan.-jun. 2012, p. 343 e ss.

11 “O auditor interno é funcionário da empresa, mas como executa auditoria contábil e operacional, deve ter certa independência dentro da entidade. Se for subordinado ao departamento contábil ou administrativo, pode sofrer pressões quando da execução de seus trabalhos. Para ter maior grau possível de independência, deve ser subordinado à presidência da empresa” (GALO, Gisele Cristiane; BARBOSA, Roseli Aparecida de Oliveira. *Auditoria interna e externa*. Disponível em: <<http://www.univale.com.br/portalnovo/images/root/anaisadmix/5.pdf>>. Acesso em: 07 jul. 2015).

12 Segundo pesquisa realizada por Aline Santos e Natasha Buesa, “[...] existe um número muito grande de empresas que contratam a auditoria (independente) por decisão interna, e que contam também com o auxílio de auditoria interna” (SANTOS, Aline Aparecida Alves dos; BUESA, Natasha Young. Um estudo sobre a ética na auditoria independente: perspectiva das empresas que contratam os serviços profissionais. *Revista Eletrônica Gestão e Negócios*, São Roque, v. 5, n. 1, 2014).

O Auditor Independente

7. A auditoria contábil¹³ externa é prestada por auditor independente¹⁴, que deve ter qualificação profissional e não se enquadrar em uma das situações de impedimento ou de suspeição. Para isso, deve submeter-se às normas próprias da profissão sobre a independência do auditor, conforme a NBC PA 290, aprovada pela Res. CFC nº 1.311-2010, cabendo-lhe identificar as ameaças à sua independência, avaliar sua importância e aplicar salvaguardas, se necessárias. É o profissional autônomo que se coloca como intermediário entre a companhia e os investidores (ou acionistas), para o fim de diminuir a assimetria informacional, pois esses terceiros não dispõem de eficientes meios para conhecer e monitorar a administração da empresa. Está aí a importância do trabalho de auditoria externa:

O objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião do auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável [...]. As demonstrações contábeis são as da entidade [...] (Resolução CFC nº 1.203-09, que aprova a NBC TA 200, n. 3 e 4)¹⁵.

-
- 13 A auditoria independente pode ser: auditoria de balanço, auditoria especial para levantamento de passivos ocultos (*due diligence*), consultoria (BERGAMINI JUNIOR, Sebastião. A crise de credibilidade corporativa. *Revista do BNDES*, Rio de Janeiro, v. 9, n. 18, pp. 33-84, dez. 2012, p. 28).
- 14 “A auditoria independente das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos, que tem por objetivo capacitar o auditor a emitir um parecer sobre a adequação com que estas representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos da entidade auditada, consonante as Normas Brasileiras de Contabilidade e legislação específica, no que for pertinente” (SANTOS, Edson Carlos dos; PEREIRA, Anísio Candido. O parecer dos auditores independentes sobre demonstrações contábeis: uma abordagem sobre o parecer-padrão, atualmente em vigor no Brasil. *Revista Administração On Line – FECAP*, São Paulo, v. 5, n. 3, pp. 26-38, jul.-ago.-set. 2004, pp. 26; 38).
- 15 Discorre a nossa melhor doutrina: “Os objetivos da auditoria independente são, portanto, a verificação, ou não, dessa ‘adequação das contas’, à situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício, as quais deverão exprimir com clareza, se as mesmas estão escrituradas com obediência aos preceitos da legislação comercial e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, observando métodos e critérios uniformes no tempo e registrando as mutações patrimoniais segundo o regime de competência [...]. Daí por que advertem essas Normas que o parecer dos auditores independentes a ser proferido com base nesses procedimentos técnicos, têm por limite os próprios objetivos da auditoria [...]” (LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. *Pareceres*. São Paulo: Singular, 2004. v. 1, p. 603).

Em razão do seu trabalho, o auditor deve obter “[...] segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorção relevante” (Res. 1.203-09, n. 5). O resultado é apresentado mediante parecer, que pode ser segundo a natureza da opinião que contém: parecer sem ressalva, parecer com ressalva, parecer adverso e parecer com abstenção de opinião¹⁶.

8. Já foi dito que a profissão de auditor é das mais normatizadas¹⁷, por isso o extenso rol dos seus deveres de conduta e do conteúdo de sua prestação, conforme atos normativos expedidos no Brasil em consonância com as normas internacionais promulgadas pelo *International Federation of Accountants – IFAC*.

Destaco apenas aqueles que dizem com o tema deste estudo:

i) a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) n. 1.202-09, que aprova a NBC TA 01, trata da estrutura conceitual para trabalhos de asseguaração, definidos como aquele “[...] no qual o auditor independente expressa uma conclusão com a finalidade de aumentar o grau de confiança dos outros usuários previstos, que não seja a parte responsável, acerca do resultado da avaliação ou mensuração de determinado objeto de acordo com os critérios aplicáveis”;

ii) a Resolução CFC n. 1.203-09, que aprova a NBC TA 200, “[...] e trata das responsabilidades gerais do auditor independente na condução da auditoria de demonstrações contábeis em conformidade com as normas brasileiras e internacionais de auditoria”. Ali consta que “[...] o objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável”;

iii) a Resolução CFC n. 1.207-09, que aprova a NBC TA 240, versa sobre a responsabilidade do auditor em relação a fraudes, no contexto da auditoria de demonstrações contábeis. “O auditor que realiza auditoria de acor-

16 SANTOS, Edson Carlos dos; PEREIRA, Anísio Candido. O parecer dos auditores independentes sobre demonstrações contábeis: uma abordagem sobre o parecer-padrão, atualmente em vigor no Brasil. *Revista Administração On-Line – FECAP*, São Paulo, v. 5, n. 3, pp. 26-38, jul.-ago.-set. 2004, p. 31.

17 “Além do código de ética a ser observado por esse profissional, existem também os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC), as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) e as Convenções Contábeis, bem como todo um aparato de imposições do Código Civil e do Código Penal para serem seguidos” (FRANCO, Lilian Farias; CARDOSO, Jorge Luis. Responsabilidade civil e penal do profissional contábil. *Revista ConTexto*, Porto Alegre, v. 9, n. 15, pp. 1-24, 1º sem. 2009).

do com as normas de auditoria é responsável por obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis, como um todo, não contêm distorções relevantes, causadas por fraude ou erro. Conforme descrito na NBC TA 200, devido às limitações inerentes da auditoria, há um risco inevitável de que algumas distorções relevantes das demonstrações contábeis podem não ser detectadas, apesar de a auditoria ser devidamente planejada de acordo com as normas de auditoria”. Essa norma, ao lado da Res. CFC n. 1.203 são as que interessam em especial ao presente estudo e serão referidas mais tarde;

iv) a Resolução CFC n. 1.208-09, que aprova a NBC TA 250, auxilia o auditor na identificação de distorção relevante das demonstrações contábeis pela não conformidade com leis e regulamentos, observando que o auditor “[...] não é responsável pela prevenção e pela não conformidade, e não se pode esperar que detecte a não conformidade com todas as leis e regulamentos”;

v) a Resolução CFC n. 1.209-09, que aprova a NBC TA 260, trata da responsabilidade do auditor independente na comunicação com os responsáveis pela governança, quando realiza auditoria de demonstrações contábeis;

vi) a Resolução CFC n. 1.217-2009, que aprova a NBC TA 500, define evidência de auditoria. “Compreende as informações utilizadas pelo auditor para chegar às conclusões em que se fundamenta a sua opinião. A evidência de auditoria inclui as informações contidas nos registros contábeis que suportam as demonstrações contábeis e outras informações. É da responsabilidade do auditor a obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente, que permita conclusões razoáveis para fundamentar a opinião do auditor”;

vii) a Resolução CFC n. 1.222-2009, que aprova a NBC TA 530, dispõe sobre o uso da amostragem na auditoria e dos riscos que envolve. Essa norma se aplica, quando o auditor independente decide usar amostragem na execução de procedimentos de auditoria. Trata do uso de amostragem estatística e não estatística na definição e na seleção da amostra de auditoria, na execução de testes de controles e de detalhes e na avaliação dos resultados da amostra. É complemento da Resolução CFC n. 1.217/2009, que aprova a NBC TA 500, e dispõe sobre Evidência de Auditoria, tratando da responsabilidade do auditor na definição e na execução de procedimentos de auditoria para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para chegar às conclusões razoáveis que fundamentem sua opinião de auditoria;

viii) a Resolução CFC n. 1.231-2009, que aprova a NBC TA 700. “Esta norma trata da responsabilidade do auditor independente para formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis e trata da forma e do conteúdo do relatório emitido como resultado da auditoria de demonstrações contábeis”;

ix) a Resolução CFC n. 1.321-11, que aprova o CT 08, destinado a orientar o auditor na emissão do seu relatório sobre demonstrações contábeis individuais e consolidadas de instituições financeiras. A Resolução n. 4.786-2009, do Conselho Monetário Nacional, determinou que as institui-

ções financeiras devem “[...] elaborar e divulgar anualmente demonstrações contábeis consolidadas, adotando o padrão contábil internacional, de acordo com os pronunciamentos emitidos pelo IASB”, traduzidos para o Brasil pelo IBRACON;

x) a Resolução CFC n. 1.212-09, que aprova a NBC TA 315, e trata da identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante por meio de entendimento da entidade e do seu ambiente. A norma e seus anexos instruem o auditor sobre o procedimento adequado diante dos riscos de desvio ou distorção. A Resolução CFC n. 1.214-2009, que aprova a NBC TA 330, trata da resposta do auditor aos riscos avaliados;

xi) a Resolução CFC n. 1.229-09, NBC TA 610, dispõe sobre a utilização do trabalho da auditoria interna. A responsabilidade do auditor externo não é reduzida pelo uso de trabalhos da auditoria interna: “O auditor independente tem total responsabilidade pela opinião expressa em seu relatório de auditoria, e essa responsabilidade não é reduzida pela utilização de trabalhos da função de auditoria interna ou pela obtenção de assistência direta de auditores internos pelo auditor independente no seu trabalho”. O auditor externo responde pelo uso dos elementos fornecidos pela auditoria interna, mas não responde pelos erros de quem a elaborou;

xii) vale mencionar o conteúdo do n. 7 da Resolução CFC n. 1203-2009, que aprova a NBC TA 200. O relator deve exercer o julgamento profissional e manter o ceticismo profissional ao longo de todo o planejamento e da execução da auditoria e, entre outras coisas: identificar e avaliar os riscos de distorção relevante; obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para sua conclusão; formar uma opinião a respeito das demonstrações contábeis com base em conclusões advindas das evidências de auditoria obtidas.

9. Sobre a responsabilidade civil em geral

Lembro alguns princípios do instituto da responsabilidade civil, úteis ao nosso estudo:

i) a *ação ou a omissão* podem ser lícitas (desapropriação, estado de necessidade agressivo, legítima defesa em *aberratio ictus* etc.) ou ilícitas. O ilícito pode ser absoluto, contra o ordenamento jurídico em geral (ilícito extracontratual, *ex delicto*, aquiliana, art. 186 do Código Civil), caso de responsabilidade extracontratual, ou contra o contrato (ilícito contratual, art. 389; art. 394 do Código Civil), espécie de responsabilidade contratual;

ii) a *omissão*, como fundamento da responsabilidade, tem como pressuposto uma regra de dever, que coloca o agente na posição de garantidor do bem lesado;

iii) o *dano injusto* há de ser uma diminuição do patrimônio jurídico do lesado que ele não estava obrigado a suportar. Pode ser de natureza patrimonial ou extrapatrimonial (dano moral);

iv) *fator de atribuição* é a razão pela qual se justifica que o dano sofrido por uma pessoa se transfira economicamente para outra. Será subjetivo, se fundado no dolo ou na culpa do agente, ou objetivo, quando decorrente do risco;

v) a culpa é basicamente a falta de cuidado exigido pelas circunstâncias, que se expressa pela negligência (falta de cuidado para evitar o dano), imprudência (prática de ato descuidado) e imperícia (ato de profissional sem obediência às regras técnicas da profissão). A culpa do auditor, no que tem de específico em relação aos demais, apresenta-se ordinariamente como imperícia;

vi) a responsabilidade objetiva dispensa a culpa e se fundamenta no risco. Explicou o ilustrado Prof. Sergio Cavalieri Filho: risco é uma ideia central, que pode-se apresentar sob diversas modalidades: *risco proveito* é o daquele que se beneficia com a atividade danosa; *risco profissional* há, quando o fato prejudicial é uma decorrência da atividade profissional do agente¹⁸; risco criado é aquele a que se submete quem, “[...] em razão de sua atividade ou profissão, cria um perigo, (ficando) sujeito à reparação do dano que causar, salvo prova de haver adotado todas as medidas idôneas a evitá-lo”¹⁹; o risco criado leva à indenização independentemente da prova da vantagem; risco integral é a modalidade extremada da teoria do risco, pela qual o dever de indenizar está presente apenas pela presença do dano²⁰;

vii) a *relação causal* consiste no “nexo necessário”, que corresponde à expressão “direto e imediato” do art. 403 do Código Civil. É apurada, consoante muitos critérios, sendo mais aceita a teoria da conduta adequada, segundo a qual, mediante um juízo *a posteriori*, formulado de acordo com a experiência comum, se avalia qual a condição adequada que teria sido a causa do resultado danoso;

viii) também existe responsabilidade pela perda de uma chance, que ocorre, quando alguém, por culpa, elimina a oportunidade real de outrem alcançar uma vantagem. O tema tem sido versado em outros países, espe-

18 CAVALIERI FILHO, Sergio. *Programa de responsabilidade civil*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 167.

19 PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Responsabilidade civil*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 24, apud CAVALIERI FILHO, Sergio. *Programa de responsabilidade civil*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 168.

20 DIREITO, Carlos Alberto Menezes; CAVALIERI FILHO, Sergio. *Comentários ao novo código civil: da responsabilidade civil, das preferências e privilégios creditórios: arts. 927 a 965*. Sálvio de Figueiredo Teixeira (Coord.). 3. ed. rev. e atual. com a colaboração de Carlos Gustavo Vianna Direito. Rio de Janeiro: Forense, 2011. v. 13, p. 10 e ss.

Ver sobre a teoria do risco: GONÇALVES, Carlos Roberto. *Comentários ao código civil: parte especial: do direito das obrigações: responsabilidade subjetiva, responsabilidade objetiva, responsabilidade por fato de outrem, responsabilidade profissional etc.; preferências e privilégios creditórios: arts. 927 a 965*. Antônio Junqueira de Azevedo (Coord.). São Paulo: Saraiva, 2003. v. 11, p. 309.

cialmente na França, onde a doutrina, incentivada por decisões da Corte de Cassação, admite a necessidade de ser responsabilizado o autor da ação ou da omissão que causa a outrem a perda de uma oportunidade real de alcançar uma vantagem ou evitar um prejuízo, nas mais diversas *situações jurídicas*²¹. Mme. Viney afirma que a oportunidade, a chance de obter uma certa situação futura é uma realidade concreta, ainda que não o seja a real concretização dessa perspectiva²². Ensinou o Prof. François Chabas: “Portanto, o prejuízo não é a perda da aposta (do resultado esperado), mas da chance que teria de alcançá-la”²³. O fundamento está no art. 186 do Código Civil;

ix) a responsabilidade subjetiva depende de prova da culpa (ou dolo) do autor da ofensa. Em certos casos, pode ser presumida, como acontece no inadimplemento de contrato, quando ao lesado, autor da ação de indenização, basta provar a existência do contrato e o descumprimento. Na responsabilidade extracontratual, na maioria das vezes, cabe ao lesado fazer a prova dos pressupostos da responsabilidade civil. Mas, nesse caso, pode atuar o princípio da carga dinâmica da prova, segundo a qual o juiz transfere ao réu o ônus de produzir a prova, por ser este quem tem melhores condições de informar sobre os fatos. O Código de Defesa do Consumidor tem regra específica sobre isso; o novo Código de Processo Civil, no seu art. 373, § 1º, permite ao juiz alterar a distribuição do ônus da prova;

x) a responsabilidade objetiva atribui o dever de indenizar ao causador do dano, desinteressando-se pelo elemento subjetivo. Durante muitos anos, vigorou no Brasil a teoria subjetiva, admitida a objetiva para alguns casos previstos na lei (acidente no trabalho, responsabilidade civil do estado etc.). Hoje, a nova legislação estendeu os casos de responsabilidade objetiva a muitas situações de direito privado, em especial no âmbito empresarial;

xi) a responsabilidade pode ser comum a todos, ou específica para certas pessoas ou profissões. O regime geral da responsabilidade civil, seus pressupostos e eximentes aplicam-se também à *responsabilidade profissional*, respeitando-se o que para esta é específico;

xii) a obrigação pode ser de meio ou de resultado. É de meio aquela em que o prestador de serviço se obriga a ser diligente e cuidadoso na sua prestação, observando as regras técnicas de sua profissão. A obrigação será de resultado, se o prestador do serviço se obriga a alcançar um determinado resultado. A responsabilidade pelo descumprimento de obrigação de meio decorre da prova da culpa do prestador (é de natureza subjetiva). A respon-

21 Os exemplos estão em Starck, Roland, Boyer, *Obligations*, Litec, 1991, pp. 64-65.

22 VINEY, Geneviève. *Les obligations: la responsabilité: conditions*. Paris: LGDJ, 1982. t. 1 (Traité de droit civil), p. 341 e ss.

23 La Perte d'une Chance en Droit Français, conferência na Faculdade de Direito da UFRGS, em 23.05.1990.

sabilidade, em caso de obrigação de resultado, decorre do simples fato da inexistência do resultado previsto, independente do exame da culpa (é de natureza objetiva), mas admite a defesa fundada no fortuito externo.

xiii) O Código Civil de 2002 dispõe sobre a responsabilidade civil em dispositivos distribuídos em inúmeros capítulos: art. 186; art. 389; art. 402; art. 475; art. 927 e seu parágrafo único, art. 931; art. 932; art. 933; art. 935; art. 944; art. 1.177, e seu parágrafo único, art. 1.178; da Seção III, do Capítulo III, do Título IV, do Código Civil, sobre o *Contabilista* e Outros Auxiliares.

xiv) a Lei n. 9.447/97, art. 3º; o Decreto-Lei n. 2.321, de 1987, e o art. 45 da Lei nº 6.024, de 1974, regulam a situação dos auditores independentes, na prestação de serviços às instituições financeiras submetidas à intervenção, à liquidação extrajudicial, ou ao regime de administração especial temporária, que serão apurados em inquérito. Se houver dolo ou culpa, os bens dos agentes serão sequestrados, instaurada em juízo a ação própria para apuração da sua responsabilidade;

xv) a Lei nº 6.385, de 07.12.1976, dispôs sobre o mercado de valores mobiliários e criou a Comissão de Valores Mobiliários. No seu art. 26, tratou dos auditores contábeis independentes e estabeleceu no § 2º: “As empresas de auditoria contábil ou auditores contábeis independentes responderão, civilmente, pelos prejuízos que causarem a terceiros em virtude de culpa ou dolo no exercício das funções previstas neste artigo”.

A Responsabilidade Profissional

10. Há dois critérios para definir *profissional*. Em sentido amplo, profissional é aquele que exerce com habitualidade certa tarefa para a qual se exige nível de conhecimento técnico, o que o distingue das demais pessoas. Em sentido restrito, profissional é quem possui título universitário e desempenha, com sua capacitação, uma específica atividade, preferentemente intelectual, que é vedada a quem não possui o título habilitante²⁴.

*Profissional liberal*²⁵ é quem, detendo essas características do conceito restrito, ainda tem a peculiaridade de exercer sua profissão sem laço de su-

24 LÓPEZ MESA, Marcelo J.; TRIGO REPRESAS, Félix A. *Responsabilidad civil de los profesionales*. Buenos Aires: Lexis Nexis, 2005, p. 21.

25 O Prof. Paulo Luiz Netto Lôbo define o profissional liberal de modo amplo: “Entende-se por profissional liberal todo aquele que desenvolve atividade específica de serviços, com independência técnica, e com qualificação e habilitação determinadas pela lei ou pela divisão social do trabalho. Nesse conceito estão abrangidas profissões: a) regulamentadas ou não por lei; b) que exigem graduação universitária, ou apenas formação técnica; b) reconhecidas socialmente, até mesmo sem a exigência de formação escolar” (LÔBO, Paulo Luiz Netto. *Responsabilidade civil dos profissionais liberais e o ônus da prova*. In: NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade (Org.). *Responsabilidade civil*:

bordinação àquele a quem presta o serviço. É um autônomo, e se distingue dos demais profissionais autônomos pela qualificação superior²⁶. Consta do *Dicionário Jurídico da Academia de Letras Jurídicas*, no verbete *profissão liberal*: atividade privativa de detentores de diploma universitário, cuja prestação de serviço é caracterizada pela independência quanto ao desempenho científico e à remuneração.

O profissional liberal tem deveres. Trigo Represas e López Mesa os enumeram: dever de guardar segredo das informações que receber durante a relação com o cliente; dever de informar o cliente; o dever de requerer o consentimento do cliente para determinadas práticas; dever de atuação profissional diligente; dever de assessorar devidamente e não induzir o cliente a engano; reduzir os riscos a que se submete o cliente²⁷.

11. O tema da responsabilidade do profissional propõe uma primeira questão, que diz com o regime legal a ser observado. Predomina o entendimento de que as disposições gerais sobre a responsabilidade civil são aplicáveis à responsabilização do profissional (pressupostos, obrigação de indenizar, excludentes etc.), atendidas as especificidades de cada profissão (exigência de prova da culpa, diferenciação entre o dano ao contratante e o dano a terceiro, natureza da obrigação, se de meio ou de resultado etc.).

Não convém ao princípio da igualdade instituir um regime próprio para as profissões:

A criação de um direito de responsabilidade privativo de certas profissões poderia representar a consagração de um direito 'estamental' de duvidosa legitimidade por contrariar a universalidade das normas de direito privado^{28,29}.

direito fundamental à saúde: atividades de prestação de serviços médicos e de saúde, serviços médicos, serviços hospitalares, risco, meio ambiente. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. v. 5 (Doutrinas essenciais), p. 389).

-
- 26 É restrito o conceito de Slaibi Filho: "Não se deve confundir o profissional liberal com qualquer profissional autônomo. O técnico de som, por exemplo, não é um profissional liberal, porquanto não exerce profissão de cunho científico, de grau superior, que é o que diferencia um do outro" (SLAIBI FILHO, Nagib. Responsabilidade civil dos profissionais liberais: a obrigação de diligência. In: RODRIGUES JUNIOR, Otavio Luiz; MAMEDE, Gladston; ROCHA, Maria Vital da (Coord.). *Responsabilidade civil contemporânea: em homenagem a Sílvio de Salvo Venosa*. São Paulo: Atlas, 2011, p. 343).
- 27 LÓPEZ MESA, Marcelo J.; TRIGO REPRESAS, Félix A. *Responsabilidad civil de los profesionales*. Buenos Aires: Lexis Nexis, 2005, p. 23 e ss.
- 28 FRADA, Manuel António de Castro Portugal Carneiro da. *Teoria da confiança e responsabilidade civil*. Coimbra: Almedina, 2007, p. 334.
- 29 "Un gran mérito de Chironi el haber puesto en claro ese principio, contra el parecer de quienes creían ver en la responsabilidad profesional una especie particular de culpa, que debía, por ende, ser apreciada con diferente criterio: ni para la impericia, ni

Isso não impede, porém, que o exercício de uma profissão constitua um elemento relevante na especificação do conjunto de deveres a observar sob pena de responsabilidade. Daí a importância de estabelecer as normativas próprias de cada profissão, para a adequada avaliação da conduta do profissional de que se trata.

Passo assim a mencionar aquelas que me pareceram as principais regras de conduta que regulam a atuação do auditor independente.

12. Antes, porém, faço um resumo: o conceito de profissional é restrito; tem ele deveres que são comuns a todos os profissionais, e deveres específicos de cada profissão; o regime jurídico da sua responsabilidade civil é o comum, respeitadas as peculiaridades de cada profissão, constantes das normas de conduta, especialmente aquelas sobre deveres no desempenho da profissão.

Responsabilidade do Auditor Independente

13. O auditor independente é o profissional liberal (ou a empresa de auditoria) cuja tarefa é buscar “segurança razoável” (mas não absoluta) de que as demonstrações contábeis³⁰ da entidade auditada estão (ou não) em aderência às normas de contabilidade vigentes e não apresentam “distorções relevantes”, mediante a revisão dos registros contábeis e a aplicação de testes por amostragem, cuja extensão é definida por julgamentos do auditor independente, em proporção à sua percepção do nível de risco de auditoria existente, bem como pelas normas profissionais aplicáveis.

Diante da assimetria de informação entre a administração da empresa, os acionistas e os terceiros interessados (investidores, credores, garantes), o auditor independente, como já se disse, ocupa a posição de intermediário, pois recolhe informações da documentação que examina e comunica sua opinião, fruto de um processo de persuasão, sem que se lhe possa atribuir certeza matemática sobre a inexistência de distorções “relevantes” nas demonstrações financeiras.

para los errores profesionales, se deben establecer teorías especiales. [...] no son modos especiales de culpa, sino que entran en los conceptos generales fijados en materia de comportamiento ilícito” (LÓPEZ MESA, Marcelo J.; TRIGO REPRESAS, Félix A. *Responsabilidad civil de los profesionales*. Buenos Aires: Lexis Nexis, 2005, p. 55).

30 Nos termos do art. 176 da Lei n. 6.404, de 15.12.1976 (Lei das S.A.), “[...] as demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício”, consistem em balanço patrimonial, demonstração dos lucros e prejuízos acumulados, demonstração do resultado do exercício, demonstração de fluxo de caixa, se companhia aberta, demonstração do valor adicionado.

Acerca do trabalho do auditor, veja-se o que dispõe o item 5 da Resolução CFC n. 1.203-09, que aprova a NBC TA 200:

As NBC TAs exigem que ele obtenha segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro. Asseguração razoável é um nível elevado de segurança. Esse nível é conseguido quando o auditor obtém evidência de auditoria apropriada e suficiente para reduzir a um nível aceitavelmente baixo o risco de auditoria (isto é, o risco de que o auditor expresse uma opinião inadequada quando as demonstrações contábeis contiverem distorção relevante). Contudo, asseguração razoável não é um nível absoluto de segurança porque há limitações inerentes em uma auditoria, as quais resultam do fato de que a maioria das evidências de auditoria em que o auditor baseia suas conclusões e sua opinião, é persuasiva e não conclusiva.

Assim, percebe-se que a responsabilidade do auditor é reduzir a assimetria de informação existente entre a entidade auditada, sua administração e os usuários das demonstrações contábeis, fator importante para o mercado (ponto de encontro entre oferta e procura), que depende da confiança dos investidores na segurança e qualidade da informação³¹. Deve-se reconhecer que ele próprio, auditor, está em situação de assimetria de informações com relação à administração da entidade, de modo que a auditoria independente não pode ser vista como garantia de segurança absoluta da inexistência de erros ou fraudes.

A partida do trabalho do auditor é sempre voltada para o passado, examinando os controles internos da entidade, bem como os fatos já acontecidos e registrados na contabilidade. Sua atividade exige a realização de julgamentos quanto à qualidade dos controles internos e ao grau de risco existente de que os registros contábeis não reflitam de modo razoável todos os aspectos patrimoniais relevantes que devam ser retratados nas demonstrações contábeis. Tais juízos não derivam de cálculos matemáticos. Embora devam seguir algumas diretrizes estabelecidas nas normas profissionais, são eles decorrentes das experiências pessoais e convicções do profissional. Não há fórmulas matemáticas estabelecidas, porque não seria possível reduzir a complexidade do mundo real a padrões aritméticos. Diante de situações semelhantes, profissionais distintos podem fazer diferentes julgamentos profissionais, de modo que tudo o que se lhes pode exigir é que procedam como profissionais diligentes, honestos, probos e bem informados. Deve agir de boa-fé, atendendo

31 MENEZES LEITÃO, Luís Manuel Teles. A responsabilidade civil do auditor de uma sociedade cotada. *Revista da Ordem dos Advogados Portugueses*, Lisboa, ano 65, v. 3, dez. 2005.

“aos deveres jurídicos de cooperação, informação, proteção e consideração às legítimas expectativas do *alter*”³².

Mas o trabalho do auditor possui, também, uma função prospectiva, para subsidiar decisões a serem tomadas com vistas ao futuro. Em qualquer hipótese, o trabalho tem a característica de ser fundado em estimativas, seja quanto aos fatos passados, cuja avaliação sempre implica uma valoração pessoal, seja quanto aos futuros, ainda mais aleatórios.

O auditor deve assumir sempre uma posição de *ceticismo*, pois poderá enfrentar distorções, presentes na documentação que analisa, oriundas de erros ou de fraudes cometidos por prepostos da empresa ou de seus administradores, sendo estas as de mais difícil verificação. Nesse ponto, pode-se deparar com o denominado “conflito de agência”, quando não há coincidência entre o interesse do administrador, os acionistas e os provedores de capital, o que pode se refletir nas demonstrações apresentadas.

Como profissional liberal, deve atender às regras comuns quanto ao comportamento ético, e próprias de sua área. Para isso, deve respeitar e cumprir as normas expedidas pelos órgãos competentes, como acima ficou brevemente enumerado.

Em resumo, para o bom e adequado exercício da sua tarefa, o auditor independente deve atender às normativas que determinam a conduta a ser obedecida nas diversas situações, além do Código de Ética da profissão, cujos enunciados são conceitos jurídicos indeterminados, tais como: integridade, objetividade, competência e zelo profissional, confidencialidade e comportamento profissional.

14. A obrigação do auditor é de meio³³, isto é, não assume ele a obrigação de alcançar certo resultado, mas apenas a de empregar o cuidado e a diligência exigíveis para o caso. O cumprimento das normas próprias de sua profissão, de acordo com as circunstâncias, significa que o auditor independente cumpriu adequadamente com o seu dever profissional.

É certo que o trabalho oferece o risco de o auditor vir a emitir uma opinião de auditoria que não tenha detectado erros ou fraudes que causem distorção relevante. Mas o atendimento das prescrições contidas nos diplomas regulamentadores da profissão põe o auditor diligente a salvo de responsabilização.

32 MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado*. São Paulo: Marcial Pons. 2015, p. 42.

33 “Usualmente os profissionais assumem uma obrigação de meio” (FARIAS, Cristiano Chaves de; BRAGA NETTO, Felipe Peixoto; ROSENVALD, Nelson. *Novo tratado de responsabilidade civil*. São Paulo: Atlas, 2015, p. 553).

15. Deixar de fazer o que deveria ter sido feito é omitir-se. A omissão, para ser relevante na responsabilização do auditor por ofensa a interesse de terceiros, deve decorrer da violação de uma norma que colocava o profissional como garantidor do bem jurídico desse terceiro.

16. Não é correta a difundida expectativa de que o auditor garante a inexistência de erros ou fraudes nas demonstrações contábeis que examina³⁴.

O auditor deve obter “[...] segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorção relevante” (Res. CFC 1.203-2009, n. 5).

Ademais, “[...] a opinião do auditor considera as demonstrações contábeis como um todo e, portanto, o auditor não é responsável pela detecção de distorções que não sejam relevantes para as demonstrações contábeis” (Res. CFC 1.203-2009, n. 6).

Não há, no âmbito da auditoria externa, nível absoluto de segurança: “Asseguração razoável é, no contexto da auditoria de demonstrações contábeis, um nível alto, mas não absoluto, de segurança” (Res. CFC 1.203-2009, n. 13).

Nessa mesma Resolução 1.203-09, que aprova a NBC TA 200, consta que:

[...] a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis trata de determinar se as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Tal opinião é comum a todas as auditorias de demonstrações contábeis. A opinião do auditor, portanto, não assegura, por exemplo, a viabilidade futura da entidade nem a eficiência ou eficácia com a qual a administração conduziu os negócios da entidade (Res. n. 1.203-09, alínea A1).

Nesse sentido r. Acórdão do 1º TASP, na apelação 9161946-23.203.8.26.0000, de 10.11.2004: “Hipótese em que não houve descumprimento da obrigação contratual já que o trabalho de auditoria não representa garantia total para a cobertura de irregularidades”³⁵.

A mesma ideia está expressa na norma elaborada pela Federação Internacional de Contadores (IFAC)³⁶, sob o título *Objetivo e Princípios Gerais que Regem uma Auditoria das Demonstrações Contábeis*: embora o parecer do

34 Essa ideia explica a quantidade de ações contra auditores e empresas de auditoria, a que se alia a dificuldade de obtenção de indenização por falta de patrimônio da empresa auditada e de seus administradores, além do anonimato das operações de bolsa.

35 Primeiro Tribunal de Alçada de São Paulo, Apelação n. 9161946-23.203.8.26.0000, acórdão de 10 de novembro 2004.

36 ISA 200, editada pela IFAC, que foi internalizada pelo CFC através da NBC TA 200, aprovada pela Resolução CFC n. 1.203/2009.

auditor aumente a credibilidade das demonstrações contábeis, o usuário não pode presumir que o parecer seja uma segurança da viabilidade futura da entidade nem da eficiência ou eficácia com que a administração conduziu os negócios da entidade³⁷.

17. O risco³⁸. A auditoria tem um risco de não detecção de distorções que se relacionam com a natureza, época e extensão dos procedimentos adotados pelo auditor para *reduzir o risco de auditoria a um nível aceitável*. O auditor:

[...] não é obrigado e não pode reduzir o risco de auditoria a zero e, portanto, não pode obter segurança absoluta de que as demonstrações contábeis estão livres de distorção relevante devido a fraude ou erro. Isso porque uma auditoria tem limitações inerentes (Res. n. 1.203-09, alíneas A-43 e A-45).

A Res. CFC n. 1.207-09 admite que a administração (da empresa auditada) está em posição privilegiada para perpetuar fraudes em função de sua capacidade para manipular registros contábeis e elaborar demonstrações contábeis fraudulentas, burlando controles que sob outros aspectos parecem

37 Embora a impossibilidade de a assessoria externa atender à expectativa formada a seu respeito, a consequência disso não é o abandono desse instrumento, pois se reconhece que não poderá ser substituído por outro mais útil, insistindo-se, outrossim, no seu aperfeiçoamento. “O apelo programático da ‘auditoria como solução’ é tão impactante, então, que a resposta a um autêntico colapso de todos os mecanismos de controle (regras e auditoria) é exatamente [...] mais auditoria.” (BITTENCOURT, Fernando Moutinho Ramalho. A jangada de pedra: os caminhos da auditoria. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, v. 42, n. 168, pp. 227-254, out.-dez. 2005, p. 232).

38 NBC T 11 – IT – 03. Devido às limitações inerentes à auditoria, existe risco inevitável de que distorções relevantes resultantes de fraude e, em menor grau, de erro, possam deixar de ser detectadas. Caso se descubra posteriormente que, durante o período coberto pelo parecer do auditor, exista distorção relevante não refletida ou não corrigida nas demonstrações contábeis, resultante de fraude ou erro, isso não indica que o auditor não cumpriu as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis. O que vai determinar se o auditor cumpriu essas normas é a adequação dos procedimentos de auditoria adotada nas circunstâncias e do seu parecer com base nos resultados desses procedimentos (FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. *Auditoria contábil: normas de auditoria, procedimentos e papéis de trabalho, programas de auditoria, relatórios de auditoria*. 4. ed. atual. São Paulo: Atlas, 2013, p. 79). “Conforme descrito na NBC TA 200, item 51, em razão das limitações inerentes da auditoria, há um risco inevitável de que algumas distorções relevantes das demonstrações contábeis podem não ser detectadas, apesar de a auditoria ser devidamente planejada e realizada de acordo com as normas de auditoria” (SANTOS, Cleônimo dos. *Auditoria contábil: aspectos teóricos e práticos*. São Paulo: IOB, 2012, p. 205).

funcionar de forma efetiva. Embora o nível do risco de burlar controles pela administração varie de entidade para entidade, o risco, não obstante, está presente em todas as entidades. Como tal burla pode ocorrer de maneira imprevisível, ela é um risco de distorção relevante decorrente da fraude e, portanto, um risco significativo (Res. n. 1.207-09, n. 31).

18. Fraude. A principal responsabilidade pela prevenção e pela detecção da fraude é dos responsáveis pela governança da entidade e da sua administração (Res. CFC n. 1.207-09, n. 4).

Quando isso falha, surge para o auditor o risco de não detectar a fraude, que é maior quando a distorção é “[...] decorrente de fraude da administração” (Res. CFC n. 1.207-09, n. 7).

Conforme descrito na NBC TA 200, devido às limitações inerentes da auditoria, há um risco inevitável de que algumas distorções relevantes das demonstrações contábeis podem não ser detectadas, apesar de a auditoria ser devidamente planejada de acordo com as normas de auditoria (Res. CFC 1207-09, n. 5).

Além da dificuldade de detecção da distorção patrocinada pela administração da entidade auditada, ainda há a decorrente da própria natureza da fraude:

O risco de não ser detectada uma distorção relevante decorrente de fraude é mais alto do que o risco de não ser detectada uma distorção decorrente de erro. Isso porque a fraude pode envolver esquemas sofisticados e cuidadosamente organizados, destinados a ocultá-la, tais como falsificação, omissão deliberada no registro de operações ou prestação intencional de falsas representações ao auditor. Tais tentativas de ocultação podem ser ainda mais difíceis de detectar quando associadas a um conluio. O conluio pode levar o auditor a acreditar que a evidência é persuasiva quando, na verdade, ela é falsa (Res. CFC 1207-09, n. 6)^{39,40}.

39 “Uma das maneiras de ‘maquiar’ as demonstrações contábeis das empresas consubstancia-se no uso da ‘contabilidade criativa’. Este é um tipo de técnica que visa a encobrir erros ou fraudes das referidas demonstrações, de modo que estas não espelhem a realidade da empresa, com vistas à obtenção de alguma vantagem indevida” (PEDROSO, Marcos Coelho. A responsabilidade penal dos auditores independentes. *Jus Societas*, Ji-Paraná, v. 4, n. 2, pp. 63-96, 2010, p. 63).

40 O auditor pode se deparar com as dificuldades estudadas na doutrina sob o título de *teoria da agência*. Entre os administradores, acionistas e investidores podem surgir conflitos latentes que se escondem nas demonstrações contábeis, fonte de fraudes. Esse fenômeno é uma das causas justificadoras da auditoria externa, mas é também uma das dificuldades a serem enfrentadas pelo auditor.

19. A responsabilidade do auditor independente é contratual, relativamente à entidade que o contratou para apreciação das suas demonstrações financeiras. Diz o art. 389 do Código Civil: “Não cumprida a obrigação, responde o devedor por perdas e danos, mais juros e atualização monetária segundo índices oficiais regularmente estabelecidos, e honorários de advogado”.

O descumprimento do contrato, seja pela não realização do serviço, pela sua intempestividade, ou pela desatenção a dever inerente à profissão, conduz à responsabilização do auditor faltoso.

20. A responsabilidade do auditor independente perante terceiros, com os quais não mantém nenhuma relação contratual, é de natureza extracontratual, que se realiza quando a conduta do auditor consistir em um fato ilícito absoluto (art. 186 do Código Civil). Nessa hipótese, cabe ao lesado demonstrar os pressupostos da responsabilidade civil *ex delicto*, isto é, a omissão do auditor em apontar a distorção relevante, o dano daí decorrente a esse terceiro, a relação de causalidade entre a omissão do auditor e o prejuízo sofrido, e o fator de atribuição, que é a culpa em sentido lato (dolo ou culpa em sentido estrito, que se manifesta por descuido, negligência, imprudência ou imperícia)⁴¹.

Não se trata aqui de culpa presumida. Não há lei que a estabeleça, e a própria natureza do trabalho do auditor – pelos riscos inerentes e dificuldade de detecção de distorções, especialmente quando derivadas de fraude dos administradores da entidade auditada – afasta o reconhecimento da presunção de culpa.

Assim também em Portugal: “A culpa do auditor, de acordo com a regra geral do art. 487, 1, do Código Civil, terá que ser provada pelo lesado”⁴².

41 Alexandre Demetrius Pereira, no seu excelente *Auditoria das Demonstrações Contábeis*, relata o desenvolvimento do tema da responsabilidade do auditor na prática dos EEUU. Inicia com o caso Ultramares, julgado pelo Juiz Cardozo, segundo o qual o auditor não deveria ser responsável por negligência normal (mas somente por fraude ou grave negligência), em relação a terceiros que não o contrataram, pois o entendimento contrário poderia “[...] expor os contabilistas a um passivo de montante indeterminado, por um tempo indeterminado, a uma classe indeterminada”. Indica o posterior desenvolvimento do tema e cita julgados e normas, para concluir. “Em suma, temos que o cliente sempre pode processar o auditor, com base na legislação contratual ou no direito comum [...]. Em relação a terceiros, estes sempre podem processar o auditor por negligência grave ou fraude com base no direito comum” (PEREIRA, Alexandre Demetrius. *Auditoria das demonstrações contábeis: uma abordagem jurídica e contábil*. São Paulo: Atlas, 2011, pp. 255-256).

42 MENEZES LEITÃO, Luís Manuel Teles. A responsabilidade civil do auditor de uma sociedade cotada. *Revista da Ordem dos Advogados Portugueses*, Lisboa, ano 65, v. 3, dez. 2005, n. 2, 3.

21. Vejamos o que diz a legislação, já parcialmente transcrita acima.

a) O parágrafo único do art. 1.177 do Código Civil, ao tratar do contabilista empregado (que não é o auditor independente), reza: “No exercício de suas funções, os prepostos são pessoalmente responsáveis perante os preponentes, pelos *atos culposos*; e perante terceiros, solidariamente com o preponente, pelos *atos dolosos*”.

A regra distingue a responsabilidade do contabilista empregado diante da sua empresa, que é contratual e pode estar suportada apenas na culpa, e diante de terceiros, quando então se exige ato doloso.

b) O § 4º do art. 14 do Código de Defesa do Consumidor estabelece que a responsabilidade pessoal dos profissionais será apurada mediante a verificação de *culpa*.

É a principal exceção à regra de responsabilidade objetiva do Código de Defesa do Consumidor e se aplica ao profissional auditor externo, quando se cuida de relação de consumo.

c) Segundo disposto na Lei n. 9.447/1997, art. 3º, combinado com o Decreto-Lei n. 2.321, de 1987, e o art. 45 da Lei n. 6.024, de 1974, os atos praticados pelos auditores independentes, na prestação de serviços às instituições financeiras submetidas à intervenção, à liquidação extrajudicial ou ao regime de administração especial temporária, serão apurados em inquérito. Se houver *dolo ou culpa*, os bens dos agentes serão sequestrados, instaurada em juízo a ação própria para apuração da sua responsabilidade.

d) O § 2º do art. 26 da Lei n. 6.385, de 07.12.1976, dispôs: “As empresas de auditoria contábil ou auditores contábeis independentes responderão, civilmente, pelos prejuízos que causarem a terceiros em virtude de culpa ou dolo no exercício das funções previstas neste artigo”.

Essa disposição da Lei n. 6.385, de 07.12.1976, sobre mercado de valores mobiliários, deve ser aplicada subsidiariamente a todas as situações de auditoria externa. Por ser específica para auditores contábeis independentes, reforça, para eles, a regra do Código de Defesa do Consumidor, art. 14, § 4º, que exige a culpa.

Como se vê, as disposições legais aplicáveis ao auditor independente atribuem-lhe responsabilidade subjetiva, sempre exigindo culpa ou dolo, e às vezes só o dolo.

22. A interpretação que tem gerado controvérsia diz com a disposição do Código de Defesa do Consumidor, que exclui o profissional liberal do regime da responsabilidade objetiva (art. 14, § 4º).

Considerando as peculiaridades do sistema de consumo, tem sido afirmado que se trata de culpa presumida. Isso é assim na relação do profissional com quem o contratou, quando o inadimplemento pela prestação de serviço defeituoso é de natureza contratual, e é presumida a culpa do inadimplente. Mas, diante de terceiro, com responsabilidade extracontratual, cabe ao le-

sado a prova dos pressupostos da responsabilidade civil, inclusive da culpa. Quando o consumidor enfrentar dificuldade para demonstrar a culpa, o juiz poderá determinar a inversão do ônus da prova (art. 6º, inc. VII, do Código de Defesa do Consumidor). Por isso, não é necessário recorrer à presunção de culpa para garantir ao consumidor a proteção do seu direito.

23. Conclusão

A responsabilidade civil do auditor independente existe quando presentes os pressupostos: ação (ordinariamente, uma omissão), causadora de um dano injusto, com nexo de causalidade e fator de atribuição.

O auditor independente é um profissional liberal, cuja responsabilidade é de natureza contratual, diante da empresa auditada (art. 389 do Código Civil), e extracontratual, diante de terceiros (investidores, Fisco, credores, garantes), art. 186 do Código Civil).

Em qualquer caso, sua responsabilidade é subjetiva, por culpa ou dolo. Os dispositivos legais sempre referem esse elemento subjetivo como requisito da responsabilização do auditor independente. Não se trata de culpa presumida.

O Código de Defesa do Consumidor tem regra especial para o profissional liberal: excluiu-o do regime da responsabilidade objetiva, e incluiu a culpa como pressuposto.

O auditor independente tem seus deveres explicitados em diversos atos normativos expedidos pelos órgãos competentes. A culpa no descumprimento dessas disposições autoriza a responsabilização do auditor independente.

A atividade do auditor independente tem riscos inerentes, e o seu objetivo é verificar a adequação dos demonstrativos contábeis com as regras incidentes. Não se lhe pode atribuir a responsabilidade pela não detecção de erro ou fraude nas demonstrações, desde que tenha cumprido com diligência e perícia a sua tarefa.

O auditor independente é um profissional liberal que responde civilmente de acordo com o regime comum da responsabilidade civil, atendidas as disposições específicas para a sua profissão, assim como constam das leis e dos atos normativos expedidos pelos órgãos competentes.

ORGANIZADORES
Giovana Benetti
André Rodrigues Corrêa
Márcia Santana Fernandes
Guilherme Carneiro Monteiro Nitschke
Mariana Pargendler
Laura Beck Varela

DIREITO, CULTURA, MÉTODO

Leituras da obra de Judith Martins-Costa

AUTORES

Ruy Rosado de Aguiar Júnior • Cristiane Avancini Alves • Ana Paula Oliveira Ávila • Humberto Ávila • Giovana Benetti • Gerson Luiz Carlos Branco • Maria Claudia Cachapuz • Bartolomé Clavero • Giovana Cunha Comiran • André Rodrigues Corrêa • Karime Costalunga • Almiro do Couto e Silva • Erika Donin Dutra • Márcia Santana Fernandes • Tércio Sampaio Ferraz Junior • Mariana Martins-Costa Ferreira • Jorge Cesa Ferreira da Silva • Véra Jacob de Fradera • José Roberto Goldim • Eros Grau • Giacomo Grezzana • Paolo Grossi • Gisela Sampaio da Cruz Guedes • Gustavo Haical • Felipe Kirchner • Maurício Licks • Marcos de Campos Ludwig • Francisco Paulo De Crescenzo Marino • Fernanda Mynarski Martins-Costa • Judith Martins-Costa • Cláudio Michelin Júnior • Giovanni Ettore Nanni • Teresa Negreiros • José Roberto de Castro Neves • Guilherme Carneiro Monteiro Nitschke • Mariana Pargendler • Miguel Reale Júnior • Carla Müller da Rosa • Kathrin Rosenfield • Gustavo Sanseverino • Claudio Scognamiglio • Guilherme Seibert • Luis Renato Ferreira da Silva • Rafael Peteffi da Silva • Luis Felipe Spinelli • Gustavo Tepedino • Laura Beck Varela • Arnaldo Wald • Tula Wesendonck • Rafael Branco Xavier • Cristiano de Sousa Zanetti

GZ
EDITORA

Rio de Janeiro
2019

REFERÊNCIA:

AGUIAR JÚNIOR, Ruy Rosado de. Responsabilidade civil do auditor independente. In: BENETTI, Giovana et al. (Org.). **Direito, cultura, método**: leituras da obra de Judith Martins-Costa. Rio de Janeiro: GZ, 2019. p. 554-574.