

OS PAPÉIS DE TRABALHO DO AUDITOR INDEPENDENTE: SIGILO PROFISSIONAL E FISCALIZAÇÃO DA CVM

PAULO FERNANDO BEZERRA BAULER*

Pretende, o estudo que se segue, analisar os poderes de fiscalização da Comissão de Valores Mobiliários sobre os papéis de trabalho dos auditores independentes, *vis-à-vis* o instituto do sigilo profissional.

A) Papéis de Trabalho da Auditoria Independente: Definição, Natureza Técnica, e Conceito Contábil do Objeto.

Já dizia o saudoso professor Paulino Jacques, em suas aulas na Universidade do Estado da Guanabara, que não há como pretender, o estudioso do Direito, debruçar-se sobre o instituto jurídico sem, antes de qualquer outra consideração, estabelecer os limites materiais do objeto sob exame, conceituando-o e definindo-o até que se obtenha, na atividade intelectual, a correta conclusão quanto à sua natureza material e jurídica.

Portanto, tentaremos, no presente estudo, e antes de adentrarmos a análise das questões jurídicas decorrentes do confronto das opiniões acerca do alcance do poder fiscalizador da CVM sobre os papéis de trabalho da auditoria independente, estabelecer o conceito material, técnico-contábil, do que, afinal, sejam esses papéis de trabalho (*working papers*), sua finalidade e relevância no conjunto das operações de auditoragem empresarial, a fim de conhecermos do seu real significado para o Direito, de modo a que possamos avaliar *da pertinência do objeto ao exercício do poder-dever administrativo* no que tange à imposição, pelos atos de regulação do mercado de valores mobiliários, do livre acesso aos mesmos pela atividade fiscalizatória do órgão público incumbido de zelar pelas instituições desse mercado. Afinal, o princípio da legalidade dos atos administrativos consagrado no artigo 37 da Constituição Federal pressupõe, em sua exata obediência, a finalidade do ato da Administração Pública em relação às exigências que impõe aos cidadãos administrados. Sem a cristalina e

* Procurador da CVM.

inquestionável *finalidade* do ato administrativo, umbilicalmente vinculada aos ditames da Lei que dá criação ao poder-dever da Administração, ocorre a ilegalidade do ato, maculando-se, assim, e irremediavelmente, a atividade administrativa, seja no que tange aos seus aspectos regulatórios quanto ao exercício do poder de fiscalização. Tal preocupação é mesmo anterior às eventuais excusas legais ao cumprimento das exigências administrativas, resultantes do confronto entre institutos jurídicos consagrados em diferentes diplomas legais.

A-1) Definição:

Encontramos no livro AUDITORIA — CONCEITOS E APLICAÇÕES de William Attie (ED. Atlas, 1983), mais precisamente em seu capítulo 8, intitulado Papéis de Trabalho, a seguinte definição:

“Entende-se por papéis de trabalho o conjunto de formulários e documentos que contêm as informações e apontamentos obtidos pelo auditor durante seu exame, bem como as provas e descrições dessas realizações, os quais constituem a evidência do trabalho executado e o fundamento da sua opinião.”

Tal definição nos conduz diretamente ao entendimento de que os papéis de trabalho são:

- I — documentos e formulários, contendo
- II — informações e apontamentos
- III — provas e descrições, constituindo
- IV — evidência do trabalho e
- V — fundamento da opinião

Apreciando esses itens separadamente, temos que:

I — Os papéis de trabalho são *documentos e formulários*, ou seja, não são apenas rascunhos, de cunho estritamente pessoal, que possam, a critério do auditor, terem dispensada a sua preparação. Seu caráter documental lhe confere, de plano, a característica de importância, extrema relevância para o trabalho de auditoria, podendo-se, por conseguinte, inferir que — condição necessária a todo documento — não se restringe à esfera pessoal do auditor pois, é consequência óbvia, os documentos são preparados para constituir um fato, relativo a um ato, necessariamente com vistas à sua apresentação a pessoas outras que não o seu titular. Ou seja, ninguém prepara um documento para exibição a si mesmo, única e exclusivamente.

II — Os papéis de trabalho contêm *informações e apontamentos* recolhidos durante o exame da auditoria. Neste sentido, possui a qualidade de *memória* do trabalho realizado com vistas à preparação das suas conclusões, que serão consubstanciadas no seu relatório final.

III — Os papéis de trabalho são *provas e descrições*. Portanto, constitui-se em meio de demonstrar, aos que legitimamente interessados, aquilo que contêm. É também consequente que, como todo o meio de prova, destina-se àqueles que, fora do âmbito do auditor, tenham interesse no trabalho realizado.

IV — Os papéis de trabalho constituem *evidência do trabalho* realizado. E aqui ainda mais assoma seu aspecto de relevância no que respeita a todos aqueles que,

por direito ou obrigação, se apresentam como interessados em conhecer da efetiva realização do serviço de auditoria.

V — Os papéis de trabalho são o *fundamento* das opiniões emitidas pelo auditor independente em seus relatórios e pareceres de auditoria. Ora, no mesmo diapasão do que já é tão claro em decorrência dos itens anteriores, o livre acesso dos legitimamente interessados aos *working papers* é questão às vezes vital para a perfeita compreensão das peças de conclusão dos trabalhos de auditoria. Assim, excluí-los da apreciação de quem tem interesse fiscalizatório na perfeita compreensão das peças finais da auditoria, em última análise é vedar a perfeita compreensão das conclusões a que chegaram os auditores independentes quanto às contas das empresas que os contrataram, por estas e por outros que tenham o dever de as fiscalizar.

No mesmo sentido, o MANUAL DE AUDITORIA do INSTITUTO DE CENSOSES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA (ed. 1978), em seu capítulo 7, sob o título *Papeles de Trabajo*, afirma que:

“Los papeles de trabajo del Auditor sirven para documentar un examen que le permita emitir su opinión profesional sobre los Estados Financieros de su cliente, y por tanto es el medio del que dispone el Auditor para evidenciar la amplitud del trabajo efectuado, la forma y procedimientos que ha utilizado y respaldar las conclusiones que en base al mismo ha obtenido. La importancia que el Auditor debe dar a su preparación y contenido es manifiesta, ya que realmente es la prueba del trabajo realizado y la base de apoyo de sus opiniones”.

A-2) *Natureza Técnica:*

Quanto à finalidade, que nos proporciona conhecer da natureza técnica do objeto em estudo, encontramos, no CURSO BÁSICO DE AUDITORIA — NORMAS DE PROCEDIMENTO, em seu vol. I, com a participação do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo, e do IBRACON (Ed. Atlas, 1989), em seu capítulo 5, referente a Papéis de Trabalho e Programa de Auditoria, um estudo, elaborado pela Price Waterhouse, sendo expositores Marco Antonio Telesca e Raimundo L. M. Christians, que assim se expressa:

“Finalidade dos papéis de trabalho

a) Fornecer um registro escrito permanente do trabalho efetuado, incluindo:

— Descrição dos fatores referentes à extensão do trabalho, considerados no planejamento.

— Evidência da revisão e avaliação do sistema de controle interno.

— Extensão do exame realizado sobre os registros analíticos e testes de auditoria.

— Natureza e grau de credibilidade das informações obtidas.

b) Fornecer informações importantes com relação ao planejamento contábil, financeiro e fiscal.

c) *Serem apresentados, mediante solicitação*, como evidência que fundamenta o relatório emitido. (grifamos)

d) Fornecer aos encarregados a oportunidade de avaliar os atributos dos membros da equipe (...).

Descrição dos papéis de trabalho

a) Compilação de informações que incluem:

— Mapas preparados pelos departamentos de contabilidade, financeiro e fiscal ou pelo auditor. Por exemplo: Imobilizado, Diferimento de Despesas etc.

— Memorandos.

— Confirmações.

— Outros tipos de documentação preparada ou reunida durante o exame.”

Decorre do até aqui verificado que os *working papers* possuem uma natureza técnica tripartite, a saber: *documento descritivo da auditoragem, memória dos dados da auditoragem* e, por fim, *prova de realização da auditoragem*. Estas são, assim, as características principais que obrigam o Auditor a elaborar, ter em boa guarda e exibir os papéis de trabalho relativos aos serviços que executou nas contas da empresa auditada.

Portanto, é de se concluir, finalmente, que os papéis de trabalho são *documentos necessários* a que não se podem furtar os auditores, sendo, assim, inadmissível qualquer alegação que resulte na sua ausência, nas oportunidades em que os auditores tenham exercido as suas funções. Da mesma forma, devem tê-los em boa guarda, sendo de responsabilizarem-se pelo seu extravio quando solicitados pelos interessados. Enfim, não há como excusarem-se a exibi-los quando requeridos pelos que têm o legítimo interesse em apreciá-los, na medida dessa mesma legitimidade.

Tais considerações, é bom que se diga, em nada contraria o fato de que tais documentos sejam da propriedade exclusiva do Auditor. Assim como a carteira de identidade do cidadão, por exemplo, que, sendo da sua exclusiva propriedade pessoal, em nada obsta que as autoridades legalmente habilitadas a conferi-la tenham a ela o acesso necessário ao cumprimento das suas funções.

A-3) Conceito Contábil:

Por tudo o até aqui examinado, chega-se à conclusão de que podemos conceituar os papéis de trabalho como *documentos de prova, demonstração e memória da auditoragem realizada*.

B) Definição, Natureza e Conceito Jurídico do Objeto:

B-1) Definição Jurídica:

Encontramos a definição legal do que sejam os papéis de trabalho na Resolução CFC nº 700/91, que aprova a NBC-T-11, Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, assim dispendo:

“ 11.1. — Conceituação e Disposições Gerais:

.....
11.1.3 — Papéis de Trabalho

11.1.3.1 — Os papéis de trabalho são o conjunto de documentos e apontamentos com informações e provas coligidas pelo auditor, que constituem a evidência do trabalho executado e o fundamento de sua opinião.

11.1.3.2. — Os papéis de trabalho são de propriedade exclusiva do auditor, responsável por sua guarda e sigilo.

11.2 — Normas de Execução de Trabalhos:

11.2.7 — Documentação da Auditoria

11.2.7.1 — O auditor deve documentar, através de papéis de trabalho, todos os elementos significativos dos exames realizados e que evidenciem ter sido a auditoria executada de acordo com as normas aplicáveis.

11.2.7.2 — Os papéis de trabalho devem ter abrangência e grau de detalhe suficientes para propiciar o entendimento e o suporte da auditoria executada, compreendendo a documentação do planejamento, a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria, bem como o julgamento exercido pelo auditor e as conclusões alcançadas.

11.2.7.3 — Os papéis de trabalho devem ser elaborados, organizados e arquivados de forma sistemática e racional”.

Assim sendo, do ponto de vista do Direito, os papéis de trabalho ganham três novas características fornecidas pela legislação que os define e disciplina. A saber: os papéis de trabalho são de *propriedade* do auditor (a), sendo este *responsável por sua guarda* (b), e *responsável por seu sigilo* (c).

Definiremos, portanto, para fins do presente estudo, os papéis de trabalho como sendo:

Documentos de prova, demonstração e memória da auditagem realizada, de propriedade exclusiva do auditor, responsável por sua guarda e sigilo.

B-2) Natureza Jurídica

A natureza documental dos papéis de trabalho ganha contornos jurídicos mais precisos, na medida em que estabelece, de um lado, de quem é a sua *propriedade* e, de outro, quando fixa, com bastante rigor, os limites de exercício deste direito, aduzindo as responsabilidades dele decorrentes.

Por isso, os papéis de trabalho, sendo de propriedade exclusiva do auditor, não são documentos disponíveis aos demais que, por interesse próprio, queiram a eles ter pleno acesso. Entretanto, como conciliar este exclusivo direito de propriedade com sua natureza probatória? Afinal, quem prova, prova alguma coisa a alguém, e, se os legitimamente interessados em ver provada a auditagem realizada, por seu turno, possuem este outro direito, como vedar aos mesmos o amplo acesso a esses documentos?

A questão aqui se resolve, como já adiantamos mais acima, quando mencionamos a propriedade da carteira de identidade do cidadão. Tanto a companhia contratante da auditagem, legitimamente interessada em constatar a plena realização dos serviços contratados, quanto os órgãos públicos que no exercício do seu poder fiscalizatório, quanto a autoridade judicial, no âmbito das questões legais pertinentes, são igualmente possuidores do legítimo interesse em conhecê-los. Assim sendo, há sempre que munir-se de cautela suficiente a perceber que (como, de resto, ocorre

modernamente em relação a todo o capítulo das propriedades) nenhum direito de propriedade é ilimitado. A própria Constituição Federal, que garante o direito de propriedade, também embasa a função social desse direito. Tal limitação, de caráter genérico, é sempre intrínseca à propriedade, independentemente de outras limitações que a ele acresça a legislação ordinária, como é o caso da guarda e sigilo de responsabilidade do auditor. Estes aspectos serão melhor analisados mais adiante. Por enquanto, basta que guardemos em mente que a natureza jurídica dos papéis de trabalho encontra-se delineada a partir do entendimento de que são *provas documentais, de caráter sigiloso, revestidas de necessidade, de propriedade do auditor, que por eles responsável, demonstratórios* da auditoragem realizada.

B-3) Conceito

Pelo que restou concluído, papéis de trabalho são, sob a perspectiva jurídica, *o meio de prova e demonstração da auditoragem realizada*.

Todo e qualquer exame das questões que a eles se refiram devem, inquestionavelmente, partir deste axioma básico. É sob a sua luz que navegaremos no tema, doravante, como a estrela-guia a orientarmos ao escuro das questões controversas.

C) Alcance do Poder-dever de Fiscalização sobre os Papéis de Trabalho da Auditoria Independente

C-1) A Auditoria Independente e a Comissão de Valores Mobiliários: Fiscais da Lei

Ainda no campo conceitual, é importante fixarmos o papel da auditoria independente no âmbito da regulação do mercado de valores mobiliários. Com efeito, a atividade dos auditores independentes já é, por si só, em muito diferenciada da atuação dos demais participantes do Mercado. A própria natureza de independência diz respeito antes ao interesse público, que a Lei, ao lhe conferir tal qualidade, visou atender, que a conceder ao particular um “plus” a mais dos demais profissionais que atuam, com seus serviços, no mercado de capitais. Esta independência, tão grave e fundamental para o bom desenvolvimento do setor, tanto que integrante do próprio *nomen juris* da atividade, nada mais é que diretamente proporcional a outra função que não a simples conferência das contas empresariais, indo muito além dos interesses das companhias, para atender a um reclamo — de ordem pública, repita-se — no sentido da maior confiabilidade e transparência das demonstrações financeiras das empresas integrantes do mercado de valores mobiliários. Esta outra função, sem qualquer dúvida, possui a mesma natureza fiscalizatória que a igual atividade exercida pela CVM. Se a esta foi atribuído o poder-dever oficial, próprio à atividade administrativa, inerente à condição de órgão da Administração Pública, isto em nada contraria que, em vista da função em si, em tudo se assemelhem, tendo sido também concedido, ao tempo que imposto, à Auditoria Independente, um poder-dever fiscalizatório, cuja única distinção, a par das tarefas que lhe são próprias, consiste na sua

contratação pelos particulares fiscalizados. E não há como negar este *munus* público de que se reveste a atividade de auditoria independente. Se a Comissão de Valores é o órgão executor da Lei, na esfera administrativa, a Auditoria Independente consiste no órgão auxiliar da Lei, na esfera privada, ambas, no que respeita à atividade fiscalizatória das contas societárias, unidas no mesmo objetivo de levar ao conhecimento do público investidor, e demais participantes do mercado de valores mobiliários, que as demonstrações financeiras apresentadas não encerram dúvidas quanto a legitimidade de tudo o que ali se encontra expresso, pela simples razão de que foram devidamente auditadas — leia-se: fiscalizadas — pelos auditores independentes, além da vigilância exercida pela própria Comissão de Valores.

Como já delineamos mais acima, a atividade fiscalizatória das contas empresariais, no âmbito do que se aborda, se inicia com o Conselho Fiscal, prossegue com a Auditoria Independente, e se conclui pela Comissão de Valores Mobiliários, numa autêntica tríplice aliança em prol do correto andamento e desenvolvimento do mercado de capitais, no que respeita a vida financeira das Companhias.

Não há como excusar-se, o auditor independente, cuja legitimidade para fiscalizar — independentemente de quem o contrata — lhe é conferida pela própria CVM, ao seu papel de vital importância que é de participar como fiscal da lei societária no exercício e nas conclusões das suas auditagens. Resulta daí que toda e qualquer questão que encerre, em sua essência, esse *munus* fiscalizatório, não pode, a sua análise, perder de vista este ponto capital, que dá à atividade de auditoria independente a mesma responsabilidade, em termos os mais amplos, que a conferida ao órgão fiscalizador. Neste diapasão, a atuação conjunta, resguardadas as proporções decorrentes da natureza pública e particular de cada uma, a colaboração irrestrita, a troca de informações necessárias ao fiel cumprimento da lei e dos objetivos maiores que nortearam a criação de ambas as instituições, são exigências éticas que apontam na direção do bem geral.

Avançaremos na abordagem do tema proposto sem perder de vista esta condição.

C-2) Sigilo de Auditoria — Natureza e Extensão

I.) Sigilo Profissional: disciplina genérica

Um breve apanhado da legislação que resguarda o sigilo profissional encontramos em artigo de Álvaro Lazzarini para a Revista de Direito Administrativo, abr./jun. 96, p. 53 e ss., que assim resume a matéria:

“A Constituição Federal de 1988, no seu artigo 5º, inciso XIV, assegura a todos o acesso à informação, resguardando, porém, o *sigilo da fonte, quando necessário ao exercício profissional*.

O *sigilo profissional* está garantido na legislação em geral, pois ele é inerente a determinadas profissões. O advogado, por exemplo, tem o dever de mantê-lo, como indicam os artigos 25 a 27 do seu vigente Código de Ética, de 13 de fevereiro de 1995, inspirado no atual Estatuto da Ordem dos Advogados do Brasil (Lei nº 8.906, de 04 de julho de 1994).

Médicos, comunicólogos, engenheiros, psicólogos (auditores, acrescentamos) etc. têm o mesmo *dever* de resguardar o *sigilo profissional* (...), embora esse *dever* possa, em verdade, ser considerado, também, um *direito-dever* de todo profissional, que o exercerá e o defenderá em benefício da sua credibilidade, como também da corporação profissional a que pertença, pois esta é uma exigência ético-profissional.

Lembremos que o Código de Processo Penal, no artigo 207, é expresso no sentido de que *são proibidas de depor as pessoas que, em razão da função, ministério, ofício ou profissão, devam guardar segredo, salvo se, desobrigadas pela parte interessada, quiserem dar o seu testemunho.*

O Código de Processo Civil, no artigo 406, inciso II, tem norma similar, quando prevê que *a testemunha não é obrigada a depor de fatos a cujo respeito, por estado ou profissão, deva guardar sigilo*, sendo que, por força do artigo 347, inciso II, nem mesmo *a parte não é obrigada a depor de fatos a cujo respeito, por estado ou profissão, deva guardar sigilo.*

É verdade que o artigo 341 do Código de Processo Civil diz *competir ao terceiro, em relação a qualquer pleito, informar ao juiz os fatos e as circunstâncias, de que tenha conhecimento e exhibir coisa ou documento, que esteja em seu poder.* A orientação doutrinária e jurisprudencial colecionada por Theotônio Negrão, porém, ressalva as hipóteses de *sigilo profissional*, quando, então, *o terceiro se desobriga da informação ao juiz ou da exibição da coisa ou documento.*

O próprio Código de Processo Civil, aliás, isso prevê, pois, o seu artigo 363, inciso IV, estabelece que *a parte e o terceiro se escusam de exhibir, em Juízo, o documento ou a coisa, se a exibição acarretar a divulgação de fatos, a cujo respeito, por estado ou profissão, devam guardar segredo*".

Ardente defensor do sigilo profissional, acrescenta:

"(...) se os juízes devem respeitar o *sigilo profissional*, que é um *direito-dever* do profissional defender, com muito mais razão esse mesmo profissional tem o *direito-dever* de defender o seu *sigilo profissional* perante toda e qualquer autoridade ou quem quer que seja (...)".

Sob a ótica da Administração Pública, trata, ainda, da responsabilidade do servidor público, discorrendo sobre Violação do Dever de Sigilo Profissional como Ilícito Administrativo, que, por pertinente ao tema, vale prosseguir:

"Recordemos, primeiramente, que *falta disciplinar é o fato voluntário praticado pelo servidor público, com violação de algum dever que nessa qualidade lhe caiba.*

O tema que, assim, passamos a estudar interessa, em especial, aos servidores públicos, mas *também aproveita a outros profissionais que se sujeitam à disciplina de órgãos que, na forma da lei, cuidam do exercício de suas profissões.* (grifamos).

(.....)

Edmir Netto Araújo, em obra que cuida de *O Ilícito Administrativo e seu Processo*, esclarece que apesar do princípio constitucional (art. 5º, XXXIV, c/c art. 37, CF. e arts. 111 e 112 da Constituição estadual-SP) da *publicidade dos atos da Administração, como regra, excepcionalmente ocorrerão atos que, previamente assim declarados de forma legal, devam permanecer em sigilo, no interesse da Administração e da própria coletividade. Assim, quando, infringindo o seu dever funcional, o agente que dele tem conhecimento em razão do cargo, revela esse*

segredo, ou facilita sua revelação, é enquadrado criminalmente. Dolo é genérico, tentativa é possível”.

Há, portanto, o *dever funcional* que uma vez violado caracteriza o ilícito administrativo disciplinar, isso é, falta disciplinar por parte do servidor público, a ser punida administrativamente, sem prejuízo da sanção penal que a hipótese enseja, sem que se possa dizer em *bis in idem*, dada a autonomia da esfera administrativa, de natureza disciplinar e/ou hierárquica, em relação à criminal.

(.....)

(...) a responsabilidade civil é do Estado e de natureza *objetiva*, mesmo porque o art. 37, parágrafo 6º, da Constituição de 1988, é expresso no sentido de que *as pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa”.*

II) Sigilo de Auditoria: pressupostos legais

A disciplina específica do sigilo profissional a que está obrigado o auditor independente encontra-se estabelecida na Resolução CFC 290/70, que aprovou o Código de Ética Profissional do Contabilista, quando assim determina:

“Art. 2º — São deveres do contabilista:

II — guardar sigilo sobre o que souber em razão de suas funções;

.....
Art. 3º — No desempenho das suas funções, é vedado ao contabilista:

XXI — emitir referência que, com quebra do sigilo profissional, identifique o cliente em publicação onde haja menção a trabalho que tenha realizado ou orientado:”

Quanto ao sigilo que resguarda os papéis de trabalho do auditor independente, a Resolução CFC 700/91 já acima transcrita diz que “os papéis de trabalho são de propriedade exclusiva do auditor, responsável por sua guarda e *sigilo*”. (grifamos).

A prestação do sigilo profissional, via de regra, já pressupõe, *vis-a-vis* a legislação acima apontada, um caráter de generalidade. Assim, não há que se perquirir quais as informações que o profissional deva ocultar dos terceiros nelas interessados. Por princípio, o sigilo é abrangente, ou seja, refere-se a *toda a informação obtida em razão de suas funções*.

Por outro lado, como já vimos, no que respeita aos papéis de trabalho, dúvida houvesse quanto a essa abrangência, de plano é arrendada pelo mandamento legal que determina a *responsabilidade do auditor por sua guarda e sigilo*.

III) Sigilo de Auditoria: quanto ao objeto e quanto às pessoas

Mas, além da questão quanto a *o quê* deve ser objeto do sigilo de auditoria, coloca-se, no desenvolvimento do tema proposto, a questão de quanto a *quem* o

sigilo deve ser observado pelo auditor independente. Escoimadas, *ab initio*, as dúvidas quanto aos particulares, incluindo credores, investidores e autoridades públicas de um modo geral, restam duas espécies que, por sua natureza, possuem, em relação aos demais, um interesse especializado, e aqui ainda não diremos legítimos, porque tal legitimidade, *in casu*, decorrerá da Lei, tendo em vista o caráter categórico do proibitivo legal transcrito.

E mesmo as companhias contratantes dos serviços de auditoria se incluem, eventualmente, na primeira hipótese. Logo veremos porque a importância dessa observação em face das possibilidades de acesso da CVM aos papéis de trabalho de auditoria.

A considerarmos apenas as relações de direito privado, parece absurdo que se coloque em dúvida a possibilidade do mais amplo acesso da empresa contratante dos serviços de auditoria aos papéis de trabalho que provam, demonstram e fundamentam as conclusões da auditoria. Parece mesmo que, na prática dessas contratações, a questão sequer se coloca, a confiarmos no estudo já mencionado acima, quando da natureza contábil desses *working papers*. Com efeito, na letra *c* do trabalho apresentado pela Price Waterhouse, transcrito no item A2 do presente estudo, esclarece-se que, dentre as finalidades dos papéis de trabalho, está a de *serem apresentados, mediante solicitação, como evidência que fundamenta o relatório emitido*.

Entretanto, dado o duplo conteúdo do serviço de auditoria (independente), não é de se considerar a hipótese? No seu aspecto civil e comercial, o sigilo das informações resguarda não o auditor mas, antes, a empresa auditada. Mas, quanto ao seu conteúdo público, *fiscalizatório* das contas examinadas, não é de se resguardar o auditor de exhibir integralmente os processos e técnicas expressos nesses mesmos papéis de trabalho que o possibilitam verificar as eventuais fraudes cometidas? Há quem assim pense. Por exemplo, no Manual de Auditoria do Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ob. cit., p. 81), afirma-se que:

“Si por cualquier circunstancia el cliente solicita al Auditor un papel de trabajo por considerarlo necesario, el Auditor deberá, si lo cree pertinente, facilitarle fotocopia del mismo, reteniendo el original. En estos casos, el Auditor deberá cuidar de que dicho papel de trabajo no contenga *conclusiones, o notas reservadas que no deban serle mostradas*. (grifamos).

É evidente, entretanto, que dado o seu conceito, tanto contábil quanto jurídico — e, lembremos, são os papéis de trabalho *meio de prova e demonstração dos trabalhos executados* —, não pode, o auditor, mesmo no pleno exercício da sua *independência*, excusar-se de todo em exibi-los à companhia auditada. Mas, o estudioso de boa fé há de ter percebido que uma parte especial desses papéis de trabalho deve ser mantida fora das vistas dos auditados, sob pena de lançar, águas abaixo, tudo aquilo que resguarda o seu poder (legal) de fiscalizar e que, afinal, integra aquilo que tem de independente.

E, ao contrário, sendo a auditoria independente, como já vimos, órgão auxiliar da Lei na fiscalização das contas das empresas a ela sujeitas, o que lhe dá a própria razão de existir, é de se obstaculizar o órgão público regulador e fiscalizador dessas atividades no conhecimento desses papéis capazes de demonstrar as diversas possibilidades de fraude com um dever de sigilo contrário a todos os princípios que

animam e regem o mercado de valores mobiliários? Ora, diferentemente das atividades profissionais que se estabelecem *intuitu personae*, como é o caso do médico e do advogado, por exemplo, o exercício da auditoria se estabelece em função da *confiabilidade* que deve reger o mercado de valores mobiliários. É só por esta condição que a Lei exige a auditoria independente. Não fora isso, bastava a simples contabilidade, com a assinatura do profissional devidamente habilitado, e as demonstrações financeiras estariam aptas a ingressar na esfera de conhecimento dos investidores como sendo a verdade legal dessas contas. Nos casos citados, de cunho particular, a *confiança* se estabelece entre o profissional contratado e o particular que o contrata. E apenas entre eles. Nada mais há que exigir do profissional contratado senão o pleno sigilo, ilimitado sigilo, contra toda e qualquer pessoa, tanto de direito público quanto de direito privado, devendo o profissional repudiar, judicialmente se necessário, qualquer tentativa de arredar o seu dever-poder de sigilo. Mas, com efeito, não é o caso das instituições do mercado de valores mobiliários, em que a *confiança* se dá em função da própria existência desse mercado, condição mesmo da sua existência, requisito básico para o real funcionamento desse mercado especializado, sempre, por sua natureza, tão sensível neste particular.

Assim sendo, podemos seguramente afirmar que o instituto do sigilo de auditoria, diferindo, não só em sua essência, quanto nas relações que mantêm com os demais institutos jurídicos pertinentes ao especializado mercado de valores mobiliários, difere em *strictu sensu* do genérico sigilo profissional, de que é espécie, devendo, portanto, seguir regras específicas em sua conceituação e desdobramento no mundo dos fatos, e, conseqüentemente, no plano do Direito do Mercado de Capitais.

IV) Sigilo de Auditoria e papéis de trabalho

Com se viu, a questão do dever-poder de sigilo do auditor independente deve guardar relação de harmonia com os fatores específicos dos demais institutos do mercado de valores mobiliários, sob pena de descaracterização da atividade, em retrocesso histórico que, afinal, só correrá em desfavor tanto da função, ora galgada a uma posição privilegiada no âmbito das ciências contábeis, quanto das demais instituições do mercado especializado e que, por ser dele originário, é sua própria razão de ser.

E esta harmonização está intimamente ligada a, de um lado, atender-se aos pressupostos que enunciam os institutos que se relacionam na hipótese, e, de outro, ao atendimento pleno das exigências do interesse público que lhe deram existência e a sustentam.

Sendo, os papéis de trabalho, meios de prova e demonstração da auditoria realizada, o que importa quanto às pessoas que a eles devam ter acesso é verificar a pertinência desse acesso, ou seja, da legitimidade dessas pessoas a obter *essas provas e/ou essas demonstrações*.

Por conseguinte, já podemos delimitar este acesso. Sempre que o interessado tiver o direito, ou o poder-dever de verificá-los, a ele devem ser franqueados.

Entretanto, diretamente vinculado a esses pressupostos, tal acesso deve obedecer ao necessário e suficiente ao seu cumprimento, nem mais nem menos, não sendo, pois, ilimitados, nem esse direito, nem esse poder-dever.

Neste sentido, a *Codification of Statements on Auditing Standards, do American Institute of Certified Public Accountants* (ed. *Commerce Clearing House, inc.*, 1988, p. 196), menciona a requisição legal dos *working papers*, contra a rigidez absoluta do conceito de sigilo, assim se referindo à hipótese:

“The auditor should adopt reasonable procedures for safe custody of his working papers and should retain them for a period sufficient to meet the needs of his practice and to satisfy any pertinent legal requirements of records retention.” (grifamos)

C-3) O Poder-dever de Fiscalização da Comissão de Valores Mobiliários e os Papéis de Trabalho da Auditoria Independente — Regulamentação

No plano da legislação especializada, na atuação da Comissão de Valores Mobiliários quanto ao seu poder de fiscalização sobre os papéis de trabalho da auditoria independente, a Instrução CVM nº 216/94, em seu artigo 29, incisos IV e V, expressamente a eles se refere para dizer que são deveres do auditor independente, dentre outros, “*conservar em boa guarda, pelo prazo de 5 (cinco) anos, (...) (os) papéis de trabalho (...) relacionados com o exercício das suas funções*” (IV), bem como “*dar acesso à fiscalização da Comissão de Valores Mobiliários — CVM a todos os documentos que tenham servido de base à emissão do parecer de auditoria.*” (V).

A falta de menção explícita aos *papéis de trabalho* no que tange ao acesso à fiscalização da CVM, que deva ser proporcionado pelo auditor independente, pode, por si só, gerar dúvidas quanto à procedência da tese em favor da legalidade desse acesso à documentação específica. A uma porque, no que respeita à guarda de documentos, a instrução parece distinguir entre *todos os documentos* e *papéis de trabalho*, como se estes não integrassem a expressão anterior. E, embora se possa alegar que se trata de uma enumeração exemplificativa, poder-se-ia rebater esta interpretação baseando-se no fato de que, sendo o auditor independente obrigado, como já vimos na Resolução CFC 700/91, explicitamente, a responsabilizar-se por sua guarda e *sigilo*, o inciso IV, que trata justo da sua *guarda*, incluiu propositadamente os papéis de trabalho; seguindo a regra da Resolução CFC; ao contrário, quando trata do acesso fiscalizatório da CVM aos mesmos *working papers*, o que para alguns poderia significar quebra de *sigilo*, o inciso V teria preferido referir-se, genericamente, a *todos os* (outros) *documentos*, resguardando assim os papéis de trabalho, pelo mesmo *sigilo*, também aqui seguindo a regra da Resolução CFC, e na mesmíssima ordem.

A segunda razão reside em que o direito ao *sigilo profissional*, sendo decorrente de expressa disposição legal, não poder ser restringido por outro dispositivo regulatório senão, além das demais condições de Direito, se *explicitamente* mencionada tal restrição. E, assim não procedendo, o legislador preservou desse acesso fiscalizatório esses papéis de trabalho a que estão os auditores independentes obrigados a manter

sigilo. Tudo conforme os cânones da melhor hermenêutica, tanto teleológica, quanto sistemática, apaziguando da mesma forma ambos os extremos da teoria jurídica.

Assim colocada a questão, aproximamo-nos do seu deslinde, já que estão presentes, s.m.j., todos os elementos necessários à sua conclusão.

D) Alcance do Poder de Fiscalização da CVM sobre os Papéis de Trabalho dos Auditores Independentes — Conclusões

Considerando que, historicamente, a CVM vem exercendo seu poder de fiscalização como-se legalmente habilitada ao mais amplo acesso aos *papéis de trabalho* dos auditores independentes; concluiremos o presente estudo no enfrentamento dessa questão, não sem antes resumir os pressupostos básicos até aqui examinados:

a) conceitualmente, tais *papéis de trabalho* são, do ponto de vista das ciências contábeis, documentos de prova, demonstração e memória da auditoragem realizada;

b) no plano jurídico, esses *papéis de trabalho* são *documentos de prova, demonstração e memória da auditoragem realizada, de propriedade exclusiva do auditor, responsável por sua guarda e sigilo*;

c) por sua característica de *independência*, a Auditoria Independente exerce, *pari passu* suas atividades de cunho privado, uma função pública de auxiliar da Lei, exercendo funções fiscalizatórias em idêntico sentido das que exercem o Conselho Fiscal das companhias e a Comissão de Valores Mobiliários;

d) o instituto do sigilo profissional, consagrado constitucionalmente, e disciplinado em esparsa legislação ordinária e regulamentar, pressupõe contornos e limites diferenciados em função dos contratantes, sendo dessemelhantes as obrigações dele decorrentes;

e) o instituto do sigilo profissional é um dever (e um poder) que obriga e abriga tanto particulares quanto servidores públicos;

f) os auditores independentes são obrigados ao sigilo de auditoragem quanto aos *papéis de trabalho de auditoria*;

g) há controvérsias quanto a quem e ao que deva ser exibida a documentação de auditoria, *papéis de trabalho* inclusive;

h) é dúbil a letra da instrução CVM que determina ao auditor independente o seu livre acesso fiscalizatório aos *papéis de trabalho* dos auditores independentes.

Conclusão Final

Dissemos, ao iniciarmos a presente empreitada, lembrando nosso antigo Mestre de Introdução à Ciência do Direito, da necessidade de, o estudioso do Direito, iniciar o deslinde da questão jurídica apresentada a partir da conceituação e perfeita compreensão da natureza jurídica do objeto *sub examen*.

É a partir do que sejam, no seu duplo aspecto contábil e jurídico, os papéis de trabalho do auditor independente, que podemos fixar os limites do poder fiscalizatório da CVM quanto a eles.

E, sendo eles, *documentos de prova, demonstração e memória da auditoria realizada, de propriedade exclusiva do auditor, responsável por sua guarda e sigilo*, verificamos dois aspectos que, tanto no que respeita aos seus fundamentos materiais, quanto jurídicos, e especialmente no que tange ao delineamento de suas fronteiras, que vêm sendo objeto das controvérsias que animam e orientam a questão inicialmente proposta para o presente estudo. O primeiro, respeita à aparente contradição entre as qualidades probatória e demonstrativa, de um lado, e a necessidade de sigilo quanto às informações que sustentam essas qualidades. Ou seja, há limites para o esforço *probandi* e demonstratório à exibição dos papéis de trabalho, e esses limites são fornecidos pela obrigatoriedade do sigilo. Sigilo quanto a terceiros em geral, sigilo quanto ao poder fiscalizatório dos órgãos públicos competentes à sua verificação, sigilo, inclusive, quanto às empresas contratantes dos serviços de auditoria e agentes das informações que delas mesmas se pretende ocultar. De um lado *prova*, de outro, *sigilo*; de um lado, *demonstração*, de outro, *sigilo*.

O segundo, embutido na legislação pertinente às atividades de auditoria, emanada do órgão fiscalizador dessas e outras atividades no mercado de valores mobiliários e que, conforme demonstramos, aproveitando-se dos conceitos e formulações contábeis expressos na legislação especializada do Conselho Federal de Contabilidade, a perseguiu e a ela assemelhou-se, ao tornar dúbio o amplo acesso da sua fiscalização aos papéis de trabalho da auditoria independente, já que, afinal, esse acesso, restritivo do dever-poder de sigilo, não se encontra explicitado, como seria de esperar, sendo o caso de restrição de direitos subjetivos.

Já de parte da atividade fiscalizatória, pudemos determinar a dupla natureza da atividade de auditoria independente, em seus aspectos tanto de direito privado quanto de direito público, relativamente às empresas contratantes dessa auditoria. Daí decorre não apenas a extensão do acesso às informações, pela CVM, aos papéis de trabalho, como o exercício do sigilo, a que estão obrigados tanto fiscalizadores, *in casu*, quanto fiscalizados.

Esses os pressupostos imediatos do texto conclusório que a seguir se apresenta:

Embora possuindo limites diferentes do sigilo profissional *latu sensu*, o sigilo de auditoria é um direito subjetivo do proprietário dos papéis de trabalho, o auditor independente. Não há como arredar esta verdade cristalina em face tanto da natureza material do que sejam tais papéis, como em decorrência de toda a legislação, constitucional inclusive, que protege o sigilo profissional em geral e o sigilo de auditoria em particular. Com efeito, em nenhum diploma legal, ordinário ou regulamentar, se arreda a aplicação do instituto, não sendo lícito apelar-se aos atributos fiscalizatórios contidos, de modo amplo, nas leis aplicáveis ao mercado de valores mobiliários, como é o caso do artigo 9º da Lei 6.385/76, para fazer tábua rasa do ordenamento que o concede.

Entretanto, e em face desse dispositivo legal, que rege a atividade fiscalizatória da CVM, *vis-à-vis* a natureza de auxiliar da lei, também atividade fiscalizatória, da Auditoria Independente, não há como vedar de todo o acesso do órgão fiscalizador a esses mesmos papéis de trabalho. Afinal, também esta tem o direito a obter da Auditoria Independente as *provas e demonstrações* dos trabalhos de auditoria realizados. E, por definição contábil e jurídica, tais provas e demonstrações estão

contidas exatamente nos *papéis de trabalho*. Por definição, qualquer outro meio de prova, quanto ao trabalho realizado, deve ser de pronto arredado, por insuficiência técnica e incompetência legal. Jurídica e contabilmente desprovidos de qualidade probatória.

Cabendo à CVM verificar a boa realização da auditoragem, ou a sua inépcia, por exemplo, só os papéis de trabalho possuem a qualidade probante e demonstrativa do que lhe cabe apurar.

Assim sendo, deve o legislador instrutório, *de lege ferenda*, estabelecer as hipóteses e os termos em que o acesso especializado se impõe, sem macular o direito-dever de sigilo de auditoragem. Por exemplo, encontra-se perfeitamente dentro dos limites do ordenamento jurídico a respeito, que a CVM exija a apresentação apenas de determinados papéis de trabalho, que digam respeito diretamente à investigação realizada, sejam exemplificativos de que a auditoria foi realizada, sejam diretamente ligados a qualquer ponto obscuro dos pareceres e relatórios de auditoria.

Isto, porém, não implica que, desde já, esse acesso não possa ser realizado, com base na legislação atualmente em vigor. O que não se pode fazer, como demonstrado, é adentrar os escritórios de Auditoria Independente exigindo indiscriminadamente esses documentos, sem qualquer base de verificação, alheatoriamente, em desatenção e violência aos direitos subjetivos dos profissionais de auditoria.

Este o espírito jurídico que anima a Súmula 439, do Supremo Tribunal Federal, assim redigida:

“439. — Estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer livros comerciais, limitado o exame aos pontos objeto da investigação.”

E que é de ser aplicado aos casos de exibição dos papéis de trabalho em função específica da fiscalização efetuada. Portanto, nos casos de inspeção ou inquérito administrativo da CVM, a Fiscalização ou o Encarregado do Inquérito devem requisitar apenas os papéis de trabalho que necessários a demonstrar ou provar as dúvidas explicitamente suscitadas. Neste sentido, quando da requisição, o auditor independente será intimado a apresentar os papéis de trabalho que, por exemplo, provem a efetiva realização do trabalho de auditoria de modo a não se considerá-la inepta. Esta condição deve, sempre, constar do instrumento intimatório, restando, com tal providência, atendidos tanto o art. 9º da Lei 6.385/76, que dá à CVM amplos poderes de fiscalização sobre os documentos de auditoragem, quanto aos dispositivos que regulam o dever-poder de sigilo dos auditores independentes.

Já quanto à apresentação de cópias desses documentos, mantidas as prerrogativas do auditor independente de apresentar especificamente os papéis de trabalho que relacionados com as dúvidas suscitadas, constantes do termo intimatório, não há como deixar de apresentá-las, seja como peça instrutória dos inquéritos administrativos, seus como simples análise preliminar nas inspeções. Por sua natureza jurídica de meios de prova, mantido o instituto do sigilo de auditoragem, os papéis de trabalho seguem o mesmo regime dos demais documentos probatórios necessários à boa instrução dos feitos, sejam judiciais, sejam administrativos, cabendo ao auditor escolher, dentre os seus papéis de trabalho, aqueles suficientemente aptos a provar e/ou demonstrar o que se suscita.

Vale frisar que o artigo 8º da Lei 6.385/76 obriga que “a Comissão de Valores Mobiliários guardará sigilo das informações que obtiver, no exercício de seus poderes de fiscalização”.

Portanto, se não há como negar o acesso da CVM aos papéis de trabalho dos auditores independentes, por outro lado obriga-se a Administração Pública, dadas as limitações que lhe impõe o respeito ao dever de sigilo profissional, a requisitar apenas aqueles que digam respeito diretamente à questão examinada, especificando, no procedimento fiscalizatório, quais os documentos que pretende examinar, bem como sua vinculação com o que se pretende apurar.

Estas as considerações que temos para, *de lege ferenda*, uma próxima regulamentação desta matéria, que vem sendo objeto de controvérsias entre os estudiosos do tema.