

Exmos. Senhores,

Em resposta ao *e-mail* abaixo, na sequência da reunião do passado dia 25 de setembro, vimos pelo presente partilhar as nossas primeiras reflexões, com incidência em três aspetos das propostas de V. Exas. de alteração ao Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC), aprovado pela Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, para possibilitar uma ponderação e diálogo conjunto.

As reflexões aqui plasmadas não encerram qualquer pronúncia definitiva e formal por parte da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), nem constituem qualquer interpretação ou parecer jurídico sobre os temas.

Atendendo aos temas discutidos na indicada reunião, para já propomos a reflexão dos seguintes pontos:

**1) Possibilidade de as sociedades de revisores oficiais de contas (SROC) adotarem qualquer nome da rede, mas sem concretizar qualquer relação societária com a SROC**

O artigo 121.º, n.º 1, al. a) do EOROC na redação da Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, impõe que a firma das SROC seja composta pelo nome de todos os sócios ou de apenas um sócio (pessoa singular ou coletiva). Esta regra tem assento histórico nas sociedades profissionais de revisores oficiais de contas, constando de forma similar no EOROC aprovado pelo Decreto-Lei 487/99, de 16 de novembro e pelo Decreto-Lei n.º 224/2008, de 20 de novembro (artigo 98.º, n.º 1), no Estatuto da Câmara dos Revisores Oficiais de Contas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 422-A/93, de 30 de dezembro (artigo 88.º, n.º 1, al. a) e no Estatuto dos Revisores Oficiais de Contas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 519-L2/79, de 29 de dezembro (artigo 20.º, n.º 1, al. a).

De facto, por razões de maior transparência e em submissão ao princípio da verdade (artigo 32.º do Regime jurídico do Registo Nacional de Pessoas Coletivas), atendendo à natureza de sociedade de profissionais, será de manter a necessidade de, pelo menos no momento de adoção da denominação social, se manter a exigência de existir relação societária com a pessoa coletiva que dá o nome à SROC.

Na proposta de alteração prevê-se a possibilidade de a firma das SROC poder passar a ser composta também pelo nome da rede a que a SROC pertence, sem estabelecer qualquer exigência de relação societária entre a entidade que dá o nome e a SROC, em subversão da referida regra e sem que se vislumbre qualquer vantagem.

Pelo contrário, a desarticulação (no sentido de falta de relação societária) entre o nome da SROC e a rede a que pertence, poderá induzir em erro sobre a identificação da SROC, sendo expectável que o público assumira tal relação prévia.

Assim, pomos à consideração de V. Exas. a manutenção da exigência que consta da primeira parte do atual artigo 121.º, n.º 1, al. a) do EOROC.

**2) Código de Ética da OROC e adoção do Código de Ética emitido pela Federação Internacional de Contabilistas (IFAC) do Internacional Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)**

Este ponto respeita concretamente às propostas de revogação do artigo 31.º, n.º 1, al. a) do EOROC e aditamento ao artigo 52.º, n.º 8 do EOROC.

O artigo 31.º, n.º 1, al. a) do EOROC preceitua o seguinte: “ 1 - *Ao conselho diretivo compete exercer os poderes da Ordem e as tarefas que lhe sejam expressamente fixadas no presente Estatuto. Incumbendo-lhe especialmente: a) Elaborar propostas de alteração do código de ética a submeter à aprovação da assembleia representativa, para posterior submissão ao órgão legislativo competente.*”

O proposto artigo 52.º, n.º 8 do EOROC preceitua o seguinte: “*No exercício das suas funções, o revisor oficial de contas garante o cumprimento do código de ética emitido pela Federação Internacional de Contabilistas (IFAC) do International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)*”.

Para a proposta de revogação do artigo 31.º, n.º 1, al. a) do EOROC justifica-se sumariamente o seguinte: “*No EOROC de 1999, a aprovação de código de ética era uma atribuição da OROC. Essa atribuição deixou de estar prevista no art. 6.º do atual EOROC, o que indicia que a intenção do legislador de 2015 foi eliminar essa atribuição da OROC. A Diretiva 2006/43/CE e o Regulamento (UE) 537/2014 não parecem impedir que haja códigos de ética nacionais. Porém, visto que se pretende caminhar para uma uniformização a nível europeu — o que desde logo se verifica pela substituição do referencial das DRAs (normas nacionais de auditoria) pelas ISAs (normas internacionais de auditoria), cf. art. 45.º/8 do EOROC —, parece-nos defensável o respeito por um código de ética supranacional. Atualmente, existe o código de ética da IESBA que, sendo de uma federação internacional, não é um código oficialmente aprovado pela Comissão Europeia, mas que, do nosso conhecimento prático, é seguido noutras jurisdições. Nessa medida, propõe se a revogação desta alínea (o que, atento o exposto acima, parece já ter sido a intenção do legislador de 2015.*”

Desde logo a definição dos princípios éticos e deontológicos de uma profissão regulada é atribuição da associação pública profissional que regula a profissão. Este desiderato resulta do histórico estatutário da OROC e das demais associações públicas profissionais.

Acresce que à data de 1999 a OROC não se encontrava sujeita a qualquer Lei-Quadro das associações públicas profissionais, pelo que a atribuição legislativa de criação de normas e princípios éticos e deontológicos teria que constar do respetivo Estatuto, sob pena de não existir qualquer credencial legislativa para atuação da OROC.

Entretanto a Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro, que estabeleceu o regime jurídico de criação, organização e funcionamento das associações públicas, aplicável a todas as associações públicas profissionais, incluindo a OROC; consagra especificamente que compete às associações públicas profissionais a “*elaboração de normas técnicas e de princípios e regras deontológicos específicos*”, (artigo 2.º). A referida competência é reforçada pelo artigo 8.º, n.º 1, al. j) da referida Lei, que prevê que os estatutos das associações públicas profissionais devem regular as seguintes matérias: j) princípios e regras deontológicas.

O EOROC, aprovado pela Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, visou primeiramente a adaptação do regime vigente à referida Lei-quadro, tendo também incorporado a transposição parcial da Diretiva 2014/56/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho de 16 de abril assegurando a execução parcial do Regulamento (UE) n.º 537/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho de 16 de abril.

De facto na redação do EOROC dada pela Lei n.º 140/2015, o legislador não contemplou nas atribuições específicas da OROC a competência para: “*estabelecer princípios e normas de ética e deontologia profissional*”, não olvidando certamente o referido contexto legislativo.

Razão pela qual manteve o artigo 31.º, n.º 1 al. a) do EOROC, cuja revogação agora se propõe, e manteve a credencial genérica nas atribuições da OROC de promover o respeito dos princípios éticos e deontológicos e defender os interesses, direitos e prerrogativas dos seus membros (artigo 6.º, al. e) do EOROC).

Assim, não se entende que a intenção do legislador nacional seja a de afastar a competência do estabelecimento das regras éticas e deontológicas da OROC, que é uma associação pública profissional que por definição estabelece os princípios éticos e deontológicos da profissão que regula. Tal afrontaria grosseiramente a referida Lei-quadro.

Acresce que o artigo 21.º, n.º 1 da Diretiva 2006/43/CE, refere que todos “*os Estados-membros devem assegurar que “todos os revisores oficiais de contas e sociedades de revisores oficiais de contas se encontrem sujeitos a princípios de deontologia profissional que abranjam, pelo menos, a sua função de interesse público, a sua integridade e objetividade e a sua competência e diligência profissionais*”. Daqui não se retira uma mera “não oposição” a códigos de ética nacionais, mas um real incentivo a que os Estados-membros reforcem tais princípios por qualquer via que seja efetiva, o que a existência de um código de ética nacional manifestamente privilegia.

As propostas de revogação dos poderes da OROC e de adoção direta e automática do Código de Ética da IFAC merecem ainda notas complementares.

O Código de Ética aprovado pela OROC é inspirado no Código de Ética da IFAC, mas adaptado apenas à realidade dos seus membros e ao mercado em que operam e à ordem jurídica portuguesa, o que também ocorre com instituições congêneres como a título exemplificativo se cita o *ICAEW*.

É de salientar que apesar da tendência para a internacionalização e homogeneização do referencial de auditoria, notório pela adoção das normas internacionais de auditoria no âmbito da revisão legal de contas, a OROC mantém a competência para definir esquemas técnicos de atuação profissional, tendo em consideração os padrões internacionalmente exigidos (artigo 6.º, al. q) do EOROC).

O Código de Ética da IFAC aplica-se genericamente aos “*Professional Accountants*”, conceito que abarca os profissionais dos organismos membros da IFAC, portanto incluindo contabilistas e auditores. O Código de Ética da OROC em vigor, inspirado no Código da IFAC, consistiu numa triagem e ajustamento dos princípios aplicáveis apenas aos revisores oficiais de contas (ROC), permitindo que todos, de forma clara e transparente, conheçam os seus deveres profissionais essenciais, com previsões mais apertadas que o Código da IFAC, sendo evidente que quem cumpra o Código da OROC cumprirá o Código de Ética da IFAC. O Código objeto de adaptação foi entretanto alterado, encontrando-se a OROC a desenvolver os trabalhos necessários à revisão do seu Código de Ética em conformidade.

A aplicação direta e automática do Código da IFAC reduzirá a transparência e clareza das obrigações dos ROC, com o decréscimo de segurança jurídica e conseqüente perda para o interesse público subjacente. Parte das previsões do Código de Ética da IFAC respeita à atividade dos contabilistas e não à dos ROC. A título de exemplo, citamos dois parágrafos que constam do Código atualmente em vigor e outros exemplos que se encontram dispersos pelo Código de 2018. Estas disposições não têm aplicação aos ROC.

Dois parágrafos do código de 2016 (em vigor):

- **300.3** Um contabilista profissional em empresas pode ser um empregado assalariado, um sócio, diretor (quer executivo ou não executivo), um gerente proprietário, um ocasional ou um outro trabalhando para uma ou mais organizações empregadoras. A forma jurídica do relacionamento com a organização empregadora, se existir, não tem conseqüência nas responsabilidades éticas que incumbem ao contabilista profissional em empresas.

- **300.4** Um contabilista profissional em empresas tem a responsabilidade de seguir os objetivos legítimos da sua organização empregadora. Este Código não procura que um contabilista profissional em empresas deixe de dar o devido cumprimento das suas responsabilidades, mas considera as circunstâncias em que podem ser criados conflitos com o dever absoluto de cumprir os princípios fundamentais.

Outros exemplos do código de 2018 (a entrar em vigor em meados de 2019):

- **200.2** *Investors, creditors, employing organizations and other sectors of the business community, as well as governments and the general public, might rely on the work of professional accountants in business. Professional accountants in business might be solely or jointly responsible for the preparation and reporting of financial and other information, on which both their employing organizations and third parties might rely. They might also be responsible for providing effective financial management and competent advice on a variety of business-related matters.*
- **200.3** *A professional accountant in business might be an employee, contractor, partner, director (executive or non-executive), ownermanager, or volunteer of an employing organization. The legal form of the relationship of the accountant with the employing organization has no bearing on the ethical responsibilities placed on the accountant.*
- **SECTION 220 PREPARATION AND PRESENTATION OF INFORMATION** [toda a Secção 220]
- **250.15.A1** *If a professional accountant is offered an inducement by the employing organization relating to financial interests, compensation and incentives linked to performance, the requirements and application material set out in Section 240 apply.*

Na nossa jurisdição a atividade de contabilidade e de revisão legal de contas encontra-se segregada, representada e regulada por associações públicas profissionais distintas. Em face do que referimos, a adoção, sem mais, do Código de Ética da IFAC, não é uma opção vantajosa, além de parecer ser contrária à lei-quadro das associações públicas profissionais.

- 3) **Possibilidade de os ROC poderem examinar diretamente a escrita e a documentação das entidades consolidadas**

Quanto a este ponto, que tem em conta a proposta de aditamento dos números 4 e 5 ao artigo 52.º, aos quais é aplicável o anterior número 5, que na proposta corresponde ao número 6 do referido artigo, trazemos à consideração de V. Exas o que segue.

Da leitura conjugada de tais preceitos retira-se o seguinte:

Os ROC das entidades consolidantes podem solicitar elementos às entidades consolidadas necessários à realização do seu trabalho, e aquelas entidades têm o dever de os prestar. Se não os prestar o ROC pode examinar diretamente a escrita e a documentação da entidade consolidada.

Esta possibilidade de o ROC aceder diretamente a informação detida por outrem, com quem, aliás, não tem relação, depende do consentimento da entidade em causa, detentora da informação, podendo tal ser muito difícil ou de impossível concretização, nomeadamente, se estiverem em causa entidades consolidadas estrangeiras. É claro que se espera sempre toda a colaboração da entidade mãe e claro das participadas. Esta colaboração não carece de uma disposição legal como a que consta do anteprojeto apresentado.

Trazemos à consideração de V. Exas., em particular, o seguinte:

O ROC da entidade consolidante não tem qualquer vínculo com a entidade consolidada, portanto em relação a esta é um terceiro;

O ROC não tem legitimidade para impor a sua presença e aceder aos arquivos da entidade consolidada para proceder à sua análise;

Caso o ROC queira exercer um direito conforme o que está a ser proposto, não tem qualquer possibilidade prática de o fazer, pois apenas poderá aceder à informação se tal lhe for consentido e, ainda que não sendo necessário referir, nunca poderá usar de algum meio de força, nem tal é próprio nem tem proteção;

Acréscimo que se a entidade consolidada for estrangeira, poderá ter que ser chamado à colação o direito internacional privado e esta disposição ser afastada por eventualmente, em termos puramente teóricos, não ser aplicável a lei portuguesa ao caso concreto. No entanto, a lei aplicável nem sempre é óbvia e implica sempre algum conhecimento do direito local. Por hipótese meramente teórica, só para saber qual a lei aplicável, o ROC terá que se socorrer de assessores jurídicos locais (em face da localização da entidade consolidada), com o acréscimo de custos e atraso na concretização do trabalho, com perda para todos os interessados na execução do trabalho do ROC.

O ROC vincula-se com a entidade consolidante, ao abrigo do artigo 53.º do EOROC e do Guia de Aplicação Técnica n.º 4, celebram um contrato de prestação de serviços que prevê as suas obrigações mútuas e, nomeadamente, o dever da entidade consolidante facultar todos os elementos

ao ROC. Neste contexto, a insistência e a força a ser exercida sobre as entidades consolidadas, em caso de falta de cooperação, só poderá ser realizada pela entidade consolidante e não pelo ROC.

No caso de não obter a informação que necessita, o ROC, em face das normas de auditoria em vigor, deverá ponderar sobre os eventuais efeitos de tal omissão na sua certificação legal das contas ou, se for o caso, na aceitação ou continuação do trabalho.

Assim, pedimos a V.Exas. que considerem a retirada dessa proposta de alteração.

Continuaremos a enviar as nossas reflexões para contribuir para uma ponderação conjunta dos temas propostos a revisão.

Com os melhores cumprimentos,

**José Rodrigues de Jesus**

Bastonário



Rua do Salitre, 51/53  
1250-198 Lisboa PORTUGAL  
Tel.: +351 21 353 61 58  
Fax: +351 21 353 61 49

[www.oroc.pt](http://www.oroc.pt)

Exmos. Senhores,

Em resposta ao e-mail abaixo, na sequência da reunião do passado dia 25 de setembro e na continuação do e-mail que enviamos em 10 de outubro, vimos pelo presente partilhar mais algumas reflexões, com incidência em três outros aspetos das propostas de V. Exas. de alteração ao Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC), aprovado pela Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro e ao regime Jurídico de Supervisão de Auditoria, aprovado pela Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro, para possibilitar uma ponderação e diálogo conjunto.

Mais uma vez se declara que as reflexões aqui plasmadas não encerram qualquer pronúncia definitiva e formal por parte da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), nem constituem qualquer interpretação ou parecer jurídico sobre os temas.

Atendendo aos temas discutidos na indicada reunião, para já propomos a reflexão dos seguintes pontos adicionais aos abordados no mail anterior:

**1. Art.º 190 n.º 1 e nº 2 do Estatuto**

**A) Comunicações de operações suspeitas**

Nos termos do art.º 43.º da Lei n.º 83/2017, de 18 de agosto, as entidades obrigadas devem, por sua própria iniciativa, informar de imediato o DCIAP e a UIF das operações suspeitas de BC/FT e que, nos termos do art.º 44.º da mesma, se deve reduzir ao mínimo possível o número de intervenientes no circuito de transmissão da mesma. Por outro lado, estabelece o n.º 1 do art.º 190.º do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, aprovado pela Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, sob a epígrafe Participação de crimes públicos, que a participação dos crimes públicos ao Ministério Público deve ser efetuada através da Ordem, mais estabelecendo o n.º 2 do mesmo artigo que tratando-se de crimes previstos na Lei do BC/FT, a comunicação é feita igualmente à UIF.

Assim, resulta da melhor interpretação deste artigo que a comunicação à UIF e ao Ministério Público (DCIAP) é realizada através da Ordem, o que não contunde, na nossa opinião, com os deveres constantes da Lei do BC/FT, nomeadamente da comunicação ser da iniciativa do ROC, da informação ser imediata e de se reduzir ao mínimo possível o número de intervenientes. Efetivamente, parece-nos que não só se está a cumprir a lei, como também a otimizar as comunicações à UIF ao DCIAP e a respetiva informação estatística, como aliás tem vindo a ser feito nos últimos anos. É que os ROC que se deparam com suspeitas de BC/FT habitualmente consultam a Ordem para seu esclarecimento quanto ao enquadramento legal e aos procedimentos a tomar, sendo que a Ordem dá apoio permanente aos seus membros de modo a que, a



comunicação da iniciativa, elaboração e assinatura do ROC seja remetida pela Ordem de imediato para a UIF e para o DIAP.

No caso dos ROC as comunicações afiguram-se como sendo complexas e são acompanhadas de diversa documentação relevante para enquadrar as mesmas, não se tratam de meras comunicações simples como acontecerá, por exemplo, nas comunicações de uma ourivesaria ou de listagens enormes, mas repetitivas quanto aos factos relatados. Efetivamente, a Senhora Diretora da UIF, no Encontro realizado nesta Ordem, teceu elogios à qualidade das comunicações dos ROC, através da OROC, privilegiando a qualidade em relação à quantidade de comunicações que recebem de outros setores, e que se revelam, trabalhosas e pouco produtivas.

Receia-se que a alteração do art.º 190.º n.º 1 e n.º 2 do EOROC, para alterar a menção de que as comunicações de suspeitas de BC/FT deva ser efetuada através da Ordem e passe a ser efetuada diretamente pelos ROC, possa trazer resultados negativos, designadamente:

- que as comunicações dos ROC em prática Isolada ou de pequenas Sociedades de Revisores Oficiais de Contas (que têm sido participantes nos últimos 6 anos) percam a qualidade adquirida, com prejuízo para o trabalho da UIF e do DCIAP, por não poder a Ordem garantir a respetiva conformidade e adequação, por assim poderem não passar previamente pela Ordem;
- que as comunicações dos ROC à UIF possam diminuir em número, por os ROC ao serem obrigados a comunicar diretamente à UIF poderem optar não colher o necessário aconselhamento jurídico da Ordem e assim decidirem não comunicar as suas suspeitas de BC/FT;
- que a Ordem deixe de ter acesso aos elementos estatísticos adquiridos que são da máxima importância para preenchimento dos questionários do GAFI e outra documentação relevante, nomeadamente para a avaliação nacional do risco, por reduzir a garantia de que todos os ROC que realizem comunicações disponibilizem à Ordem o seu conteúdo e que a própria UIF deixe de informar a Ordem do estado dos processos e passe a informar apenas o ROC que comunicou a suspeita.

Por fim, esclarece-se que não existem quaisquer contactos entre a Ordem e a UIF no âmbito da comunicação de operações suspeitas, mas apenas a simples remessa de carta a capear a comunicação do ROC à UIF e ao DCIAP; sendo que a UIF remete à Ordem regularmente informação estatística importante sobre as referidas comunicações.

Em suma, o disposto no art.º 190.º n.º 1 e n.º 2 do EOROC em vigor não constitui uma ameaça ao cumprimento do art.º 43.º da Lei n.º 83/2017, de 18 de agosto. A redução ao mínimo possível o número de intervenientes no circuito de transmissão da comunicação de operação suspeita de branqueamento de capitais ou de financiamento ao terrorismo prevista na LEI BC/FT não significa a

redução a zero intervenientes. Por outro lado, a mediação da Ordem, não implica, por outro lado, que as entidades obrigadas deixem de o fazer por sua iniciativa e de imediato. Pelo contrário, entendemos que o facto das comunicações de operações suspeitas serem efetuadas através da Ordem facilita a que a mesma seja imediata, uma vez que esta presta a assessoria jurídica e técnica necessárias a que a mesma seja rapidamente concluída.

#### B) Participações de crimes públicos

Pelas mesmos motivos e vantagens que nos dispensamos aqui de reproduzir e, por maioria de razão, também não faz sentido que a participação de crimes públicos ao DIAP/M.P., cujos factos indiciadores foram detetados pelos ROC no desempenho das suas funções de interesse público, deixe de ser efetuada pelos mesmos através da Ordem, conforme consta do n.º 1 do art.º 190.º do anteprojeto.

### **2. Extensão da supervisão da CMVM a todas as funções de interesse público desempenhadas pelo revisor oficial de contas**

No Anteprojeto de alteração do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC) e do Regime Jurídico de Supervisão de Auditoria (RJSA), pretende-se que a supervisão da CMVM passe a abranger não só toda a atividade de auditoria desenvolvida pelo revisor oficial de contas mas também qualquer atividade levada a cabo no exercício de funções de interesse público, com o argumento de que o registo junto da CMVM é efetuado para o exercício de funções de interesse público.

Ora, salvo melhor opinião, não se encontra fundamento para tal pretensão.

Como ponto prévio, não se percebe por que motivo se propõe que o conceito de funções de interesse público conste do RJSA, em vez de constar do EOROC que é o normativo que estabelece e define as funções dos revisores oficiais de contas, mormente as funções de interesse público que lhes são atribuídas em exclusividade.

Passando à análise da questão, afigura-se-nos que aquela proposta assenta num argumento que inverte a ordem dos fatores, sendo certo que são as atribuições da entidade que delimitam as suas competências e não o contrário. Assim, se a lei consagra como atribuição da CMVM a supervisão pública de toda a atividade de auditoria realizada pelos auditores, apenas lhe poderá conferir competências relativamente à supervisão daquela atividade.

A própria designação do Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria, diploma que rege esta matéria, é ilustradora do âmbito da supervisão.

Aliás, o âmbito da supervisão da CMVM, está definido pela legislação europeia, nomeadamente na Diretiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de maio de 2006, com as alterações introduzidas pela Diretiva 2014/56/EU do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014. Esta Diretiva estabelece regras relativas à revisão legal das contas anuais e consolidadas (cfr. artigo 1.º), entendendo-se como tal a revisão ou auditoria das contas anuais ou consolidadas, tal como exigido pelo direito comunitário (cfr. artigo 2.º, n.º 1). Ora, uma das regras que aquela Diretiva prevê é precisamente a da criação de um sistema eficaz de supervisão pública. Ora, tal sistema de supervisão não pode, pois, deixar de dizer respeito à revisão legal das contas como definida na Diretiva.

Não podem, pois, restar dúvidas que o âmbito da supervisão da CMVM se deve ater àquela atividade de auditoria, tal como previsto na legislação comunitária e na legislação nacional. Se o RJSA prevê a necessidade de registo junto da CMVM para o exercício de todas as funções de interesse público, deverá, alterar-se tal normativo, restringindo o respetivo âmbito à atividade de auditoria definida, já que, como se referiu, são as atribuições que determinam as competências e não o contrário.

De facto, constitui atribuição da CMVM a supervisão pública da atividade de auditoria desenvolvida pelos ROC/SROC, pelo que o âmbito da sua intervenção estará sempre limitado a esta atividade, entendida como definido na regulamentação europeia.

O próprio RJSA está todo ele redigido em conformidade com este entendimento, sempre fazendo referência às atribuições de supervisão de auditoria da CMVM, vejam-se, a título de exemplo, os n.ºs 1 e 4 do artigo 25.º, n.º 2 do artigo 40.º.

Assim, pedimos a V. Exas. que considerem a retirada dessa proposta de alteração.

### **3) Limites aos Honorários que não sejam de auditoria do revisor oficial de contas de uma entidade de interesse público - reflexão sobre determinados tipos de serviços**

É sugerida a alteração do artigo 77.º de modo a aplicar diretamente o previsto no artigo 4.º do Regulamento (UE) n.º 537/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014 relativamente aos limites de honorários de outros serviços que não sejam os da revisão legal das contas. O referido artigo, na forma em que está redigido, tem vindo, noutros países, a dar origem à emissão de documentação de interpretação por parte de organismos supervisores, incluindo o próprio CEAOB. Sugerimos que as recomendações do CEAOB e de outros organismos de supervisão sejam tidas em conta.

A título de exemplo:

FAQ retirada de documento do CEAOB sobre a monitorização dos honorários referentes aos limites dos serviços que não sejam de auditoria

([https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/business\\_economy\\_euro/banking\\_and\\_finance/documents/180921-ceaob-monitoring-fee-cap-non-audit-services\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/business_economy_euro/banking_and_finance/documents/180921-ceaob-monitoring-fee-cap-non-audit-services_en.pdf))

Os honorários relacionados com a auditoria de demonstrações financeiras executadas voluntariamente em entidades (fora da definição de uma revisão legal de contas) devem ser incluídas no denominador para fins de cálculo do limite?

Estas auditorias devem ser classificadas como NAS. No entanto, se as informações auditadas e, portanto, os procedimentos de auditoria executados forem utilizados como parte da revisão legal das demonstrações financeiras anuais e consolidadas da entidade auditada (empresa-mãe localizada na EU, por exemplo) a fim de cumprir uma obrigação legal, os honorários pagos por estes serviços podem ser categorizados como honorários de auditoria e por isso excluídos do limite previsto.

Questão 6 das FAQ relativas ao limite de Serviços que não sejam auditoria nas auditorias das EIP, do organismo de supervisão do Luxemburgo (Publicado em Outubro de 2018 - [http://www.cssf.lu/fileadmin/files/Audit/FAQ\\_monitoring\\_fee\\_cap.pdf](http://www.cssf.lu/fileadmin/files/Audit/FAQ_monitoring_fee_cap.pdf)):

Existe algum "Serviço que não seja de Auditoria" (NAS) que esteja excluído do limite previsto na Diretiva ou Regulamento de Auditoria?

As NAS que não sejam as referidas no artigo 5.º, n.º 1, exigidas pela legislação da União ou legislação nacional específica, devem ser excluídas. Como um exemplo frequente da legislação da União, a Diretiva relativa aos Prospetos prevê requisitos legalmente impostos aos auditores e sociedades de auditoria em referência ao Regulamento (CE) n.º 809/2004 da Comissão no que se refere aos Prospetos. Estes serviços estão excluídos do limite previsto.

Questão 12 (Luxemburgo): Os honorários relacionados com a auditoria voluntária das demonstrações financeiras de uma empresa controlada por um Grupo Auditado (fora da definição de uma revisão legal de contas) devem ser incluídos no denominador para o efeito do cálculo dos limites das NAS? (Publicado em 9 Outubro de 2018) Estas auditorias devem ser classificadas como NAS. No entanto, se as informações auditadas e, por conseguinte, os procedimentos de auditoria executados forem utilizados como parte da revisão legal de contas anuais e/ou consolidadas da empresa-mãe auditada, localizada na EU, para cumprir uma obrigação legal, os honorários pagos por esses serviços podem ser categorizados como honorários da revisão legal de contas.

Face ao exposto, sugerimos que fique expressamente previsto que os honorários relativos aos serviços abrangendo procedimentos utilizados na auditoria e que não põem em causa a independência do auditor, mostrando-se benéfico o recurso a esses serviços e sendo vantajoso para a entidade e para o mercado o recurso ao auditor nomeado, ainda que não seja imposto legalmente que devem ser executados por aquele ou por um auditor, sejam excluídos do limite previsto.

Continuaremos a enviar as nossas reflexões para contribuir para uma ponderação conjunta dos temas propostos a revisão.

Com os melhores cumprimentos,

**José Rodrigues de Jesus**

Bastonário



Rua do Salitre, 51/53  
1250-198 Lisboa PORTUGAL  
Tel.: +351 21 353 61 58  
Fax: +351 21 353 61 49

[www.oroc.pt](http://www.oroc.pt)

Exmos. Senhores,

Na continuação da partilha das nossas reflexões às propostas de V. Exas. de alteração ao Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC), aprovado pela Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro e ao Regime Jurídico de Supervisão de Auditoria (RJSA), aprovado pela Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro, na sequência da reunião do dia 25 de setembro e dos nossos e-mails de 10 e 17 de outubro, remetemos abaixo mais alguns dos temas em análise, com vista a possibilitar uma ponderação e diálogo conjunto, ressalvando-se que os mesmos não esgotam o núcleo de temas a que a OROC está a dedicar a sua atenção.

Como anteriormente se salvaguardou, também as reflexões aqui plasmadas não encerram qualquer pronúncia definitiva e formal por parte da OROC, nem constituem qualquer interpretação ou parecer jurídico sobre os temas.

Assim, em aditamento aos temas anteriormente frisados, partilhamos a reflexão dos seguintes pontos:

**1) Obrigatoriedade de abertura de processo de averiguações em todos os casos de levantamento de suspensão da inscrição na Lista dos ROC**

Este ponto visa concretamente a proposta de alteração do artigo 169.º, n.º 3 do EOROC, no sentido de eliminar a referência ao critério de oportunidade da Comissão de Inscrição, com o conseqüente alargamento da averiguação prevista no artigo 162.º, n.º 2 do EOROC, a todos os pedidos de levantamento da suspensão da inscrição na Lista dos revisores oficiais de contas (ROC).

O artigo 162.º, n.º 2 do EOROC, na sua redação atual, preceitua que “A regularidade do requerimento e dos documentos juntos, bem como do preenchimento dos requisitos previstos no artigo 148.º é verificada no prazo de 30 dias”.

Nos termos da redação do artigo 169.º, n.º 1 do EOROC, o requerimento, em conjunto com os documentos referidos no artigo 161.º, n.º 2, podem ser dispensados no caso de a inscrição se encontrar suspensa há menos de um ano. A averiguação referida no artigo 162.º, n.º 2 do EOROC tem como suporte a referida documentação, que pode ser dispensada no caso referido e como tal poderá ser dispensada a averiguação subsequente, o que encontra eco na redação atual do artigo 169.º, n.º 3 do EOROC, cuja eliminação *tout court* tornará incoerente.

Acresce que a Comissão de Inscrição tem o dever (artigo 150.º, n.º 2, al. e) do EOROC) de promover as averiguações necessárias para verificar que a todo o momento se encontram preenchidos os requisitos de inscrição, poder que cobrirá também as situações que se pretende

subjugar, com a proposta do anteprojeto, a um controlo regular adicional, numa duplicação de controlo e burocracia que entorpecerá mais do que beneficiará a atividade.

Em face das disposições atualmente aplicáveis e dos poderes da Comissão de Inscrição, não se vislumbra vantagem na proposta do anteprojeto, sugerindo-se a revisão em conformidade com o aqui exposto.

**2) Quando no regime em vigor (resultante do artigo 182.º do EOROC, em conjunto com o Regulamento de Exame e de Inscrição (Regulamento n.º 12/2017, de 5 de janeiro) era obrigatória apenas a frequência do Curso de Preparação para ROC passa a ser obrigatória a prestação de prova e dispensada a frequência do Curso**

A proposta do anteprojeto visa a revogação do artigo 182.º, n.º 2 do EOROC, cuja redação atual estatui o seguinte: “A frequência dos módulos do curso de preparação para a prova de aptidão para revisor oficial de contas não pode ser inferior a 80 % dos tempos previstos para cada um deles”. Mantendo-se no entanto o n.º 3 do referido artigo, que se refere à frequência dos indicados módulos, numa redação que se perspetiva incoerente. Acresce que o pressuposto subjacente à proposta de revogação do citado preceito legal assenta em incorreções que têm que ser esclarecidas.

O artigo 182.º (n.º 1 a 3) do EOROC tem que ser lido em conjunto com os artigos 30.º e 31.º do Regulamento de Exame e de Inscrição (Regulamento n.º 12/2017, de 5 de janeiro) - REI. Nos termos da referida leitura conjugada o que se retira é que a prova de aptidão, apesar de constar com esta denominação no artigo 182.º, n.º 1 do EOROC, não se traduz na realização de uma qualquer prova escrita, a que a frequência dos módulos do curso de preparação acresceria, mas antes materializa-se e concretiza-se com os elementos que provam essa frequência. Nos termos do regime em vigor (artigo 182.º e artigo 30.º do REI) está apto a inscrever-se na OROC, o ROC de outro Estado Membro ou de Estado do Espaço Económico Europeu que tenha frequentado o curso de preparação para ROC, e que tenha presença, relativamente a cada módulo, de pelo menos 80% da carga horária estabelecida para o mesmo, como prevê o artigo 182.º, n.º 2 em vigor do Estatuto, cujo conteúdo é replicado e mais concretizado no artigo 30.º, n.º 2 do REI.

Assim, parece-nos que a modalidade em vigor acomoda melhor as recomendações da OCDE (cuja intenção é de não criar (ou de eliminar) obstáculos ao exercício das profissões reguladas, além do necessário para assegurar o interesse público subjacente), do que a proposta de revogação da norma que consta do anteprojeto, que deverá ser revista em conformidade.

### **3) O ROC tem o dever de garantir a sua continuidade, agora estendido a todos os trabalhos que não só de auditoria (artigo 74.º, n.º 8 do EOROC)**

O n.º 8 do artigo 74.º que agora se propõe alterar no anteprojeto foi introduzido no EOROC, pela Lei n.º 148/2015, de 7 de setembro, em cumprimento da transposição da Diretiva 2014/56/EU do Parlamento Europeu e do Conselho de 16 de abril de 2014, em concreto, do artigo 1.º, n.º 18, pelo qual se introduziu o artigo 24.º- A à Diretiva 2006/43/CE, cujo n.º 1, al. h), tem a redação que atualmente consta do artigo 74.º, n.º 8 do EOROC, a saber: “ Os revisores oficiais de contas e as sociedades de revisores oficiais de contas utilizam sistemas, recursos e procedimentos adequados para garantir a continuidade e a regularidade do exercício das atividades de revisão legal das contas”.

A proposta que consta do anteprojeto prevê que os ROC e as SROC tenham que assegurar a continuidade e a regularidade das atividades no exercício das funções de interesse público, com a justificação singela de que este dever se impõe a qualquer função de interesse público, ampliando o âmbito de aplicação da norma e consequentemente do dever subjacente.

O artigo 74.º, n.º 8 artigo foi introduzido no EOROC por via da transposição da referida Diretiva, a qual no artigo homólogo se refere apenas e expressamente à revisão legal de contas, atividade que requer efetivamente continuidade, nomeadamente, por força das normas relativas à nomeação no âmbito das sociedades comerciais, que constam do Código das Sociedades Comerciais (artigos 413.º a 423.º- A e 446.º). As funções de interesse público do ROC, sem avançar com propostas de definição de conceitos sobre os quais nos pronunciaremos oportunamente, incluem também serviços distintos de auditoria e serviços relacionados com limitação de âmbito, nos quais muitas vezes, como nos seguidamente elencados, a título meramente exemplificativo: emissão do relatório relativo às entradas em espécie do artigo 28.º do CSC, a validação das despesas no âmbito dos pedidos de reembolsos dos programas comunitários (como o Programa Operacional Competitividade e Internacionalização (COMPETE 2020) e a validação dos créditos incobráveis, no que respeita à recuperação do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) não se desenvolve um trabalho de continuidade, sendo manifestamente desproporcionado acrescer na realização de tais trabalhos o cumprimento de tal dever.

Acresce que a imposição de deveres no âmbito do exercício de qualquer atividade económica, traduz-se num óbice e custo para o exercício dessa atividade, pelo que se deve justificar em face do interesse público subjacente e atender ao princípio da proporcionalidade (previsto no artigo 18.º da Constituição da República Portuguesa), o que a ampliação do dever de continuidade a todos e quaisquer trabalhos realizados pelo ROC no exercício das funções de interesse público manifestamente extravasa.



A própria exigência relativa à continuidade de um profissional oferece-nos dúvidas quanto à sua adequação. A continuidade de funções, pode, por exemplo, ser garantida pela suplência ou outras formas e não se vislumbra que se possa exigir a um profissional individual, por exemplo, que garanta a sua continuidade.

Assim, parece-nos que se deverá reponderar a adequação da opção que consta do anteprojeto para a redação deste preceito.

Com os melhores cumprimentos

**José Rodrigues de Jesus**

Bastonário

[gabbast@oroc.pt](mailto:gabbast@oroc.pt)



Rua do Salitre, 51/53  
1250-198 Lisboa PORTUGAL  
Tel.: +351 21 353 61 58  
Fax: +351 21 353 61 49

[www.oroc.pt](http://www.oroc.pt)

Exmos. Senhores,

Mais uma vez, na continuação da partilha das nossas reflexões às propostas de V. Exas. de alteração ao Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC), aprovado pela Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro e ao Regime Jurídico de Supervisão de Auditoria (RJSA), aprovado pela Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro, na sequência da reunião do dia 25 de setembro e dos nossos e-mails de 10, 17 e 31 de outubro, remetemos abaixo mais alguns dos temas em análise, com vista a possibilitar uma ponderação e diálogo conjunto, ressaltando-se que os mesmos não esgotam o núcleo de temas a que a OROC está a dedicar a sua atenção.

Como anteriormente se salvaguardou, também as reflexões aqui plasmadas não encerram qualquer pronúncia definitiva e formal por parte da OROC, nem constituem qualquer interpretação ou parecer jurídico sobre os temas.

Assim, em aditamento aos temas anteriormente frisados, partilhamos a reflexão dos seguintes pontos:

**1. Revogação do artigo 43.º do EOROC que define quais as entidades sujeitas a revisão, passando tal definição a constar das leis próprias de cada entidade**

O preceito que agora se pretende ver revogado constitui uma disposição residual que visa, nomeadamente, acautelar situações em que o legislador possa não ter utilizado os termos mais adequados para consagrar a sujeição de determinadas entidades a revisão legal das contas.

De facto, é comum a lei prever simplesmente a presença de um ROC no conselho fiscal de uma entidade, ou até fora dele, sem explicitar em que qualidade e que tipo de funções irá desempenhar.

Deste modo, o preceito constante do artigo 43.º do EOROC visa colmatar tais fragilidades, afastando quaisquer dúvidas, ao esclarecer que sempre que a lei imponha a presença de um ROC numa determinada entidade, tal significa a sujeição a revisão legal das contas dessa entidade. Pretende também prever a sujeição a revisão legal de contas de entidades que, não sendo sociedades comerciais, tenham dimensão equivalente à que determina essa obrigação para todas essas sociedades.

O legislador naturalmente sempre quis manter esta norma genérica no Estatuto e tal não prejudica o tratamento diferente para casos específicos que tenham de ser atendidos, como já aconteceu, p.e. relativamente às IPSS e como, aliás, resulta do n.º 2 do art.º referido.

Tal como qualquer outra disposição residual, o presente normativo tem bastante relevo porque afasta dúvidas e evita a verificação de lacunas difíceis, ou mesmo impossíveis, de resolver.

No limite, a ser levada a cabo a pretendida revogação poderá daí resultar que muitas entidades deixem de estar sujeitas a revisão legal das contas, com todas as consequências negativas inerentes.

Pelo exposto, pugna-se pela manutenção do preceito em apreço.

**2. Supressão do prazo de 45 dias previsto no n.º 1 do artigo 53.º do EOROC para a celebração do contrato de prestação de serviços e, em face disso, fixação de um prazo de 45 dias para a aceitação da designação do revisor oficial de contas com a introdução de um n.º 5 no artigo 50.º do EOROC**

Manter a obrigatoriedade de celebração de contrato de prestação de serviços para o exercício de funções de interesse público sem fixar um prazo para o efeito é retirar qualquer efeito útil a essa obrigação.

Acresce que a fixação de um prazo de 45 dias para a aceitação da designação em nada irá obviar a esse facto.

Efetivamente, a formalização da aceitação da designação e a celebração de contrato de prestação de serviços, previstos, respetivamente, no artigo 50.º e no artigo 53.º do EOROC, são realidades distintas e que não se confundem. Uma coisa é a aceitação da designação e a sua formalização para efeitos de registo na competente conservatória do registo comercial e outra coisa é a celebração do contrato de prestação de serviços que formaliza o negócio jurídico entre as partes.

A formalização da aceitação da designação passou a ser imposta para que não ocorram registos sem o conhecimento do ROC visado, enquanto que a celebração do contrato de prestação de serviços visa garantir a vinculação e a regulação concreta das condições/obrigações das partes contratantes.

A formalização da aceitação aqui referida consubstancia-se numa simples declaração de aceitação e visa impedir designações fictícias de ROC, bem como proteger os ROC da imputação de eventuais responsabilidades que tais designações poderiam acarretar e não tem necessariamente que ver com a celebração de um contrato de prestação de serviços, muito embora possa coincidir com este verificadas que sejam determinadas condições.

Assim sendo, sugere-se a manutenção do preceito constante do n.º 1 do artigo 53.º do EOROC nos precisos termos em que se encontra.

Manifestamos a nossa inteira disponibilidade para prestar os esclarecimentos que entenderem necessários sobre o conteúdo deste email ou outra que entenderem necessária.

Com os melhores cumprimentos

**José Rodrigues de Jesus**

Bastonário

[gabbast@oroc.pt](mailto:gabbast@oroc.pt)



Rua do Salitre, 51/53  
1250-198 Lisboa PORTUGAL  
Tel.: +351 21 353 61 58  
Fax: +351 21 353 61 49

[www.oroc.pt](http://www.oroc.pt)

Exmos. Senhores,

Mais uma vez, na continuação da partilha das nossas reflexões sobre as propostas de V. Exas. de alteração ao Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC), aprovado pela Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro e ao Regime Jurídico de Supervisão de Auditoria (RJSA), aprovado pela Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro, na sequência da reunião do dia 25 de setembro e dos nossos *e-mails* de 10, 17 e 31 de outubro e de 16 de novembro, remetemos abaixo mais alguns dos temas em análise, com vista a possibilitar uma ponderação e diálogo conjunto, ressalvando-se que os mesmos não esgotam o núcleo de temas a que a OROC está a dedicar a sua atenção.

Mantemos a ressalva anterior, quanto ao facto de estas reflexões não encerrarem qualquer pronúncia definitiva e formal por parte da OROC, nem constituírem qualquer interpretação ou parecer jurídico sobre os temas.

Assim, em aditamento aos temas anteriormente frisados, partilhamos a reflexão dos seguintes pontos:

**1) Processo de inscrição de revisores oficiais de contas (ROC) e de sociedades de revisores oficiais de contas (SROC), incluindo prazos de comunicação**

Este ponto visa:

as alterações propostas pela CMVM, que em concreto, respeitam aos seguintes artigos do EOROC: 118.º, n.ºs 6 a 10, 119.º, n.º 3 e 4, 120.º, n.º 2, 121.º, n.º 1, al. a) – artigo em relação ao qual, a proposta de alteração foi já objeto de comentário autónomo por *e-mail* de 10 de outubro – 147.º, n.º 3, 148.º, n.º 2, al. c), 149.º, n.º 1, 169.º, n.º 3 – artigo em relação ao qual, a proposta de alteração foi já objeto de comentário autónomo, *vide* *e-mail* de 31 de outubro; os seguintes artigos do RJSA: 11.º, 13.º, n.º 2 e 5, 14.º, 16.º, n.º 6, 18.º, n.º 1, 19.º, n.º 1 e 20.º, n.º 2;

as opções político-legislativas que o atual regime encerra, e;

os entorpecimentos legais e práticos inerentes, que as propostas em apreciação não resolvem, sendo, na nossa perspetiva, este o momento para ponderar essas opções e adequá-las em conformidade.

Como ponto prévio, louvamos a correção à redação dos artigos 118.º, 119.º e 120.º do EOROC, que continha lapsos oportunamente identificados e ressalvados pela OROC. Na proposta da CMVM os lapsos foram corrigidos mediante a eliminação das repetições e inserção sistemática das normas em causa, o que merece a total concordância da OROC.

No entanto, preocupa-nos o facto de a problemática quanto à inscrição dos ROC e SROC, ainda se manter.

Importa para os comentários que seguidamente concretizamos, ressaltar o contexto legislativo subjacente, nomeadamente, a Diretiva 2006/49/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 17 de maio, na redação da Diretiva 2014/56/UE do Parlamento Europeu e do Conselho de 16 de abril.

Liminarmente referimos, todavia, que não nos prevalecemos desta oportunidade para solicitar ou sugerir qualquer alteração legislativa atinente ao que de imediato expomos.

O artigo 3.º, n.º 2 da Diretiva 2006/49/CE, prescrevia que “ *Cada Estado-Membro designa as autoridades competentes responsáveis pela aprovação dos revisores oficiais de contas e das sociedades de revisores oficiais de contas. As autoridades competentes podem ser associações profissionais, desde que se encontrem sujeitas a um sistema de supervisão pública em conformidade com o capítulo VIII*”. O artigo 32.º, n.º 4, al. a) previa que “ *O sistema de supervisão pública deve assumir a responsabilidade final pela supervisão: a) da aprovação e do registo dos revisores oficiais de contas e das sociedades de revisores oficiais de contas*”. O artigo 35.º n.º 1 preceituava que “ *Os Estados-membros devem designar uma ou mais autoridades competentes para efeitos das atribuições previstas na presente diretiva*”.

Os referidos artigos foram alterados pela Diretiva 2014/56/UE, ao abrigo da qual “ *Cada Estado-membro designa a autoridade competente responsável pela aprovação dos revisores oficiais de contas e das sociedades de contas*” (artigo 3.º, n.º 2 - que corresponde ao parágrafo 3) da Diretiva 2014/56 /UE). O artigo 35.º foi revogado (parágrafo 28 da Diretiva 2014/56/EU ) e o artigo 32.º, n.º 1 e n.º 4, passaram, respetivamente, a ter a seguinte redação: “ *1. Os Estados-membros criam um sistema eficaz de supervisão pública dos revisores de contas e sociedades de revisores oficiais de contas (...) e designam uma autoridade competente responsável por essa supervisão.*”, “ *4. A autoridade competente assume a responsabilidade final pela supervisão: a) Da aprovação e do registo dos revisores oficiais e contas e das sociedades de revisores oficiais de contas.* – parágrafo 26 da Diretiva 2014/56/EU.”

A alteração perpetrada pela Diretiva 2014/56/EU patenteou a opção por uma única autoridade competente de supervisão, que, estando incumbida da supervisão final da aprovação e registo dos ROC e das SROC, não pode coincidir com a autoridade competente responsável pela aprovação dos ROC e SROC, sob pena de tornar inútil a previsão normativa relativa à supervisão ou ainda, de contrariamente ao pretendido na Diretiva, se estabelecer um sistema de “ *auto-supervisão*”.

A autoridade competente responsável pela aprovação dos ROC e SROC foi sempre a OROC, não tendo o legislador nacional alterado tal competência. A duplicação de aprovação de ROC e SROC que o artigo 147.º, n.º 3 a 5 do EOROC, na redação da Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro e os artigos 6.º a 19.º do RJSA, aprovado pela Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro implantaram, teve por

efeito a duplicação das autoridades competentes responsáveis pela aprovação dos ROC e SROC, em manifesta desconsideração do disposto na indicada Diretiva.

O que, na verdade, nos preocupa é a melhoria do processo duplicado que se revê desarticulado e desarmonizado, obstaculizando a prossecução contínua da atividade dos ROC e SROC, com prejuízos para os próprios e para o mercado financeiro, nos termos que passamos a enumerar e esclarecer, com reflexos na imagem da Ordem e, permita-se-nos afirmar, na da própria CMVM.

São temas que necessitam de resolução no melhor sentido prático, tendo em atenção que se trata de organização de serviços e recursos humanos e materiais, dependendo, pois, da melhor articulação entre a CMVM e a Ordem.

Admitimos que este assunto possa ser resolvido em “hard law”, mas não dispensa a colaboração da “soft law”.

Uma vez que os ROC e as SROC têm que estar previamente inscritos na OROC e na CMVM para poderem exercer as funções de interesse público e as inscrições/alterações à inscrição não são temporalmente coincidentes em ambas as *autoridades*, criam-se dificuldades práticas no exercício da atividade, nomeadamente, as seguintes:

- i. **Nova SROC** (por constituição *ex novo*, por cisão ou fusão de SROC preexistentes), já inscrita na OROC, mas ainda sem registo na CMVM: os ROC que integram a nova SROC e que se encontravam mandatados, a nível individual ou na estrutura societária anterior, por empresas cliente, que mantêm na nova estrutura organizacional, com trabalho realizado e com prazo para emitir a certificação legal das contas (CLC) ou o relatório de auditoria, o que devem/podem fazer? O artigo 147.º, n.º 3 do EOROC e o artigo 6.º, n.º 1 e 2 do RJSA impedem que estes ROC emitam a CLC (ou relatório de auditoria) no âmbito da nova estrutura, antes do respetivo registo na CMVM. Os artigos 41.º, n.º 3, 44.º, n.º 119.º, n.º 3 e 128.º, todos do EOROC, impedem que os ROC emitam a CLC no domínio da estrutura anterior, que já não consta da inscrição na OROC e no respetivo registo público da OROC.

Assim, a desarmonização entre as referidas disposições legais parece ditar que os ROC não podem exercer as funções de interesse público no hiato temporal que medeia entre o registo na OROC e o registo na CMVM, com todas as consequências que daí resultam, como o incumprimento do contrato de prestação de serviços e dos prazos legais, nomeadamente, a que a CLC se encontra sujeita. Situação particularmente periclitante no que respeita ao tipo objetivo e subjetivo contraordenacional que se propõe introduzir agora, decorrente da falta de emissão tempestiva pelos ROC/SROC de CLC (aspeto que merecerá oportunamente um comentário próprio e autónomo).

É, assim, manifesto que se tem de encontrar uma solução legal ou interpretativa que permita aos ROC e SROC prosseguir a sua atividade profissional. A paralisação da atividade profissional e económica dos ROC, decorrente do exercício do direito a alterar a modalidade de exercício da profissão, imposta por mero *pro forma* burocrático, não é razoável em qualquer enquadramento, não sendo consentânea, em concreto, com a Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro, que estabelece o regime jurídico de criação, organização e funcionamento das associações públicas profissionais, nomeadamente com o disposto nos artigos 25.º, n.º 6 e 26.º, n.ºs 1 e 2 da referida Lei, que limita a imposição de restrições ao exercício de uma profissão a imperiosas razões de interesse público e à observância do princípio da livre concorrência.

De facto, o impedimento temporário do exercício da atividade profissional que subjaz à desarmonização das normas acima citadas, desrespeita os direitos, liberdades e garantias com assento na Constituição da República Portuguesa (CRP), em concreto, o direito a escolher livremente a profissão (artigo 47.º, n.º 1 da CRP) e o direito ao exercício da iniciativa económica privada (artigo 61.º, n.º 1 da CRP), urgindo solucionar esta situação.

- ii. **Saída de sócio ROC para exercício noutra SROC ou a título individual:** nos termos do artigo 128.º, n.º 1 do EOROC, na relação com terceiros, os relatórios, as certificações e outros documentos de uma SROC no exercício das funções de interesse público são assinadas, em representação da SROC, por sócio que seja gerente ou administrador e ainda pelo ROC responsável pela execução do trabalho (sócio ou ROC contratado nos termos do artigo 49.º, n.º 1, al. c) do EOROC), se não coincidir com o representante da SROC.

Os sócios ROC podem ceder as suas quotas na SROC que integram, para ingressar noutra SROC ou para exercer a título individual. O artigo 119.º, n.ºs 1 e 2 do EOROC (artigo que correspondia ao artigo 96.º, n.ºs 2 e 3 do EOROC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de novembro, o qual foi introduzido inovatoriamente por aquele diploma como resposta às dificuldades práticas que os ROC sentiam nas vicissitudes de exercício da atividade profissional) permite que o ROC formalize a entrada noutra SROC, se estiver comprovadamente de saída da SROC de origem, estando nesse caso impedido do exercício dos direitos e deveres sociais, no caso de excederem o necessário à concretização da saída. Tal como na situação anteriormente descrita, os ROC podem ingressar numa nova SROC, nomeadamente, como gerentes com poderes de representação da SROC ou passar a exercer a título individual, tendo necessidade de celebrar os contratos de prestação de serviços (artigo 53.º do EOROC), fazer as comunicações aos ROC substituídos, se aplicável (parágrafo 3.2.11 e seguintes do Código de Ética), etc.



Após a inscrição/atualização na OROC da respetiva saída da SROC de origem e, sendo o caso da entrada como sócio noutra SROC ou o exercício a título individual, o ROC estaria em condições de iniciar funções na respetiva modalidade de exercício. No entanto, no hiato que medeia o registo na OROC e o registo na CMVM, o ROC não pode assinar quaisquer documentos na qualidade de sócio da SROC anterior, nem pode assinar os documentos necessários para a prossecução do exercício da profissão na nova modalidade: sócio de outra SROC ou a título individual.

Têm aplicação a esta paralisação temporária da atividade as conclusões do **ponto i.** anterior, que para este efeito se reiteram.

- iii. **Entrada de sócio ROC a título individual para exercício numa SROC:** a situação fática é semelhante à descrita no **ponto i.** precedente, para o qual se remete e que se reitera.
- iv. **Dissolução e liquidação de SROC e exercício da profissão como ROC individual:** os ROC que integrem uma SROC, que, por qualquer causa (nomeadamente, por deliberação dos sócios), se dissolva e entre em liquidação e venha a ser liquidada e conseqüentemente extinta, cumprem em substituição da SROC, os contratos cuja orientação ou execução estivessem sob a sua responsabilidade, (artigo 143.º, n.º 3 do EOROC).

Assim, estando pendente a emissão de CLC ou de outros relatórios, os ROC, após a comunicação e atualização da situação da SROC na OROC podem emitir as CLC a título individual. No entanto, se concretizarem tal possibilidade antes que seja averbado o registo da atualização na CMVM, estarão a incumprir o disposto no artigo 147.º, n.º 3 do EROC e artigo 6.º, n.ºs 1 e 2 do RJSA. Verificando-se a mesma situação descrita no **ponto i.** anterior.

- v. **Inscrição de ROC,** a qual consiste na conclusão de longo processo de aprovação, em que se incluem a aprovação no exame de admissão à OROC, e a conclusão do processo de estágio. Reunindo o candidato tais pressupostos prévios (em conformidade, com o disposto no artigo 148.º, n.º 1, al. d) e e) do EOROC), o candidato submete a sua inscrição na Lista dos ROC à aprovação da Comissão de Inscrição, entidade que verifica o cumprimento dos demais requisitos, nomeadamente, dos previstos no artigo 148.º, n.º 1 al. a), b) e c), n.º 2 e 3 do EOROC. Sucede que, após o deferimento da inscrição do ROC na respetiva lista, o ROC não pode iniciar a respetiva atividade, tendo que aguardar o registo subsequente na CMVM, cujo hiato atrasa as opções profissionais, nomeadamente, a possibilidade de celebrar contratos com as empresas cliente; de ingressar numa SROC como sócio ROC, em virtude do disposto no artigo 116.º, n.º 1 parte final do EOROC, em conjugação com o artigo 8.º, n.º 1 da Lei n.º 53/2015, de 11 de junho e Circular da OROC n.º 71/16, de 4 de outubro, ao qual se exige que esteja em plena capacidade de exercício da profissão, o que

só ocorre após o registo na CMVM, De facto, o registo da CMVM constitui, neste caso dos novos ROC, uma restrição ao acesso e exercício da atividade de ROC cuja proporcionalidade deverá igualmente ser ponderada tendo em conta o interesse público subjacente, como imposto pelo artigo 25.º, n.º 6 da Lei n.º 2/2013 e pela CRP, como acima se consignou a propósito dos pontos anteriores.

Assim, a duplicação de aprovação e de registo por duas autoridades competentes e o hiato temporal inerente entorpece o exercício da atividade de ROC, que passa a ter quebras de continuidade e restrições de exercício sem qualquer fundamento, em descon sideração do disposto nos artigos 119.º, n.º 3 e 143.º, n.º 3 do EOROC, soluções legais que visaram acautelar a continuidade de exercício da atividade de ROC, bem como dos normativos da Lei n.º 2/2013 e da CRP, tal como se frisou no ponto i), que tem plena aplicação também a esta situação, que carece de tutela imediata e que não consta no anteprojeto, o que na nossa ótica, merece a devida reponderação da solução preconizada.

## **2) Prazos de comunicação nos processos de inscrição de revisores oficiais de contas (ROC) e de sociedades de revisores oficiais de contas (SROC)**

Na apreciação em concreto, no que respeita ao processo de inscrição/registo de ROC/SROC, sem prejuízo do acima consignado quanto à duplicação de registo, as propostas de alteração oferecem-nos igualmente comentários, nomeadamente, quanto aos prazos.

Por um lado, o prazo para decisão da CMVM passa agora a ser de 30 dias para registo de ROC ou SROC (inscrição/registo ou alteração/averbamento), passando a consignar-se expressamente a sua suspensão nas diversas situações elencadas no artigo 11.º, n.º 2 do RJSA. Não se sanciona o incumprimento do prazo, sendo assim ordenador da atividade da CMVM. Esta circunstância poderá agravar a situação acima descrita quanto ao hiato temporal que medeia entre o registo na OROC e a inscrição/registo/averbamento na CMVM, que legalmente se pode prolongar no tempo, com as nefastas consequências para a pretendida continuidade da atividade dos ROC/SROC.

Paralelamente, o regime homólogo no EOROC, prevê dois prazos de decisão: um para a inscrição de ROC, de 30 dias, cf. artigo 162.º, n.º 2 do EOROC, cujo incumprimento não tem consequência legal; e outro para a inscrição e alteração de estatutos de SROC, igualmente de 30 dias, prorrogável por 15 dias, sob pena de deferimento tácito, em conformidade com o disposto no artigo 122.º, n.º 2 do EOROC.

Não se vislumbra razão para coexistirem regimes sobre o mesmo evento (embora em diferentes autoridades), sujeitos a regras distintas. Acrescendo que a Comissão de Inscrição tem poderes para deliberar a suspensão preventiva e o cancelamento oficioso das SROC, no caso de serem

desrespeitados os requisitos essenciais da constituição das SROC, *vide* artigo 118.º, n.º 3 e 4 do EOROC. E tem os poderes-deveres para verificar se a todo o momento se encontram preenchidos os requisitos de inscrição, nomeadamente, o requisito relativo à idoneidade, cujo comprometimento grave pode determinar o cancelamento compulsivo da respetiva inscrição de ROC ou SROC (*vide* leitura conjugada dos artigos 150.º, n.º 1, al. e), 118.º, n.º 1, al. c) e artigo 168.º, al. b), todos do EOROC). Acresce que a maioria dos requerimentos submetidos à apreciação da Comissão de Inscrição, numa primeira fase carecem de ser complementados com elementos que se encontram em falta, não devendo tal hiato temporal relevar para a contagem do prazo de decisão de 30 dias. No caso, parece-nos que a manutenção do deferimento tácito poderá criar situações ilógicas, pelo que deverá ser eliminado, ficando mais próximo do regime homólogo para o registo na CMVM. Entendemos ainda que o prazo de decisão da Comissão de Inscrição deverá suspender-se, se for necessário solicitar elementos aos interessados/requerentes, recomeçando a sua contagem após se encontrar completo.

Assim, será de ponderar a alteração em conformidade dos artigos 162.º, n.º 2 e e 122.º, n.º 2 do EOROC, aproximando-se do regime que agora se pretende consignar no RJSA.

Ainda quanto aos prazos, de referir que os prazos de comunicação da OROC à CMVM foram encurtados, tendo sido estabelecidos e mantendo-se curtos, sem atender aos procedimentos internos da OROC.

O artigo 10.º, n.ºs 1 e 2 do RJSA prevê que para efeitos de registo (inicial) de ROC ou SROC junto da CMVM, esta solicita à OROC o processo de inscrição do/a requerente, tendo a OROC o prazo de cinco dias a contar da apresentação do pedido da CMVM para enviar os elementos solicitados.

O pedido de CMVM ocorre numa fase em que os processos de inscrição de ROC/SROC já foram formalmente encerrados, com a junção da cópia da comunicação aos requerentes do sentido da deliberação da Comissão de Inscrição. Assim, apesar do prazo de cinco dias ser curto (corresponde a metade do prazo legal supletivo previsto no Código de Procedimento Administrativo -CPA), tem sido possível o seu cumprimento.

O RJSA prevê, quanto aos processos de alteração da inscrição (averbamentos ao registo), o prazo de três dias para comunicação pela OROC da alteração, a contar do averbamento na OROC (artigo 14.º RJSA na redação atual).

O prazo de três dias atualmente previsto é um prazo muito curto, comumente utilizado pelo legislador no contexto de processos urgentes; no entanto a sua contagem inicia-se após o averbamento na OROC, portanto também após o encerramento formal do processo, ou seja, da comunicação aos requerentes do sentido da deliberação da Comissão de Inscrição e da integração da respetiva cópia no processo.

Propõe-se agora homogeneizar os prazos de comunicação da OROC, que passam a ser sempre de cinco dias (mantendo-se a previsão na metade do prazo legal supletivo do CPA), tanto quanto às inscrições quanto às alterações à inscrição. Mas no caso das alterações à inscrição, o prazo conta-se a partir da data da decisão do averbamento na OROC, o que representa um encurtamento do prazo, pois entre a decisão e o averbamento efetivo decorrem alguns atos procedimentais administrativos que requerem alguns dias, sempre o mínimo possível e sem ultrapassar o máximo legal de dez dias, que passarão a figurar para efeitos da contagem do prazo de cinco dias.

Tendo em conta o conhecimento entretanto partilhado quanto ao procedimento interno da OROC e da relação entretanto estabelecida de reporte dos processos de inscrição, pretendendo-se que a comunicação da OROC inclua os processos o mais completos possível, parece-nos que o prazo e o início da respetiva contagem devem ser revistos de modo a alcançar o respetivo desiderato.

A este propósito, deixamos uma última nota quanto ao Regulamento da CMVM n.º 4/2015, na redação do Regulamento da CMVM n.º 2/2017, em relação ao qual nos parece que, independentemente de outras revisões, deverá ser revista a redação do artigo 6.º que na redação dada pelo Regulamento da CMVM n.º 2/2017 passou a consignar que os averbamentos aos registos na CMVM devem ser solicitados pelos requerentes no prazo de cinco dias após a ocorrência dos factos (averbamentos para os quais se consigna no RJSA o dever de a OROC comunicar oficiosamente à CMVM ,após o respetivo averbamento na OROC).

Ora, desde logo se a OROC não aprovar as alterações requeridas, os ROC não se encontram nas condições legalmente impostas (de inscrição prévia na OROC) para submeterem o seu registo ou averbamento do seu registo junto da CMVM (artigo 147.º, n.º 3 do EOROC e 6.º, n.º 2 do RJSA). Assim, a versão inicial do preceito, que referia o prazo de cinco dias após notificação do averbamento na OROC, é mais consentânea com os pressupostos legais e com o dever de comunicação oficioso por parte da OROC das referidas alterações. A atual redação cria entorpecimentos práticos e pendências em ambas as autoridades de aprovação, criando a necessidade de esclarecimentos periódicos por parte da OROC quanto ao desenvolvimento de processos em instrução, em relação aos quais não existe ainda o dever de comunicação.

Ainda de frisar que se mantém no EOROC uma norma introduzida em 2008, com a criação do Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria, que conferia poderes a esta autoridade de supervisão para determinar o cancelamento compulsivo da inscrição na OROC (artigo 168.º, al. d) do EOROC) e que nos EOROC aprovado pela Lei n.º 140/2015 se manteve com a atualização da referência à CMVM. No entanto, assumindo a CMVM a qualidade também de autoridade de aprovação de ROC/SROC e consignando no RJSA poderes autónomos de cancelamento compulsivo dessa aprovação, não se justifica a manutenção deste poder quanto à inscrição na OROC, o qual deverá ser eliminado.

Com os melhores cumprimentos

**José Rodrigues de Jesus**

Bastonário

[gabbast@oroc.pt](mailto:gabbast@oroc.pt)



**ORDEM DOS  
REVISORES OFICIAIS  
DE CONTAS**

Rua do Salitre, 51/53  
1250-198 Lisboa PORTUGAL  
Tel.: +351 21 353 61 58  
Fax: +351 21 353 61 49

[www.oroc.pt](http://www.oroc.pt)

Exmos. Senhores,

Mais uma vez, na continuação da partilha das nossas reflexões sobre as propostas de V. Exas. de alteração ao Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC), aprovado pela Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro e ao Regime Jurídico de Supervisão de Auditoria (RJSA), aprovado pela Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro, na sequência da reunião do dia 25 de setembro e dos nossos *e-mails* de 10, 17 e 31 de outubro e de 16 de novembro, remetemos abaixo mais alguns dos temas em análise, com vista a possibilitar uma ponderação e diálogo conjunto, ressalvando-se que os mesmos não esgotam o núcleo de temas a que a OROC está a dedicar a sua atenção.

Mantemos a ressalva anterior, quanto ao facto de estas reflexões não encerrarem qualquer pronúncia definitiva e formal por parte da OROC, nem constituírem qualquer interpretação ou parecer jurídico sobre os temas.

Assim, em aditamento aos temas anteriormente frisados, partilhamos a reflexão dos seguintes pontos:

**1) O conceito de rede para os devidos efeitos, nomeadamente, no que respeita ao limite dos honorários relativos a serviços distintos de auditoria do revisor oficial de contas (ROC) ou sociedade de revisores oficiais de contas (SROC) de uma entidade de interesse público (EIP) – reflexão sobre os novos aspetos previstos no anteprojecto**

O presente ponto pretende refletir sobre as propostas de alteração ao artigo 77.º do EOROC, nomeadamente, quanto aos aspetos seguintes: (sem prejuízo da nossa reflexão quanto aos serviços distintos de auditoria que deveriam ser excluídos do cálculo do limite de honorários, partilhada por *e-mail* de 17 de outubro de 2018):

1.1. A opção pela extensão à rede a que o ROC/SROC da EIP auditada pertence do cálculo do limite dos honorários de serviços distintos de auditoria, visando-se, concretamente, o artigo 77.º, n.º 2 do EOROC e o artigo 2.º alínea p), ii) do RJSA;

1.2. A opção pela revogação dos preceitos dos n.ºs 1 a 5 do artigo 77.º do EOROC, que adaptavam o conteúdo das normas (artigos 4.º e 5) do Regulamento (UE) n.º 537/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril, relativo aos requisitos específicos para a revisão legal de contas das entidades de interesse público;

1.3. Redação do novo n.º 12 do artigo 77.º do RJSA, com a introdução de uma nova obrigação de arquivo da documentação de suporte do trabalho, contratos celebrados e aprovação e respetiva fundamentação do órgão de fiscalização relevantes, quanta à prestação de serviços

distintos de auditoria não proibidos e a extensão à rede a que o ROC ou SROC pertence da referida obrigação.

**1.1. A opção pela abrangência da rede a que o ROC/SROC da EIP auditada pertence no cálculo do limite dos honorários de serviços distintos de auditoria, visando-se, concretamente, o artigo 77.º, n.º 2 do EOROC e o artigo 2.º alínea p), ii) do RJSA:**

Relativamente à rede, no anteprojecto propõe-se a alteração do conceito que consta atualmente no RJSA, passando a prescrever-se o seguinte:

“Artigo 2.º (...) alínea p): “Rede” a estrutura mais vasta:

i) Que tem por objeto a cooperação, a que pertence um ROC ou uma SROC; e

ii) [Na qual se verifique uma das seguintes situações:] a partilha dos lucros e dos custos, ou a partilha da propriedade, controlo ou gestão comuns, políticas e procedimentos de controlo interno de qualidade comuns, uma estratégia empresarial comum, a utilização de uma marca comum ou uma parte significativa dos recursos profissionais;”

O conceito que se pretende incorporar no RJSA, corresponde ao conceito que consta da Diretiva 2006/43/CE, com as alterações da Diretiva 2014/56/EU, em concreto, no artigo 2.º, n.º 7 e que se aplica ao Regulamento (UE) n.º 537/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho, relativo aos requisitos específicos para a revisão legal de contas das entidades de interesse público, por força do disposto no artigo 3.º do Regulamento. O anteprojecto prevê o aditamento do artigo 191.º- A ao EOROC, ao abrigo do qual se consigna que as definições previstas no artigo 2.º do RJSA, se aplicam ao EOROC, o que significa que o conceito de rede que consta do EOROC deve ser interpretado à luz da definição que consta no RJSA. Nada de especial se oferece comentar a este respeito, até porque o conceito do RJSA é uma versão clarificada do conceito que consta da Diretiva 2006/43/CE e que se aplica ao Regulamento (UE) n.º 537/2014.

No entanto, o Regulamento (UE) n.º 537/2014 (doravante, abreviadamente Regulamento) refere-se à rede apenas no que respeita à proibição de prestação de serviços distintos de auditoria e na prestação de serviços distintos de auditoria não proibidos, no âmbito da aferição da independência do ROC/SROC da entidade auditada (no âmbito do artigo 5.º do Regulamento).

Quanto aos limites que constam no artigo 4.º do Regulamento, não se refere a rede, apenas o ROC ou SROC, enquanto prestadores dos serviços de auditoria (e de não auditoria), e a EIP auditada, a sua empresa-mãe ou as entidades sob o seu controlo, enquanto entidades beneficiárias dos serviços prestados.

Em concreto, o artigo 4.º, n.º 2 do Regulamento prevê o seguinte:

“2. Quando o revisor oficial de contas ou a sociedade de revisores oficiais de contas prestar à entidade auditada, à sua empresa-mãe ou às entidades sob o seu controlo, durante um período de três ou mais exercícios consecutivos, serviços distintos da auditoria que não os referidos no artigo 5.º, n. 1, do presente regulamento, a totalidade dos honorários devidos relativos a esses serviços não podem ser superiores a 70 % da média dos honorários pagos, nos últimos três exercícios consecutivos, pela revisão legal ou revisões legais de contas da entidade auditada e, se aplicável, da sua empresa-mãe, das entidades sob o seu controlo e das demonstrações financeiras consolidadas desse grupo de entidades.

Para efeitos dos limites especificados no primeiro parágrafo, são excluídos os serviços distintos da auditoria que não os referidos no artigo 5, n. 1, exigidos pela legislação da União ou pela legislação nacional.” (sublinhados nossos)

Assim, para o Regulamento releva por um lado o ROC ou SROC prestador dos serviços e por outro a entidade auditada, a sua empresa mãe ou as entidades sob o seu controlo.

Para que os limites do artigo 4.º do Regulamento sejam aplicáveis, como esclareceu a Direção Geral do Mercado Interno da Comissão Europeia, nas questões frequentes, publicadas em 3 de setembro de 2014, disponíveis em [https://ec.europa.eu/info/system/files/questions-answers-03092014\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/info/system/files/questions-answers-03092014_en.pdf), têm que se verificar duas circunstâncias: prestação de ambos os serviços, de autoria e distintos de auditoria, pelo mesmo ROC/SROC a uma determinada EIP (entidade auditada, a sua empresa-mãe e as entidades sob o seu controlo), pelo menos pelo período de três anos consecutivos.

Na redação do Regulamento, a rede a que o ROC/SROC pertence não se inclui no cálculo dos limites e consequentemente da quota disponível (cap) para a prestação de serviços distintos de auditoria.

No anteprojeto propõe-se a remissão para os limites estabelecidos no artigo 4.º do Regulamento (artigo 77.º, n.º 1 do EOROC). Inovatoriamente, propõe-se estender os limites previstos no artigo 4.º, n.º 2 do Regulamento, aos serviços prestados à entidade de interesse público auditada, à sua empresa-mãe e às entidades sob o seu controlo, não só pelo ROC ou SROC, mas também por entidades da rede a que o ROC/SROC pertença (proposta de redação do artigo 77.º, n.º 2 do EOROC).

A opção proposta, ao estender à rede do ROC/SROC, afasta-se da *ratio* do artigo do Regulamento, que pretendia salvaguardar a independência e objetividade do ROC/SROC que preste



simultaneamente ambos os serviços, de auditoria e de não auditoria. Com tal opção poderá criar-se um impedimento excessivo ao exercício de uma atividade económica tendo em conta os princípios de independência e objetividade que se pretendem salvaguardar, com o conseqüente desrespeito pelo princípio da proporcionalidade (artigo 18.º, n.º 2, parte final da Constituição da República Portuguesa).

Tal como consta do artigo 2.º do RJSA (bem como na Diretiva), o conceito de rede não tem circunscrição territorial, pelo que contempla todas as entidades (nacionais, de Estados-membros ou de países terceiros) em relação às quais se verifiquem os elementos estruturais que constam do conceito de rede na definição legal. Elementos esses que se podem resumir ao estabelecimento de cooperação, mediante a utilização de marca comum, mas com atuação autónoma no mercado.

Assim, a extensão à rede do cálculo da quota disponível para a prestação de serviços distintos de auditoria, sem mais, atento o conceito legal acima citado, torna complexa a aplicação da norma e conseqüentemente dos limites, uma vez que a sua verificação depende da análise do comportamento de mais do que uma entidade.

A título de exemplo: um ROC ou SROC a exercer em Portugal pode ter prestado durante três anos seguidos a uma EIP em Portugal apenas o serviço de revisão legal de contas e no quarto ano consecutivo pretender prestar a tal entidade serviços de “assurance” não proibidos. Se o ROC pertencer a uma rede internacional, apenas porque utiliza uma marca comum, que integre também uma outra entidade/sociedade que prestou, nos mesmos três anos consecutivos, apenas serviços distintos de auditoria à entidade auditada (ou à empresa mãe sediada fora de Portugal), o que ocorre? Nos termos do Regulamento os ROC/SROC podem prestar tais serviços distintos de auditoria, sem aqueles limites, pois não se cumula na mesma pessoa física ou jurídica a prestação de ambos os serviços. No entanto, nos termos propostos no anteprojeto, os ROS/SROC em Portugal só poderiam prestar serviços distintos de auditoria se os honorários a acordar com a entidade para a prestação de tais serviços se limitassem a 70 % da média dos honorários cobrados pelos serviços de auditoria nos últimos três anos. Assim, se a entidade/sociedade membro da rede a que o ROC/SROC pertence, no quarto ano consecutivo mantiver a prestação de serviços distintos de auditoria, com a entidade em causa, poderão os honorários acordados para o serviço a prestar por essa entidade/sociedade perfazer toda a quota disponível, aplicada à rede e não só ao ROC/SROC, apurada por referência à média dos serviços de auditoria prestados pelo ROC/SROC à entidade auditada. Exemplo que é mais pertinente e provável de ocorrer, se tivermos em conta que do lado da beneficiária do serviço releva não só a entidade auditada, como a sua empresa-mãe e as entidades sob o seu controlo.

O exemplo prático demonstra que a extensão à rede, no que respeita aos prestadores de serviços e com a abrangência da entidade auditada e sua empresa mãe e entidades sob o seu controlo do lado das beneficiárias dos serviços, comporta a necessidade de uma análise sistémica da rede

permanente que pode entorpecer a atividade dos ROC/SROC, sem que daí decorram de forma automática garantias de independência e objetividade dos ROC/SROC, pelo que entendemos que deve ser reponderada a opção proposta e, a final, ser adotada a redação do Regulamento.

Este é o sentido maioritário com que tais limites têm sido interpretados, ressalvando-se os entendimentos seguintes:

Nas perguntas frequentes disponibilizadas no sítio da Accountancy Europe <https://www.accountancyeurope.eu/audit-policy-faqs/>, esclarece-se o seguinte: 41. “(...) A quota (cap) de 70% é calculada quanto ao revisor oficial de contas ou sociedade de revisores oficiais de contas (e não quanto à rede); aplica-se à entidade auditada, à sua empresa-mãe e às entidades sob o seu controlo.” (tradução livre e sublinhado nosso).

O Department for Business Innovation & Skills do Reino Unido, em dezembro emitiu documento de discussão, disponível em [https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/400231/bis-14-1285-auditor-regulation-discussion-document-on-implications-of-eu-and-wider-reforms.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/400231/bis-14-1285-auditor-regulation-discussion-document-on-implications-of-eu-and-wider-reforms.pdf), no qual esclarece igualmente que: se encontram excluídos do “cap” os honorários de serviços distintos de auditoria pagos a outros ROC/SROC da mesma rede (página 24, tradução livre)

Mais recentemente, em 21 de setembro de 2018, o Committee of European Auditing Oversight Bodies (CEAOB) emitiu uma nota, com orientações não vinculativas, mas que os Estados-membros são encorajados a adotar, de modo a assegurar uma abordagem consistente por toda a União Europeia, nas quais, a propósito da primeira questão frequente, se elucida que:

“O requisito básico é que o “cap” se aplica apenas ao nível do ROC ou SROC que presta serviços de auditoria à respetiva EIP e não a toda a rede. Se os serviços distintos de auditoria são prestados por entidades afiliadas da mesma rede, mesmo que se encontrem no mesmo Estado-membro, o “cap” não é aplicável aos serviços distintos de auditoria prestados por tais entidades.

No entanto, o artigo 4 (4) do Regulamento prevê que os Estados-membros podem aplicar requisitos mais exigentes. Mesmo que os outros membros da rede sejam SROC, os serviços distintos de auditoria não serão incluídos no cálculo do “cap” (pese embora tenha que ser calculado um “cap” separado no caso de essas entidades prestarem também serviços de auditoria a EIP)” – tradução livre.

A Commission de Surveillance du Secteur Financier, em 9 de outubro de 2018, em linha com as orientações do CEAOB, emitiu um documento de perguntas frequentes, no qual replica a orientação acima ressalvada quanto à não aplicação à rede do “cap”.

Como nota final, ressaltamos que o EOROC permite que as SROC sejam multidisciplinares, nomeadamente, que a título acessório prestem um conjunto de serviços distintos dos de auditoria, elencados no artigo 48.º do EOROC, pelo que a justificação apresentada para a opção de extensão à rede do “cap” (relativa ao facto das SROC em Portugal não serem multidisciplinares), não se coaduna com a possibilidade legal vigente, merecendo, como acima referimos a devida ponderação e a adoção da redação da norma do Regulamento.

**1.2. A opção pela revogação dos preceitos dos n.ºs 1 a 5 do artigo 77.º do EOROC, que adaptavam o conteúdo das normas (artigos 4.º e 5) do Regulamento (UE) n.º 537/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril, relativo aos requisitos específicos para a revisão legal de contas das entidades de interesse público:**

No anteprojeto propõe-se a revogação dos n.ºs 3 a 5, 9 a 11 do artigo 77.º do EOROC que “transcreviam” desnecessariamente, é certo, para a lei portuguesa o conteúdo dos artigos 4.º e 5.º do Regulamento. Acresce que a “transcrição” não se cingia a replicar a redação do Regulamento, modificava-a, dando um sentido diverso e efetivamente tornando mais confusa a aplicação das referidas normas do Regulamento.

Para obviar a tal circunstância optou-se agora por uma remissão no n.º 1 para os limites do artigo 4.º do Regulamento e no n.º 8 para o artigo 5.º do Regulamento, remissão que em linha com o argumento da aplicação direta do Regulamento também se revela dispicienda.

Temos dúvidas quanto ao acerto da opção, pelo facto de se revelar mais fácil e clara a consulta sistematizada das principais regras aplicáveis, o que a “transposição” não obrigatória dos artigos do Regulamento no EOROC possibilitava, e que se revela pedagogicamente mais benéfico a todos os visados pelas normas.

Em face do exposto, corrigindo-se os lapsos de transcrição que constam atualmente do EOROC, cremos ser benéfica a replicação do conteúdo dos artigos 4.º e 5.º do Regulamento no EOROC.

**1.3. Redação do novo n.º 12 do artigo 77.º do RJSA, com a introdução de uma nova obrigação de arquivo da documentação de suporte do trabalho, contratos celebrados e aprovação e respetiva fundamentação do órgão de fiscalização relevantes, quanto à prestação de serviços distintos de auditoria não proibidos e a extensão à rede a que o ROC ou SROC pertence da referida obrigação:**

O n.º 12 do artigo 77.º do EOROC vem prever a obrigação para o ROC/SROC que preste serviços distintos de auditoria de ter um arquivo desses mesmos serviços, com documentos de suporte,

contratos, aprovações e fundamentações dos órgãos de fiscalização, com o que não podemos concordar.

Em concreto, na redação do proémio do referido normativo, refere-se ao ROC que preste diretamente ou através da sua rede serviços distintos de auditoria, numa referência enganosa à rede.

Não se pode concordar com o que consta da proposta de previsão legal no sentido de se entender que um ROC presta indiretamente serviços distintos de auditoria à entidade auditada se um outro membro da rede prestar a essa entidade (respetiva empresa-mãe ou entidades sob o seu controlo) tais serviços. Assunção que não é correta e que não deverá constar do proémio da norma. Sem prejuízo de a norma nos parecer destituída de sentido pelas razões que abaixo expomos, a prevalecer, sempre teria que ser reformulada, no sentido de se referir apenas ao ROC que preste tais serviços ou também aos membros da rede a que pertença, eliminando-se a referência à prestação indireta de serviços por parte do ROC.

Quanto à obrigação que a norma introduz no que respeita aos ROC, parece-nos que extravasa as competências de supervisão, inovando quanto ao previsto na Diretiva e no Regulamento, sem credencial para tal, imiscuindo-se indevidamente na autonomia privada e no livre exercício de uma atividade económica.

Assim, parece-nos preferível manter o dever de reporte e eliminar a obrigação que consta desta proposta deste novo preceito.

**2) Obrigatoriedade da OROC comunicar às entidades competentes todas as situações de que tome conhecimento passíveis de sanção por essas entidades (artigo 189.º- A do EOROC):**

À OROC enquanto associação pública profissional compete representar e agrupar os seus membros e superintender em todos os aspetos relacionados com a profissão de ROC (artigo 1.º, n.º 1 do EOROC), competindo-lhe, nomeadamente, nos termos do artigo 6.º, alínea b) do EOROC, supervisionar a atividade de auditoria às contas e serviços relacionados, de empresas ou de outras entidades.

No âmbito das competências da OROC e em face da qualidade que assume relativamente à profissão, não entendemos como adequado criar um dever generalizado de participação de factos que possam eventualmente e em abstrato concretizar quaisquer tipos objetivos e subjetivos de infrações da competência de quaisquer outras entidades. Com tal função a OROC assumirá também funções similares às de um fiscal dos ilícitos de mera ordenação social eventualmente

praticados pelos seus membros, que podem ser variados: p.e. regulamentação de dados pessoais ou outros, cujos processos para a aplicação de sanções competem a outras entidades.

Parece-nos que tal previsão é consignar uma relevância ao ilícito de mera contraordenação social semelhante ao ilícito criminal (artigo 242.º, n.º 2, al .b) do Código Penal) e que não se coaduna com a posição da OROC.

Assim, cremos que é bastante o artigo 191.º do EOROC, relativo à cooperação administrativa, reforçado pelos princípios do Código de Procedimento Administrativo, mantendo-se a OROC disponível para cooperar, dentro das suas competências e do enquadramento legal pertinente, pelo que rejeitamos o aditamento do artigo 189.º-A ao EOROC.

**3) A validação pela OROC dos procedimentos internos definidos pelo ROC na revisão legal e voluntária de contas de pequenas empresas que não sejam entidades de interesse público (artigo 74.º, n.º 14 do EOROC):**

A alteração proposta para a norma consiste na substituição da CMVM pela OROC, no entanto, no sentido de contribuir para a adoção da melhor legislação, a OROC não pode deixar de se pronunciar quanto a um aspeto que já consta da atual redação do artigo 74.º, n.º 14 do EOROC; mas que encerra dúvidas quanto à sua adequação.

Os ROC e SROC devem ser sempre independentes e manter a sua independência de quaisquer influências externas, ainda que das entidades supervisoras (OROC ou CMVM). Neste contexto os procedimentos internos estabelecidos pelo ROC podem e devem ser verificados pela OROC ou pela CMVM, mas não devem ser validados, sob pena de se imiscuir na independência do ROC visado.

Em conformidade com a presente exposição, sugerimos substituir “a serem validados” por “que podem ser verificados”.

**4) Eliminação do modelo de contrato de prestação de serviços previsto no artigo 53.º do EOROC:**

Atualmente o artigo 53.º, n.º 2, do EOROC, prevê a obrigatoriedade de celebração do contrato de prestação de serviços de revisão/auditoria às contas, tendo por referência o modelo fixado pela OROC, especificando pelo menos a natureza do serviço, a sua duração e os honorários.

A OROC, na concretização das suas competências e atribuições, nomeadamente, a prevista na alínea r) do artigo 6.º do EOROC, relativa à definição de normas e esquemas técnicos de atuação profissional, tendo em consideração os padrões internacionais exigidos, reuniu nos modelos de contratos, os termos necessários para cumprimento das normas de auditoria, mormente da Norma Internacional de Auditoria (ISA) n.º 210, mediante a emissão em concreto do guia de interpretação técnica n.º 4.

O modelo de contrato fixado pela OROC consigna os elementos mínimos exigidos pelas normas técnicas, sendo um importante material de apoio do ROC, no âmbito da negociação com as empresas/entidades clientes. A sua eliminação obrigará o ROC a discutir os requisitos das normas de auditoria, em pé de igualdade com as empresas clientes, que não tem os conhecimentos técnicos para a correta interpretação, podendo espoletar-se situações de impasse contratual que a adoção do modelo resolve.

Acresce que os ROC e as empresas cliente podem, ao abrigo do princípio da autonomia privada (artigo 406.º do Código Civil) e das demais disposições do Código Civil, que sempre foram aplicáveis ao contrato de prestação de serviços celebrado pelos ROC, acrescentar todos os elementos que em conjunto com a empresa cliente entendam relevantes e que não afastem as menções obrigatórias em face das normas técnicas.

Assim, o modelo do contrato não restringe a liberdade contratual, mas auxilia a conciliar as partes quanto à aplicação das normas técnicas, reforçando a capacidade negocial do ROC, contribuindo, nomeadamente, para a manutenção da sua independência.

Entendemos, pois, que o modelo é importante e deve constar como previsão legal, devendo a posição proposta para este artigo ser revista em conformidade.

#### **5) A questão da declaração de impossibilidade de certificação e da tempestividade na emissão da certificação legal das contas**

1. Deve, antes de mais, referir-se que para a apreciação do problema da emissão da declaração de impossibilidade de certificação se parte de um texto do art.º 52.º do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, cuja interpretação que lhe está a ser dada é manifestamente não só exagerada, mas tecnicamente incorreta.

2. A Diretiva da Auditoria refere como documentos a emitir pelo auditor o relatório de auditoria ou a certificação legal das contas (art.º 28.º). Estes documentos (que seguem as normas internacionais de auditoria) podem assumir as modalidades seguintes (expressas na al. c) do n.º 2. do mesmo artigo), em termos de manifestação de opinião:

- opinião sem reservas
- opinião com reservas
- opinião adversa
- escusa de opinião

3. Em sítio algum refere, naturalmente, a emissão de uma chamada declaração de impossibilidade.

4. A declaração de impossibilidade de certificação, ou o seu equivalente, com esta ou outra designação, apenas faz sentido em resposta a alguma pergunta ou em casos especiais em que seja tida pelo auditor uma necessidade de comunicação.

5. É o caso do n.º 2 do art.º 452.º e do n.º 3 do art.º 508.º-A do Código das Sociedades Comerciais - questionado o revisor sobre a opinião acerca das contas, apenas pode, se for o caso, informar que lhe foi impossível e a razão por não poder emitir a opinião tecnicamente adequada: a isto se pode chamar uma declaração de impossibilidade, mas sem qualquer qualificação técnica.

6. Também pode o revisor em alguns casos informar a assembleia geral de qualquer entidade de que lhe é impossível emitir opinião: são casos extremos e inusuais.

7. No tecido empresarial português dominam as pequenas e médias empresas, em que muitas vezes os prazos de prestação de contas não são cumpridos, sem qualquer prejuízo ou reclamação dos sócios.

8. Os atrasos devem-se, em geral, ao trabalho de acabamento das contas e à elaboração dos respetivos documentos finais e, muitas vezes até se prolonga o tempo de conclusão dos trabalhos para cerca do momento limite de entrega das declarações para efeito de IRC.

9. Isto é bem conhecido, tem melhorado por intervenção do ROC, mas não é tema que mereça especiais burocracias com declarações de impossibilidade.

10. Que interesse tem, por exemplo, entregar uma declaração de impossibilidade à gerência ou à administração se estas, melhor que ninguém, sabem que não é possível ao ROC emitir a opinião, se nem contas há ainda encerradas?

11. O mesmo se diz relativamente à comunicação idêntica ao presidente da assembleia geral (que em regra, apenas há nas sociedades anónimas).
12. Acresce que, nos casos onde a prontidão da prestação de contas é importante, são os próprios sócios interessados a agir, solicitando a assembleia geral até a destituição da gerência ou administração, sendo irrelevante a emissão de qualquer declaração de impossibilidade de emissão de certificação.
13. A instituição da declaração de impossibilidade de certificação enquanto instrumento técnico não tem, deste modo, qualquer sentido.
14. Nem sentido faria, obviamente, que sobre tão irrelevante documento se instituísse um processo burocrático e sancionatório.
15. Aquilo de que se está a falar é importante: seria necessário estabelecer prazos, indicar a quem se enviariam as declarações, por que modo - carta registada, notificação judicial avulsa: enfim numa complicação sem qualquer sentido ou efeito prático e com custos não irrelevantes.
16. Merece tratamento diferente outra questão para a qual temos muito sensibilizado os revisores oficiais de contas.
17. O revisor oficial de contas deve obter da gerência ou administração a declaração da data em que estas emitiram os documentos (contas, relatório de gestão, declaração do órgão de gestão), uma vez que, só a partir daí conta o prazo para emissão de opinião.
18. Os revisores oficiais de contas levam a sério esta questão e não há casos conhecidos de discussões entre os responsáveis executivos e os revisores.
19. Importa, aliás, referir que a circunstância de terem de se efetuar declarações trimestrais à CMVM para os efeitos de liquidação da taxa de supervisão, ajuda à imposição do rigor na datação e emissão das opiniões e, por esta razão, na garantia de que foi pelo revisor assegurada a emissão dos documentos pela gerência ou administração em data concordante.
20. Fica claro que, nos casos, das EIP, os revisores têm especiais responsabilidades de informação – aqui, todavia, os primeiros destinatários das declarações de anomalias são os supervisores, designadamente a CMVM: este assunto resolve-se, porém, por norma ou regulamento da CMVM, porventura conjugado com as necessidades do Banco de Portugal e da Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensões.



21. Permita-se-nos declarar em resumo: não temos a certeza de que a expressão e o conceito de declaração de impossibilidade deva constar de algum sítio legal – sempre há a necessidade de, se e o revisor não puder emitir uma certificação legal das contas, com uma opinião com ou sem reservas, adversa ou com uma escusa de opinião – conceitos legais e que vêm da Diretiva de Auditoria – ter de prestar alguma informação sobre tal ausência, mas para isso não é necessária a enfática, por desproporcionada, figura da declaração de impossibilidade. Propendemos a crer que deveria desaparecer esta expressão ou, a ter de ser substituída, sê-lo por um texto do tipo: ou na sua ausência, uma informação sobre a inexistência destes documentos. Mantendo-se qualquer previsão legal a esse respeito, deverá servir exclusivamente para uso do revisor oficial de contas, nas circunstâncias em que o entender adequado, e para responder como se mostre necessário, não devendo servir para outro efeito.
22. De igual modo, julgamos que resulta claro que as questões relativas à tempestividade da emissão da certificação legal das contas (ou relatório de auditoria) e as propostas sancionatórias respetivas não têm sentido.
23. Compete à gerência da entidade zelar pela prestação tempestiva de contas, incluindo a obtenção da sua certificação. Compete-lhe também munir o revisor oficial de contas das condições e da informação necessárias ao desempenho capaz das suas funções.
24. Compete ao revisor oficial de contas verificar que reuniu todas as condições, informação, evidências, etc., ou seja, toda a prova necessária à formulação da sua opinião.
25. O revisor oficial de contas apenas deve emitir a certificação legal das contas (ou relatório de auditoria) quando entender que reuniu essa prova e nunca antes.
26. Se tem de haver um sistema sancionatório, para além dos julgamentos a que o revisor oficial de contas já se encontra sujeito na praça pública, para além da responsabilidade civil profissional por que tem de responder e para além das consequências práticas que tudo isso acarreta como penas efetivas, concordamos que seja sujeita a esse sistema sancionatório a emissão da certificação legal das contas **antes** de reunida a prova necessária, ao que o modelo atual já responde.
27. Consideramos contrário à defesa do interesse público, que nos compete proteger, qualquer sistema que vise sancionar a emissão mais tarde de uma certificação legal das contas (ou relatório de auditoria). A emissão da certificação legal das contas mais cedo só é possível se a gerência proporcionar condições para tal, competindo-lhe a ela perseguir tal desiderato, bem como compete aos *stakeholders* exigir essa tempestividade. Sem prejuízo de tal poder ser também preocupação das autoridades de supervisão das entidades que prestam contas (o que pode ser objeto de um regulamento como mencionado acima, dirigido às entidades

supervisionadas, bem entendido), às autoridades de supervisão de auditoria compete proteger a emissão da certificação legal das contas quando suportada na prova adequada e suficiente.

28. É pelo exposto que consideramos dever ser retirada do anteprojeto de revisão do regime jurídico de auditoria a al. iii) da al. a) do proposto n.º 3 do art.º 45.º do RJSA bem como a al. b) do mesmo n.º, deixando, como devido, de ser sujeito a contraordenação qualquer aspeto relativo a uma qualquer declaração de impossibilidade de certificação legal de contas ou à emissão atempada de certificação legal de contas ou relatório de auditoria. Em concordância, consideramos dever ser eliminado o n.º 4 do art.º 45.º do EOROC.

Mantemo-nos disponíveis para prestar qualquer esclarecimento complementar.

Com os melhores cumprimentos

**José Rodrigues de Jesus**

Bastonário



ORDEM DOS  
REVISORES OFICIAIS  
DE CONTAS

Rua do Salitre, 51/53  
1250-198 Lisboa PORTUGAL  
Tel.: +351 21 353 61 58  
Fax: +351 21 353 61 49

[www.oroc.pt](http://www.oroc.pt)

Exmos. Senhores,

Sem prejuízo dos nossos contributos anteriores, e tal como havíamos referido, trazemos à atenção de V. Exas. outros assuntos que, apesar de não os apresentarmos de modo desenvolvido, julgamos ser de interesse a sua ponderação. Os assuntos são os seguintes:

### **1) Introdução da definição de “normas de auditoria”**

No Anteprojeto de alteração do Regime Jurídico de Supervisão de Auditoria (RJSA), apresentado pela CMVM propõe-se introduzir no seu artigo 2.º uma definição de “normas de auditoria”, por questões de segurança e certeza jurídicas.

Como referimos em relação ao conceito de “funções de interesse público”, o conceito de “normas de auditoria” não deve constar do RJSA, mas do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC) que é o normativo que estabelece e define as funções dos revisores oficiais de contas, e, como tal, deveria conter as definições legais relativas ao exercício daquelas funções, nomeadamente, das respetivas normas a observar.

Parece-nos também que seria mais prudente não introduzir por ora qualquer conceito de “normas de auditoria”, relegando-se tal eventualidade para um momento em que a Comissão Europeia venha a adotar as normas internacionais de auditoria, precisamente por uma questão de segurança e certeza jurídicas. Fixar um conceito de “normas de auditoria” quando a Comissão ainda não adotou as normas que considera como tais, parece-nos poder conduzir a uma antecipação de situações que podem não vir a concretizar-se, não trazendo qualquer benefício em termos de segurança jurídica.

Acresce que a enumeração de “normas de auditoria” proposta mostra-se geradora de confusão terminológica, prejudicando a segurança e certeza jurídicas pretendidas, pois inclui normas que não se aplicam à auditoria e normas que regulam o exercício da profissão em geral.

Notamos ainda que o conceito de “normas de auditoria” proposto no Anteprojeto não está, em rigor, conforme ao conceito de “normas de auditoria” constante do artigo 26.º da Diretiva, que define como “normas de auditoria” as normas internacionais de auditoria adotadas pela Comissão, apenas permitindo a aplicação de normas de auditoria nacionais enquanto a Comissão não tiver adotado uma norma internacional de auditoria sobre a mesma matéria. O conceito proposto, além de ter um âmbito muito mais vasto, coloca em pé de igualdade todas as normas que enumera.

Assim, colocamos à consideração de V.Exas. a eliminação da proposta de introdução de um conceito de “normas de auditoria” no artigo 2.º do RJSA, sendo bastante, por ora, o disposto no n.º 6 do artigo 45.º do EOROC para assegurar a segurança e certeza jurídicas pretendidas na determinação das normas de auditoria aplicáveis. Quando a Comissão vier a adotar as normas internacionais de auditoria, será de ponderar a introdução de eventuais ajustes e conformações legislativas.

## **2) Nova redação do artigo 31.º, n.º 1, al. I) do EOROC, e substituição das diretrizes de revisão/ auditoria (DRA) pelos guias de aplicação técnica (GAT)**

Como justificação para alteração do preceito com a referida substituição de conceitos, pode ler-se no anteprojeto de alteração do EOROC que as DRA foram substituídas pelos GAT, o que não é correto. As DRA eram as normas técnicas vinculativas emanadas da Ordem, enquanto os guias são orientações para a aplicação prática e considerando o contexto nacional, nomeadamente, atendendo ao enquadramento legal vigente, das normas internacionais de auditoria (ISA). Assim, o que separa as DRA dos GAT não é a mera nomenclatura, mas a sua definição. Os GAT não têm de integrar qualquer competência específica do Conselho Diretivo, pois a emissão de orientações está subjacente às atribuições da OROC e conseqüentemente do seu órgão executivo.

No entanto, deverá manter-se a competência do Conselho Diretivo para emanar as normas técnicas, como se designam as orientações técnicas vinculativas, sugerindo-se a alteração da redação do indicado preceito em conformidade.

## **3) Eliminação do artigo 51.º do EOROC**

A previsão do âmbito de atuação do ROC, circunscrito ao território nacional, o que resulta também do âmbito nacional da própria OROC, como prevê o artigo 2.º, n.º 1 do EOROC, parece-nos que, apesar de não ser absolutamente necessária, ajuda a clarificar e nesse sentido pode constituir um auxílio pedagógico aos profissionais, pelo que propugnamos pela sua manutenção.

## **4) Mantém-se a rotação obrigatória ao fim de dez anos (artigo 54.º, n.º 3 do EOROC), mas simplificou-se o preceito**

A opção legislativa concedida pelo artigo 17.º, n.º 4 do Regulamento (UE) 537/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril (Regulamento), permite que o prazo do mandato de auditoria

seja prorrogado para a duração máxima de vinte anos, caso seja realizado concurso público, com efeitos a partir da duração máxima de dez anos. Esta opção legislativa não foi considerada no anteprojeto, sem qualquer justificação.

No entanto, entendemos que poderá ser benéfico que o ROC/SROC possa permanecer em funções para além do período máximo de dez anos, se assim o merecer em face do concurso público aberto, como o Regulamento impõe.

**5) Atribuição à CMVM do poder de exigir elementos adicionais no relatório de transparência, a fixar em regulamento (proposta de alteração de redação do artigo 62.º do EOROC)**

Primeiramente reiteramos que a alteração proposta para o artigo 62.º, no sentido de eliminar a repetição do artigo 13.º do Regulamento não nos parece seguir a melhor técnica legislativa. Não há dúvida de que o Regulamento é de aplicação direta e que é desnecessária a repetição das normas comunitárias, mas essa repetição do ponto de vista sistemático torna mais fácil a visão agregada e conjunta dos principais aspetos, nomeadamente, deveres e princípios que regem a atividade dos ROC, sem prejuízo de se ter sempre presente o conteúdo do Regulamento. Também temos presente que a atual redação do artigo 62.º do EOROC que “transcreve” o artigo 13.º do Regulamento, suprime alguns aspetos da norma do Regulamento contribuindo para eventual confusão, em vez de simplificar, o que na nossa perspetiva merece a devida correção, mas mantendo-se a lógica de repetição no EOROC, em proveito da consolidação das normas (em particular as mais relevantes) da profissão.

Nesse sentido, quanto à introdução, a título inovatório, de um novo poder regulamentar para criar novas obrigações de reporte, em pé de igualdade com as obrigações que constam do Regulamento, lei em sentido formal, sem qualquer credencial comunitária, suscita-nos dúvidas quanto à legalidade formal e quanto à segurança jurídica. Uma vez que o poder regulamentar se exerce com menos formalismo que o poder legislativo *stricto sensu*, podem os profissionais ser a qualquer momento confrontados com mais deveres, sem a possibilidade de antecipação.

Por este conjunto de razões e concordando com a inconsistência da atual redação do artigo 62.º do EOROC, sugerimos a manutenção da norma, aditando os elementos mínimos que terão sido inadvertidamente suprimidos.

**6) A extensão dos poderes de supervisão a todas as funções de interesse público, estende igualmente os poderes coercivos, nomeadamente, de instrução e decisão de**

**processos contraordenacionais subjacentes à prática de outras funções de interesse público que não constituam o exercício das funções de auditoria**

Como já tivemos oportunidade de nos pronunciar (por *e-mail* de 25 de setembro de 2018), não nos parece legalmente defensável o alargamento das atribuições que se propõe no anteprojeto. Embora não tenhamos referido no nosso comentário anterior, o certo é que a extensão de tais atribuições tem como consequência a extensão de todos os poderes inerentes à CMVM, inclusivamente, o contraordenacional. Este alargamento de competências extravasa largamente o Regulamento, bem como a Diretiva 2006/43/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho de 17 de maio na redação da Diretiva 2014/56/UE do Parlamento Europeu e do Conselho de 16 de abril e também por via da consequência inerente não concordamos com tal previsão sugerindo a ponderação das atribuições da CMVM.

**7) Alargamento do tipo objetivo de ilícito contraordenacional para a violação de qualquer dever de comunicação previsto na lei ou em regulamento (proposta de redação do artigo 45.º, n.º 4, al. a) do RJSA)**

O alargamento do tipo objetivo de ilícito, que passa a abranger o incumprimento do dever que venha a ser criado por regulamento, suscita-nos dúvidas de legalidade formal, atento o disposto nos artigos 29.º, n.º 3 e 165.º, n.º 1, al. d), ambos da CRP, que se referem à necessidade de prévia lei, em sentido formal, e que poderá ser Lei da Assembleia da República ou Decreto-lei autorizado pela Assembleia da República, por constituir competência reservada à Assembleia da República. Acresce que nos parece que, atento o impacto que o regime contraordenacional tem, nomeadamente, quanto ao valor das coimas, não pode ser dada uma credencial em branco à entidade supervisora para, por via de regulamento, adensar as obrigações dos visados e consequentemente alargar a possibilidade de eventuais incumprimentos e consequentes ilícitos contraordenacionais.

Em face do exposto, entendemos que se deverá referir apenas aos deveres de comunicação legal (ou seja, manter a atual redação).

**8) Dever de comunicação à CMVM de quaisquer factos que possam vir a ser qualificados como contraordenação (art.º 113.º, n.º 2, do EOROC)**

Consagrar uma tal previsão de dever de comunicação dos ROC é consignar uma relevância aos ilícitos de mera contraordenação social da esfera de atuação da CMVM semelhante ao ilícito criminal (artigo 242.º, n.º 2, al. b) do Código Penal, num tratamento desigualitário quanto ao regime sancionatório e os deveres inerentes. Ademais obrigaria os ROC a um esforço de conhecimento de

um regime específico e complexo, desfocando-o da sua atividade primordial, sem benefício para a atividade. Sugere-se assim a eliminação da proposta dessa nova disposição, a qual se apresenta vaga e se entende não dever ser estabelecida.

Acresce que o próprio art.º 113.º, na redação que atualmente se encontra em vigor, terá de ser revisto, pois carece de correção, especialmente quando se lê em conjunto com o artigo 190.º do EOROC. A sua arrumação no capítulo da responsabilidade disciplinar, bem como as redações anteriores do EOROC, evidenciam uma intenção do legislador em sentido diferente da que resulta da redação atual,. Assim, o dever previsto na redação atual do artigo 113.º faz sentido como dever cometido ao Conselho Disciplinar da OROC e não aos ROC, aos quais se aplica o disposto no artigo 190.º do EOROC.

#### **9) Obrigatoriedade de contrato no caso de renovação do mandato (art.º 53.º)**

O proposto n.º 1 do art.º 53.º contém uma disposição que não se justifica, uma vez que, em muitos casos, o ato constituinte pode consistir no próprio registo comercial. A questão não reside no facto de as funções poderem ser exercidas apenas após a celebração de contrato mas no dever de firmar contrato. Acontece, por exemplo, no caso de uma assembleia de sócios deliberar a designação do ROC, sendo efetuado imediatamente o registo correspondente, poder o contrato demorar algum tempo, não apenas na sua formulação, mas na simples recolha de assinaturas dos representantes da entidade. Tal não deve obstar à assunção pelo ROC das responsabilidades decorrentes da sua designação, por ele aceite, e registada, como, assim, se torna esperado pelos terceiros cujo interesse importa, aqui, defender. Este número deve ficar com a redação que já existe hoje, e tem funcionado bem.

No n.º 2 do art.º 53.º é proposta a obrigatoriedade de celebração de contrato também aquando da renovação do mandato. Entendemos que a expressão de que deve ser celebrado contrato sempre que a alteração das circunstâncias o justifique é suficiente. Em geral, uma adenda pode ser adequada para dar resposta às novas circunstâncias. Acresce que, normalmente, os contratos têm uma cláusula de renovação automática. Sugerimos, pois, que não seja mantida essa proposta de alteração.

Conjugando estas e outras observações que já fizemos (por *e-mails* de 16 de novembro e 12 de dezembro p.p.), relacionadas com este artigo, propomos que não seja mantida qualquer proposta de alteração ao mesmo. Permitimo-nos lembrar que, em coerência, deve ser retirada a proposta de aditamento do n.º 5 ao art.º 50.º (a que nos referimos no nosso *e-mail* de 16 de novembro p.p.).

**10) O anteprojeto não prevê qualquer regime transitório, sendo que as alterações entrarão em vigor 45 dias após a respetiva publicação (artigo 8.º do Anteprojeto), sem que se elucide, em disposições transitórias, como se consideram os trabalhos em curso**

Este ponto é relevante para muitas das disposições que comentámos e outras, p.e. em particular para os trabalhos e controlos de qualidade relativos a entidades de interesse público que, por via das alterações legislativas, deixem de ser consideradas enquanto tal. Este assunto poderá ser desenvolvido, se for achado oportuno, posteriormente.

**11) Valores das coimas dos processos contraordenacionais**

Mantêm-se os mesmos valores mínimos e máximos das coimas (artigo 45.º, n.º 1, n.º 2 e n.º 3 (proémios) do RJSA), que se encontram desfasados do contexto nacional e que podem condicionar a atuação do ROC/SROC, cerceando-lhe a independência. Apela-se ainda a que sejam atendidos critérios de proporcionalidade e lembra-se que aos auditores compete emitir parecer sobre a informação prestada pelo órgão de gestão da entidade, não parecendo ser razoável a previsão de um quadro sancionatório mais pesado para o auditor do que para quem tem a responsabilidade sobre essa informação.

**12) Redução do valor das coimas no caso de negligência**

Mantém-se a ausência de redução do valor das coimas em caso de negligência, relevando e tendo a mesma consequência legal a atuação do ROC/SROC dolosa ou negligente, o que desrespeita os princípios subjacentes à determinação da medida da pena, para a qual contribui a medida da culpa. Esta é a oportunidade para completar o processo contraordenacional, com a concretização expressa da redução das coimas, para metade dos valores mínimo e máximo, em caso de negligência.

**13) Redação do artigo 42.º do RJSA e reforço dos poderes da CMVM sobre a OROC e falta de previsão do contraditório**

A CMVM e a OROC são duas autoridades independentes e sem hierarquia, pelo que devem relacionar-se no espírito de colaboração das entidades públicas e da administração pública (artigo 66.º do Código de Procedimento Administrativo). A criação de deveres de obediência entre entidades públicas autónomas é no mínimo *sui generis* e desajustado, e não pode merecer o nosso



acordo. Estamos, como sempre estivemos, disponíveis para colaborar, dialogar, melhorar e alterar tudo o que numa base de diálogo entendamos ser mais benéfico para a atividade, mas obediência é coisa estranha à profissão que se rege pelo princípio de independência. Assim, a alteração proposta em que a OROC figura a par dos ROC/SROC como supervisionada da CMVM não é adequada e não tem apoio na legislação comunitária. Acresce que a formulação do n.º 1 do artigo é desadequada à OROC que não poderá repor a conformidade com as normas de auditoria, pois no âmbito da sua atividade não se rege por tais normas. É inconsistente considerar a OROC como autoridade e depois sujeitá-la a supervisão nos mesmos moldes dos seus membros, pelo que apelamos à devida ponderação.

Neste contexto, ainda que não abrangido pelas alterações propostas, aproveitamos para sugerir também a eliminação da al. b) do n.º 2 do art.º 25.º do RJSA, bem como a eliminação da parte final da al. a) do mesmo número.

Acresce que o artigo só prevê a emissão de recomendações aos ROC/SROC, sem possibilidade de exercer o contraditório e discordar de forma fundamentada das recomendações apresentadas, o que desrespeita o princípio de audição prévia.

#### **14) Independência do ROC/SROC face à CMVM, tendo em conta os respetivos poderes de intervenção**

O art.º 71.º do EOROC (bem como o art.º 61.º e bem como as normas de auditoria) consagra o dever de independência do revisor oficial de contas. O n.º 9 do art.º 25.º do RJSA estabelece que “a CMVM não pode interferir no conteúdo da certificação legal das contas ou no relatório de auditoria”, como de outro modo não poderia ser, atenta a natureza da profissão de revisor oficial de contas, a sua responsabilidade pela emissão daqueles relatórios e a exigência de independência referida e que resulta óbvia.

No entanto, no anteprojeto introduzem-se e mantêm-se disposições que, contrapondo o referido acima, afetam a atuação do ROC em independência e devem merecer a necessária correção. A título de exemplo salientam-se as situações seguintes: o peso do quadro sancionatório pode afetar a independência do ROC (como referido acima), dada a sua desproporcionalidade, criando uma pressão no sentido de dirigir as preocupações do profissional de um modo demasiado significativo para evitar a coima; o art.º 40.º, n.º 2 do RJSA define que a CMVM efetua ações para corrigir os casos de exercício incorreto da atividade de auditoria (sendo proposta a alteração para “de funções de interesse público...”, alteração com a qual não se concorda como já exposto), não devendo a correção ser cometida à CMVM, sendo a responsabilidade pelo exercício da atividade exclusiva do revisor oficial de contas; a falta de previsão de contraditório na adoção de recomendações (art.º 42.º do RJSA), a que já nos referimos, obriga o ROC a uma obediência que pode ser também

incompatível com a manutenção da sua independência, bem como o facto de se prever (no mesmo artigo) a adoção de recomendações para situações sanáveis. As recomendações devem ser sempre formuladas de modo a permitir ao profissional adoptá-las sem perder a sua capacidade de decisão; o art.º 74.º, n.º 14 do EOROC estabelece a necessidade de validação pela OROC (na proposta de alteração, antes pela CMVM) dos procedimentos internos simplificados que eventualmente um ROC possa estabelecer. Tal validação implica também uma redução (ou eliminação) da responsabilidade que deve ser assumida pelo profissional, o que não é aceitável, e que tem também como consequência a redução da sua independência.

Permanecemos à disposição para análise conjunto de todos os assuntos que comentámos ou outros que entendam necessários.

Com os melhores cumprimentos

**José Rodrigues de Jesus**

Bastonário



Rua do Salitre, 51/53  
1250-198 Lisboa PORTUGAL  
Tel.: +351 21 353 61 58  
Fax: +351 21 353 61 49

[www.oroc.pt](http://www.oroc.pt)