

A Lei n.º 99-A/2021, de 31 de dezembro, e as principais alterações introduzidas com impacto no exercício da atividade dos Revisores Oficiais de Contas

FILIPA VILA NOVA*

SUMÁRIO: 1. *Introdução*. 2. *Definições e termos*. 3. *As principais alterações ao Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*. 4. *As alterações à Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro*. 5. *As principais alterações ao Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria*.

1. Introdução

No dia 31 de dezembro de 2021, foi publicada a Lei n.º 99-A/2021, que procedeu à alteração de alguns diplomas legais, entre os quais o Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (“EOROC”), aprovado pela Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, a Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro, e o Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria (“RJSA”), aprovado pela Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro, nomeadamente com impacto no exercício da atividade dos Revisores Oficiais de Contas (“ROC”).

Na verdade, resulta do artigo 8.º da Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro¹, que decorridos três anos da sua entrada em vigor, o Governo promove a avaliação dos resultados da aplicação da mesma e da demais legislação adotada no quadro da transposição da Diretiva 2014/56/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014 (que alterou a Diretiva 2006/43/CE relativa

* Advogada e Mestranda em Direito das Empresas e do Trabalho – especialização em Direito das Empresas – no Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa (ISCTE-IUL).

¹ Que entrou em vigor no dia 1 de janeiro de 2016, com algumas exceções, nos termos dos n.ºs 1 e 2 do seu artigo 13.º.

à revisão legal das contas anuais e consolidadas), e da execução, na ordem jurídica interna, do Regulamento (UE) n.º 537/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014 (relativo aos requisitos específicos para a revisão legal de contas das entidades de interesse público (“EIP”), e que revogou a Decisão 2005/909/CE da Comissão)², e pondera, em função dessa avaliação, a necessidade ou a oportunidade da sua revisão.

Ora, a revisão do EOROC e do RJSA decorreu quer do dever de promover a avaliação dos resultados da aplicação da legislação em causa, naquele prazo, quer da experiência prática na implementação daquela, que permitiu uma reflexão aprofundada sobre esta legislação e a deteção de um conjunto de aspetos que nela importou clarificar e/ou aperfeiçoar, como a redução do número de categorias de EIP e a simplificação do regime de rotação dos ROC, tendo em conta, por um lado, princípios de simplificação, eficiência e redução de custos, e, por outro lado, a garantia de qualidade da supervisão e da proteção dos investidores. Além disso, dotou-se a Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (“CMVM”) de poderes para supervisionar e regulamentar os requisitos de idoneidade, qualificação e experiência profissional dos membros dos órgãos sociais e idoneidade dos sócios de sociedades de revisores oficiais de contas (independentemente de serem ou não ROC). Foram ainda revistas algumas definições relevantes do sistema da supervisão de auditoria, o regime sancionatório – contraordenacional – e as atribuições da CMVM em relação aos órgãos de fiscalização de EIP.

Apesar de terem sido introduzidas algumas alterações legislativas no que respeita à competência dos órgãos da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (“OROC”), bem como ao acesso à profissão de ROC e procedimento de registo dos auditores e entidades de auditoria de países terceiros junto da CMVM, na esteira de algumas recomendações da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico, o presente texto não incidirá sobre estas matérias, focando-se apenas nas principais alterações legislativas com impacto no exercício da atividade dos ROC.

Nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 22.º da Lei n.º 99-A/2021, de 31 de dezembro, as alterações legislativas em causa entraram em vigor no dia 30 de janeiro de 2022, com exceção da redação dada ao artigo 3.º do RJSA, que entrou em vigor no dia 1 de janeiro de 2022.

² Ambos publicados no Jornal Oficial da União Europeia, L 158, de 27 de maio de 2014, disponível in <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=OJ:L:2014:158:TOC>

2. Definições e termos

A anterior redação do EOROC, nomeadamente o disposto no seu artigo 42.º, relativo à auditoria às contas, fazia menção às «normas de auditoria em vigor». Apesar do n.º 8 (atual n.º 9) do artigo 45.º do mesmo diploma estabelecer que, enquanto não forem adotadas pela Comissão Europeia, as normas internacionais de auditoria são diretamente aplicáveis, a nova redação do artigo 42.º do EOROC veio expressamente consagrar que aquela atividade é efetuada de acordo com as normas internacionais de auditoria, bem como de acordo com as normas internacionais de controlo de qualidade e outras normas conexas, na medida em que sejam relevantes para a revisão legal de contas.

O EOROC, ao contrário do que sucede com o RJSA, não apresenta uma definição de «normas internacionais de auditoria», nem de «normas internacionais de controlo de qualidade» nem de «outras normas conexas». No entanto, as definições contidas na atual redação das alíneas l), n) e p) do n.º 1 do artigo 2.º do RJSA também se aplicam ao EOROC, por força do seu novo artigo 191.º-A, pelo que também para este as «normas internacionais de auditoria» são as ISA, as «normas internacionais de controlo de qualidade» são as ISQC, correspondendo as «outras normas conexas» às «outras normas internacionais» conexas com as anteriores, todas emitidas atualmente pelo *International Auditing and Assurance Standards Board* (“IAASB”) da *International Federation of Accountants* (“IFAC”)³.

Por seu turno, a nova redação da alínea d) do n.º 1 do artigo 2.º do RJSA remete para o artigo 42.º do EOROC quanto à definição de «auditoria às contas», que integra os exames e outros serviços relacionados com as contas de empresas ou de outras entidades efetuados de acordo com as ISA, as ISQC e outras normas conexas, na medida em que sejam relevantes para a revisão legal de contas compreendendo: a) a revisão legal das contas, exercida em cumprimento de disposição legal ou estatutária⁴; b) a revisão voluntária das contas, exercida em cumprimento de vinculação contratual⁵; c) os serviços relacionados com os referidos nas alíneas anteriores, quando tenham uma finalidade ou um âmbito específicos ou limitados⁶.

³ Vide <https://www.iaasb.org/publications/2020-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-and-related-services>

⁴ Nos termos do n.º 1 do artigo 45.º do EOROC, «na sequência do exercício da revisão legal das contas, é emitida certificação legal das contas [...]».

⁵ Na sequência do exercício da revisão voluntária é emitido relatório de auditoria, conforme resulta da atual redação do n.º 10 do artigo 45.º do EOROC.

⁶ Em resultado da prestação destes serviços, que corresponde ao exercício de uma função de interesse público, é emitido relatório, nos termos da atual redação do artigo 47.º do EOROC.

A anterior alínea i) do artigo 2.º do RJSA remetia para o artigo 41.º do EOROC quanto à definição de «*funções de interesse público*». Apesar do artigo 41.º não ter sofrido alterações no que respeita à definição em apreço para efeitos do EOROC⁷, a nova redação da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do RJSA vem apresentar a seguinte definição de «*funções de interesse público*»: i) aquelas em que é prevista, em lei ou regulamento, nacional ou da União Europeia, a intervenção obrigatória ou facultativa de auditor; e ii) a auditoria às contas.

Uma vez que quer o EOROC, quer o RJSA, para preenchimento da definição de «*funções de interesse público*», remetem para a demais legislação em vigor, os artigos 43.º e 44.º do EOROC foram revogados, nos termos da alínea b) do artigo 21.º da Lei n.º 99-A/2021, de 31 de dezembro.

Tanto o EOROC como o RJSA fazem referência, em diversos dispositivos legais, a «*normas relativas a auditores*». No entanto, o EOROC não apresenta a sua definição, pelo que se aplica a que consta do n.º 2 do artigo 2.º RJSA⁸, por força do novo artigo 191.º-A daquele.

A definição de «*rede*» que constava das subalíneas i) e ii) da alínea p) do artigo 2.º do RJSA também foi alterada, passando a ser a estrutura mais vasta que tem por objeto a cooperação, a que pertence um ROC ou uma sociedade de revisores oficiais de contas (SROC) e na qual se verifique uma das seguintes situações: partilha dos lucros e dos custos, partilha da propriedade, controlo ou gestão comuns, políticas e procedimentos de controlo interno de qualidade

⁷ Isto é, a auditoria às contas, nos termos do seu artigo 42.º, o exercício de quaisquer outras funções que por lei exijam a intervenção própria e autónoma de ROC sobre determinados factos patrimoniais de empresas ou de outras entidades, bem como os inerentes a quaisquer outras funções de interesse público que a lei lhes atribua com carácter de exclusividade, também entendidos como atos próprios e exclusivos dos ROC e das sociedades de revisores oficiais de contas.

⁸ A saber: a) as constantes dos seguintes diplomas e sua regulamentação: i) o presente regime jurídico; ii) o EOROC; iii) as leis da União Europeia sobre auditoria; b) as ISA; c) As ISQC; d) outras normas internacionais; e) as constantes de leis ou regulamentos que rejam, em relação aos auditores: i) o acesso e exercício da atividade; ii) a organização; iii) o funcionamento; iv) a formação; v) o planeamento, execução, conclusões e relato e controlo de qualidade do seu trabalho; f) as constantes de lei ou regulamento, nacional ou da União Europeia, que prevejam a intervenção obrigatória ou facultativa de auditor.

O *International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* do *International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)*, 2018, publicado pelo IFAC, disponível em <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IESBA-Handbook-Code-of-Ethics-2018.pdf>, não se aplica diretamente em Portugal, nomeadamente nos termos do artigo 2.º, bem como da alínea j) do n.º 1 do artigo 8.º, todos da Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro, que estabelece o regime jurídico de criação, organização e funcionamento das associações públicas profissionais, mas o Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (Regulamento 551/2011, de 14 de outubro, atualmente em vigor), disponível in <https://www.oroc.pt/Uploads/Files/CodigoEtica2011.pdf>, baseado naquele.

comuns, estratégia empresarial comum, utilização de uma marca comum ou de uma parte significativa dos recursos profissionais⁹. *In casu*, a definição de «rede» que consta do RJSA aplica-se também ao EOROC, por força do já indicado seu novo artigo 191.º-A.

Ainda, a definição de «pequenas empresas», que consta da anterior redação da alínea n) do artigo 2.º do RJSA, foi substituída, fazendo-se a remissão para a definição de «pequenas entidades» que consta na legislação contabilística¹⁰, conforme resulta da nova redação da alínea q) do n.º 1 do artigo 2.º do mesmo diploma.

O ceticismo profissional, para efeitos do artigo 70.º do EOROC, passa a ser uma atitude caracterizada por um espírito crítico, atento às condições que possam indiciar eventuais distorções devidas a erro ou fraude, e por uma apreciação crítica da prova de auditoria, conforme estabelece o seu n.º 3¹¹.

Por último, salienta-se que, em ambos os diplomas, o termo «inspeção» foi substituído pelo termo «supervisão».

3. As principais alterações ao Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

Relativamente às atribuições da OROC, resulta da nova redação da alínea b) do artigo 6.º que, sem prejuízo das competências de supervisão pública legalmente atribuídas à CMVM, é atribuição daquela supervisionar a atividade de auditoria às contas de empresas ou de outras entidades, de acordo com as normas relativas a auditores em vigor e nos termos previstos no artigo 4.º do RJSA, bem como o exercício de outras funções de interesse público, incluindo em matéria de controlo de qualidade e de ações de supervisão de auditores que não realizem revisão legal de contas de EIP, desde que estas últimas não decorram de denúncia de outra autoridade nacional ou estrangeira.

Apesar de o artigo 21.º do Regulamento do Controlo de Qualidade da OROC¹² prever, nomeadamente, a indicação, por parte da comissão do controlo de qualidade da OROC, de recomendações a adotar pelos ROC, o legislador entendeu aditar o artigo 6.º-A ao EOROC, com a epígrafe «emissão e

⁹ Ou seja, os requisitos que constam da nova redação da subalínea ii) da alínea r) do n.º 1 do artigo 2.º do RJSA não são cumulativos.

¹⁰ Atualmente o n.º 2 do artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, na redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho.

¹¹ É eliminada a menção à «atitude caracterizada também pela dúvida», bem como suprimida a expressão «apreciação crítica dos elementos de auditoria», passando a definição a coincidir com a que resulta do n.º 2 do artigo 21.º da Diretiva 2006/43/CE na sua versão consolidada.

¹² Regulamento n.º 26/2017, de 9 de janeiro.

adoção de recomendações», onde se prevê que a OROC, sempre que detete eventuais irregularidades sanáveis, pode, nos relatórios de supervisão, concluir pela emissão de recomendações ao ROC, no sentido de serem adotadas medidas para a reposição da conformidade com as normas relativas a auditores aplicáveis (n.º 1), que devem ser adotadas por este num prazo razoável a estabelecer pela OROC (n.º 2).¹³ Caso o ROC adote devidamente as recomendações resultantes das ações de controlo de qualidade, a OROC pode determinar a não aplicação de sanções, nos termos do n.º 4 do mesmo artigo¹⁴.

Quanto à certificação legal de contas (“CLC”), a nova redação da alínea c) do n.º 2 do artigo 45.º passa a incluir a escusa de opinião, que não estava prevista na anterior redação. Por sua vez, o n.º 4 vem estabelecer que os ROC não devem emitir opinião de auditoria e devem declarar, de forma fundamentada, a impossibilidade de emissão de CLC quando concluíam ser inexistente, ser significativamente insuficiente ou ter sido ocultada matéria de apreciação, só podendo emitir aquela em data posterior caso as contas sejam, entretanto, disponibilizadas e supridas as insuficiências identificadas aquando da emissão da declaração de impossibilidade, suprimindo-se aqui a figura da escusa prevista na anterior redação. É incluído um novo n.º 5, que tem como consequência a renumeração de todos os artigos subsequentes, cuja redação se mantém, e que vem consagrar que a CLC não inclui uma garantia quanto à viabilidade futura da entidade auditada, nem quanto à eficiência ou eficácia com que o órgão de administração conduziu as atividades da entidade auditada¹⁵.

O artigo 49.º, relativo às modalidades de exercício da atividade, vê aditado o n.º 6, que prevê a obrigatoriedade de o ROC informar a CMVM, nos termos regulamentares aplicáveis, sobre o exercício das suas funções em regime de dedicação exclusiva ou não dedicação exclusiva¹⁶.

No que respeita à designação do ROC ou da SROC para o exercício da revisão legal de contas de qualquer entidade, são introduzidos dois prazos: o da designação por parte da entidade auditada e o da aceitação do ROC. Assim, a entidade auditada deve comunicar ao ROC, no prazo máximo de cinco dias,

¹³ O n.º 3 do artigo 6.º-A estabelece o prazo máximo de oito dias úteis – após o decurso do prazo fixado pela OROC para a adoção de medidas – para o ROC comunicar à OROC o modo como procedeu à adoção das recomendações.

¹⁴ Nos termos do n.º 5 do artigo 6.º-A, a OROC divulga no relatório anual uma síntese da tipologia de irregularidades e fundamentos das decisões de não promoção do processo referidas no n.º 4.

¹⁵ Redação idêntica à do n.º 5 do artigo 44.º ora revogado.

¹⁶ Conforme resulta do n.º 5 do artigo 49.º, só os ROC que exerçam as funções contempladas no EOROC em regime de dedicação exclusiva, bem como as SROC em que todos os sócios estejam nessas condições, podem contratar ROC nos termos da alínea c) do n.º 1, isto é, celebrar contrato com ROC a título individual.

a sua designação e a aceitação do ROC ocorre no prazo máximo de 30 dias a contar da data da comunicação da sua designação, tudo nos termos dos novos n.ºs 6 e 5 do artigo 50.º, respetivamente.

O artigo 53.º, que respeita ao vínculo contratual, mantém apenas inalterada a redação do seu n.º 3, ora n.º 4¹⁷, passando o n.º 1 a prever expressamente que o ROC só pode exercer auditoria às contas após a celebração, no prazo máximo para aceitação da designação previsto no n.º 5 do artigo 50.º¹⁸, de contrato escrito de prestação de serviços, que pode seguir o modelo fixado pela OROC. Para além disso, o novo n.º 3 estabelece que o contrato em causa é celebrado, pelo menos, aquando da designação inicial do ROC, da renovação do mandato e sempre que uma alteração das circunstâncias justifique a alteração dos termos do trabalho. Ainda, da nova redação do n.º 2 resulta que o ROC só pode exercer outras funções de interesse público após a celebração de contrato escrito de prestação de serviços, que deve ocorrer no prazo máximo de 15 dias a contar da data da aceitação da proposta de prestação de serviços¹⁹.

A resolução do contrato pela entidade à qual o ROC preste serviços passa a ser comunicada por ambos, quer à OROC, quer à CMVM, no prazo de 30 dias a contar da mesma, com indicação dos motivos que a fundamentam, nos termos da nova redação do n.º 2 do artigo 55.º, relativo às obrigações acessórias²⁰.

No que se refere à inamovibilidade e rotação, o disposto no n.º 3 do artigo 54.º é alterado, sendo estabelecido que, nas EIP, o mandato inicial para o exercício de funções de revisão legal de contas pelo ROC não pode ser inferior a dois anos, sendo a sua duração máxima de 10 anos²¹. Os n.ºs 4 a 6, relativos à prorrogação excepcional do período máximo e do *cooling-off period* ali previstos, são revogados. Ainda, o n.º 7 é alterado e passa a prever que o ROC que exerça

¹⁷ Relativo à inoponibilidade da nulidade do contrato por inobservância de forma escrita a terceiros de boa-fé.

¹⁸ A anterior redação do n.º 1 do artigo 53.º estabelecia o prazo de 45 dias a contar da data da designação.

¹⁹ A anterior redação do artigo 53.º não previa a celebração de contrato de prestação de serviços e, consequentemente, de prazo, no âmbito do exercício de outras funções de interesse público para além da auditoria às contas.

²⁰ Anteriormente, a resolução do contrato pela entidade à qual o ROC prestava serviços era apenas comunicada por aquele à OROC no mesmo prazo e com a indicação dos motivos que a fundamentavam.

²¹ O período máximo de exercício de funções de revisão legal de contas em EIP pelo sócio responsável pela orientação ou execução direta da revisão de contas mantém-se nos sete anos, a contar da sua primeira designação, bem como o *cooling-off period* mínimo de três anos, tudo nos termos do n.º 2 do artigo 54.º.

funções de revisão legal de contas numa EIP cria um mecanismo adequado de rotação gradual dos quadros superiores envolvidos na revisão legal de contas que inclua, pelo menos: a) as pessoas registadas como ROC; b) as pessoas que desempenhem funções na coordenação do plano de trabalhos, de revisão do trabalho desenvolvido e de gestão da relação com o cliente; c) o revisor de controlo de qualidade do trabalho; e d) os especialistas ou peritos do ROC que desempenhem funções equivalentes às descritas na alínea b).

Acerca dos honorários, o conselho diretivo da OROC deixa de poder determinar o tempo de trabalho necessário à execução de um serviço de auditoria, sendo revogado o n.º 1 do artigo 59.º. Aliás, no exercício de funções de interesse público, os honorários são fixados entre as partes, tendo nomeadamente em conta critérios de razoabilidade que atendam, em especial, à natureza, extensão, profundidade e tempo do trabalho necessário à execução de um serviço de acordo com as normas relativas a auditores e os princípios éticos aplicáveis, nos termos da nova redação do n.º 3 do mesmo artigo. No entanto, no âmbito do exercício dessas funções, os honorários do ROC não podem pôr em causa a sua independência profissional e a qualidade do seu trabalho, nem ser influenciados ou determinados pela prestação de serviços adicionais à entidade auditada, nem ser em espécie, contingentes ou variáveis em função dos resultados do trabalho efetuado (n.º 2).

No que concerne ao dever de elaboração e divulgação do relatório de transparência, do n.º 1 do artigo 62.º resulta que os ROC que realizam a revisão legal de contas de EIP publicam o relatório anual de transparência previsto na legislação da União Europeia²², incluindo os elementos adicionais que venham a ser fixados pela CMVM em regulamento. Do n.º 2 deixa de constar o pedido de solicitação à CMVM para autorizar a não divulgação de certas informações, na medida necessária para atenuar uma ameaça iminente e significativa à segurança pessoal de qualquer pessoa, cabendo ao ROC a decisão de não divulgar a lista das EIP relativamente às quais realizou revisões legais de contas durante o exercício financeiro precedente. No entanto, o ROC tem de comunicar à CMVM, essa decisão, por escrito e devidamente fundamentada, até ao momento da divulgação do relatório.

Com a remissão para a legislação da União Europeia, o artigo 63.º, que respeitava ao dever de comunicação ao órgão de fiscalização por parte dos ROC ou das SROC que realizassem auditoria às contas de EIP, é revogado, nos termos da alínea b) do artigo 21.º da Lei n.º 99-A/2021, de 31 de dezembro.

²² Veja-se o artigo 13.º do Regulamento (UE) n.º 537/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014.

Foi aditado o artigo 64.º-A, onde se prevê que os pedidos, comunicações e notificações ou declarações, relacionados com a profissão, entre a OROC e o ROC ou a SROC, com exceção dos relativos a procedimentos disciplinares, são efetuados por transmissão eletrónica de dados, através do balcão único eletrónico da OROC, acessível através do sítio na Internet daquela²³.

Relativamente ao dever de independência, resulta do n.º 1 do artigo 71.º que, no exercício das suas funções, e pelo menos durante o período abrangido pelas demonstrações financeiras a auditar e o período durante o qual é realizada a revisão legal de contas, os ROC, bem como quaisquer pessoas singulares em posição de influenciar direta ou indiretamente o resultado da revisão legal ou voluntária de contas, asseguram a sua independência relativamente à entidade auditada e não participam na tomada de decisões dessa entidade. Para além disso, a alínea c) do n.º 7 é alterada, no sentido de constar que as pessoas referidas no n.º 4 não podem participar nem influenciar de qualquer modo o resultado da revisão legal de contas de uma determinada entidade auditada caso tenham tido, durante o período referido no n.º 1 (e não no n.º 2, como resultava da anterior redação), relação de trabalho, comercial ou de outro tipo com a entidade auditada, suscetível de causar um conflito de interesses.

Acerca da organização interna dos ROC, a nova redação do n.º 8 do artigo 74.º vem estabelecer que estes utilizam sistemas, recursos e procedimentos adequados para garantir, para além da continuidade e da regularidade do exercício das suas atividades de revisão legal de contas (alínea a)), também o cumprimento das leis e regulamentos que lhes são aplicáveis (alínea b)). O n.º 13 passa a prever que, para além da CMVM, o ROC também tem de demonstrar perante a OROC (em função de quem o solicite), que as políticas e os procedimentos concebidos para garantir o cumprimento dos requisitos previstos neste artigo são adequados à escala e à complexidade das suas atividades. Os procedimentos internos específicos simplificados, designadamente ao nível dos processos que têm como objetivo o cumprimento dos deveres prescritos nos números anteriores, que o ROC pode definir no âmbito da revisão legal e voluntária de contas de pequenas empresas que não sejam EIP deixam de ser validados pela CMVM e passam a ser verificados pela OROC, a requerimento daquele, nos termos da nova redação do n.º 14. É aditado o n.º 15 que prevê que o ROC deve estabelecer procedimentos adequados para os seus colaboradores comunicarem infrações a nível interno através de um canal específico²⁴.

²³ Na esteira do disposto no artigo 22.º da Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro.

²⁴ Consequentemente, o n.º 4 do artigo 49.º do RJSA com a mesma redação foi revogado, nos termos da alínea c) do artigo 21.º da Lei n.º 99-A/2021, de 31 de dezembro.

O artigo 75.º, relativo à organização do trabalho, é alterado nomeadamente quanto à redação do seu n.º 4, passando o ROC a consagrar ao trabalho tempo e recursos suficientes que lhe permitam desempenhar adequadamente as suas funções, não apenas ao realizar a revisão legal ou voluntária de contas, mas no exercício de qualquer função de interesse público²⁵. Quanto ao registo de clientes que deve ser mantido pelos ROC e pelas SROC, a alínea c) do n.º 8 estabelece que aquele deve incluir como dados obrigatórios em relação a cada cliente de auditoria, para além dos honorários cobrados pela revisão legal de contas e por outros serviços, em cada exercício financeiro, também os honorários contratados. Para além disso, devem constar daquele registo, não só os dados referidos nas alíneas a) e b) do n.º 8 do artigo 75.º, mas também a data em que o ROC ou a SROC começou a realizar as revisões legais de contas do cliente e, se aplicável, informação sobre o grupo a que pertence o cliente, incluindo, pelo menos, informação sobre a sua empresa-mãe e entidades sob o seu controlo, tudo nos termos conjugados das novas alíneas d) e e) do mesmo número. É aditado o n.º 12 que vem estabelecer que os ROC conservam registos de todas as queixas apresentadas por escrito²⁶.

No n.º 1 do artigo 76.º é estabelecida a contagem do prazo relativo ao período mínimo de cinco anos da conservação do arquivo²⁷, remetendo para o termo do prazo referido no n.º 11 do artigo 75.º²⁸.

No que se refere aos honorários pela prestação de serviços distintos de auditoria previstos na legislação da União Europeia, a nova redação do n.º 2 do artigo 77.º passa a estabelecer que, para efeitos dos seus limites, são considerados os serviços prestados à EIP, à sua empresa-mãe ou às entidades sob o seu controlo por entidades, sediadas em Portugal, da rede a que o ROC pertence. Por sua vez, o n.º 6 vem estabelecer que o ROC ou, quando aplicável, o ROC do grupo informa imediatamente a CMVM, nos termos regulamentares aplicáveis, quando os honorários totais recebidos de uma EIP em cada um dos três últimos exercícios financeiros consecutivos forem superiores a 15% dos honorários totais recebidos, informando ainda sobre as medidas adotadas

²⁵ No âmbito do exercício de outras funções de interesse público, para além da revisão legal ou voluntária de contas, o ROC também organiza um arquivo de toda a documentação de suporte ao trabalho realizado e às conclusões obtidas, devendo o mesmo ser encerrado até 60 dias após a data da CLC ou do relatório de auditoria, do relatório, parecer ou outro documento emitido pelo ROC consoante o caso, tudo nos termos conjugados dos n.ºs 10 e 11 do artigo 75.º

²⁶ E não apenas as relativas à execução das revisões legais de contas.

²⁷ A conservação visa não apenas os documentos e informações respeitantes ao arquivo de auditoria, mas também o arquivo subjacente à prestação de outras funções de interesse público.

²⁸ Isto é, para os 60 dias após a data da CLC, do relatório de auditoria ou do relatório, parecer ou outro documento emitido pelo ROC.

para a salvaguarda da sua independência e as decisões do órgão de fiscalização daquela²⁹. Ainda, conforme resulta do novo n.º 15, a pedido fundamentado do ROC ou da SROC, a CMVM pode autorizar, a título excepcional, e por um período que não exceda dois exercícios, que o requerente possa ultrapassar os limites de honorários pela prestação de serviços distintos da auditoria previstos na legislação da União Europeia.

No âmbito da prestação dos serviços em apreço, a nova redação do n.º 12 do artigo 77.º passa a prever que o ROC também tem de organizar um arquivo³⁰.

Quanto à preparação para a revisão legal de contas de EIP e avaliação das ameaças à independência, a nova redação do n.º 2 do artigo 78.º prevê que o ROC ou SROC: *a)* confirma anualmente, por escrito, ao órgão de fiscalização a sua independência relativamente à entidade auditada, bem como a dos seus sócios, dirigentes de topo e outros dirigentes que executem a revisão legal de contas; *b)* debate com o órgão de fiscalização as ameaças à sua independência e as salvaguardas aplicadas para mitigar essas ameaças, conforme documentadas nos termos do n.º 1; e *c)* comunica anualmente ao órgão de fiscalização todos os serviços distintos de auditoria prestados à entidade auditada, à sua empresa-mãe ou às entidades sob o seu controlo.³¹

Os artigos 79.º e 80.º, relativos à comunicação de irregularidades e controlo de qualidade interno do trabalho nas entidades de interesse público, respetivamente, são revogados, nos termos da alínea b) do artigo 21.º da Lei n.º 99-A/2021, de 31 de dezembro, aplicando-se a propósito os artigos 7.º e 8.º, do Regulamento (UE) n.º 537/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014, respetivamente.

O artigo 82.º, que respeita ao uso de nome e menção de qualidade, mantém-se inalterado nos seus n.ºs 1 e 2, passando a constar do seu n.º 3 que, em todos os documentos subscritos por um ROC no desempenho das funções

²⁹ Para este efeito, a CMVM pode exigir, quando tal se justifique para a aferição da independência do ROC ou, se aplicável, do ROC do grupo, que no cálculo do rácio de 15% sejam incluídos os honorários recebidos da EIP por todos ou por parte dos membros, sediados em Portugal, que pertençam à respetiva rede.

³⁰ O arquivo em causa deve conter a aprovação dos referidos serviços e respetiva fundamentação pelos órgãos de fiscalização relevantes, os contratos celebrados, a documentação de suporte ao trabalho realizado e às conclusões obtidas e o resultado final entregue à entidade auditada, ou à sua empresa-mãe ou a entidades sob o seu controlo, conforme aplicável.

É aplicável, com as devidas adaptações, o previsto no artigo 76.º quanto ao prazo de conservação.

³¹ O novo n.º 3 do artigo 78.º esclarece que as comunicações em causa são efetuadas antes da emissão da CLC.

contempladas no EOROC³², é obrigatória, para além da indicação da sua qualidade, a qual pode ser expressa pelas iniciais «ROC», também o seu número de registo junto da CMVM, caso exerça funções de interesse público³³.

Relativamente aos impedimentos, o artigo 91.º vê a redação do seu n.º 4 alterada quanto ao período de impedimento relativo ao exercício por parte dos ROC, incluindo os sócios de SROC e seus representantes, de funções de membros de órgãos de administração ou gerência em empresa ou outra entidade, ou em qualquer sociedade nela participante ou em que ela participe, em que tenham exercido funções de revisão legal de contas, passando dos três para os dois últimos anos.

O artigo 119.º, que é relativo às participações de ROC em SROC, também sofre alterações quanto à sua redação, começando logo no seu n.º 1, porquanto o ROC a título individual pode ser sócio de mais de uma SROC, desde que a sua atividade profissional seja exercida apenas em nome de uma SROC³⁴. Como consequência, quando seja sócio de mais do que uma SROC, o ROC apenas pode ser membro do órgão de administração da SROC em que exerça a sua atividade profissional (n.º 2)³⁵.

4. As alterações à Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro

Este diploma legal apenas sofreu alterações no que concerne à redação das alíneas a) e c) do n.º 3 do seu artigo 3.º, que dizem respeito à fiscalização das EIP. Assim, sem prejuízo dos demais deveres legais, contratuais e estatutários que lhe sejam imputáveis, o órgão de fiscalização das EIP está sujeito nomeada-

³² Todos os documentos eletrónicos que, nos termos do EOROC e demais legislação aplicável, tenham de conter a assinatura do ROC podem ser assinados com recurso à assinatura eletrónica qualificada, que ateste a identidade e a qualidade profissional do signatário, nos termos legais, podendo ser utilizada a assinatura eletrónica qualificada da chave móvel digital ou do cartão de cidadão, com recurso ao Sistema de Certificação de Atributos Profissionais com o Cartão de Cidadão, nos termos do n.º 2 do artigo 51.º da Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro.

³³ O não cumprimento destas obrigações implica a nulidade dos atos a que os documentos digam respeito e as sanções previstas na lei, sem prejuízo da ação disciplinar da OROC.

³⁴ Resulta da anterior redação do n.º 1 do artigo 119.º que nenhum ROC a título individual podia ser sócio de mais de uma SROC, salvo quando, por qualquer causa, estivesse comprovadamente de saída de uma SROC para entrar como sócio noutra.

³⁵ A nova redação do n.º 3 do artigo 130.º estabelece que o sócio ROC cuja inscrição na OROC se encontre suspensa compulsivamente ou cancelada compulsivamente não pode ser membro do órgão de gestão da SROC durante, consoante o caso: a) o período de suspensão determinado pela OROC; ou b) o período durante o qual se encontrar impossibilitado de requerer a sua reinscrição na lista de ROC junto da OROC.

mente aos deveres de incluir no relatório anual sobre a sua atividade informação relativa aos resultados da revisão legal de contas e explicar o modo como esta contribuiu para a integridade do processo de preparação e divulgação de informação financeira, bem como o papel que o órgão de fiscalização desempenhou nesse processo³⁶ e de fiscalizar a eficácia dos sistemas de controlo interno e de gestão do risco e, se aplicável, de auditoria interna, no que respeita ao processo de preparação e divulgação de informação financeira, sem violar a sua independência³⁷.

5. As principais alterações ao Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria

Da nova redação do artigo 3.º resulta uma significativa diminuição de categorias de EIP, a saber: as empresas de investimento, os organismos de investimento coletivo sob forma contratual e societária, as sociedades de capital de risco, as sociedades de investimento em capital de risco e os fundos de capital de risco, as sociedades de investimento alternativo especializado e os fundos de investimento alternativo especializado, as sociedades de titularização de créditos e os fundos de titularização de créditos e as empresas públicas que, durante dois anos consecutivos, apresentem um volume de negócios superior a €50.000.000, ou um ativo líquido total superior a €300.000.000.

Por seu turno, o artigo 4.º, que respeita às atribuições da CMVM, vem, logo no seu n.º 1, acrescentar que também os sócios e membros dos órgãos sociais de SROC, para além nomeadamente dos ROC e das SROC, ficam sujeitos à supervisão pública daquela entidade. Na verdade, esta atribuição inclui a supervisão do exercício de funções de interesse público desenvolvidas em Portugal por ROC e SROC e a supervisão final de todas as entidades e atividades relativamente às quais a OROC possua igualmente atribuições, incluindo a supervisão dos procedimentos e atos de inscrição assegurados pela OROC e dos sistemas de controlo de qualidade por esta implementados nos termos e para os efeitos do EOROC, conforme resulta da conjugação da nova redação das alíneas a) e b) do n.º 2. A redação das alíneas a) e b) do n.º 4 também são alteradas, cabendo exclusivamente à CMVM, entre outras atribuições

³⁶ Anteriormente, resultava que o órgão de fiscalização das EIP devia informar o órgão de administração dos resultados da revisão legal das contas e explicar o modo como esta contribuiu para a integridade do processo de preparação e divulgação de informação financeira, bem como o papel que o órgão de fiscalização desempenhou nesse processo.

³⁷ Da redação anterior constava a menção a «*sistemas de controlo de qualidade interno*».

definidas pela legislação nacional e europeia, assegurar o controlo de qualidade dos auditores que realizem a revisão legal de contas de EIP, bem como as ações de supervisão sobre quaisquer auditores que decorram de denúncia de outra autoridade nacional ou estrangeira e acompanhar a evolução do mercado de prestação de serviços de revisão legal de contas a EIP para efeitos da norma sobre monitorização da qualidade e competitividade do mercado, prevista na legislação da União Europeia.

Foi aditado o artigo 25.º-A, que prevê que, quando esteja em causa a supervisão de uma pessoa coletiva ou equiparada, a CMVM pode ainda, por falta de idoneidade, qualificação ou experiência profissional dos membros dos seus órgãos sociais para o exercício do cargo ou por falta de idoneidade dos seus sócios, ordenar nomeadamente a inibição do direito de voto, a alienação ou amortização da participação e a destituição ou suspensão de membro dos órgãos sociais (n.º 1), sendo aplicável mesmo quando os membros dos órgãos sociais ou os sócios não sejam ROC ou SROC ou não estejam como tal registados na CMVM (n.º 2).

O n.º 4 do artigo 41.º, de onde resultava que os resultados globais do sistema de controlo de qualidade deviam ser publicados no sítio da Internet da CMVM no 3.º trimestre do ano civil seguinte ao ciclo de controlo de qualidade a que respeita, foi revogado. É acrescentado um novo n.º 5 que passa a prever que por decisão da CMVM, esta pode partilhar parte ou a totalidade do relatório de controlo qualidade, referido na alínea f) do n.º 1, com o órgão de fiscalização da entidade auditada pelo ROC em causa. O anterior n.º 5 mantém-se como n.º 6, sendo que ao atual n.º 6, que prevê que a CMVM pode desenvolver, através de regulamento, o disposto no presente artigo acerca do controlo de qualidade e ações de supervisão, o legislador não faz qualquer referência (no sentido da sua revogação ou manutenção por exemplo como n.º 7).

Relativamente às recomendações e à adoção de recomendações, o n.º 2 do artigo 42.º passa a prever que não só os ROC e as SROC, mas também a OROC, adotam as recomendações emitidas nos termos do número anterior, num prazo razoável, a estabelecer pela CMVM³⁸. Segundo a nova redação do n.º 4, caso sejam devidamente adotadas as recomendações resultantes das ações de controlo de qualidade, a CMVM pode determinar a não aplicação de sanções³⁹.

³⁸ Existindo o dever de comunicação à CMVM, no prazo máximo de oito dias úteis após o decurso do prazo fixado, do modo como procederam à adoção das recomendações que lhes foram dirigidas, nos termos do n.º 3 do artigo 42.º.

³⁹ O novo n.º 5 do artigo 42.º vem estabelecer que a CMVM passa a divulgar, no relatório anual, uma síntese da tipologia de irregularidades e fundamentos das decisões de não promoção do processo referidas.

No que se refere à regulamentação, resulta do n.º 1 do artigo 44.º que a CMVM pode elaborar os regulamentos necessários à concretização e ao desenvolvimento das matérias relacionadas com a auditoria, ouvindo a OROC, passando a prever-se como aspetos de possível regulamentação os deveres de informação pelos ROC, pelas SROC e pela OROC, para além das EIP. Acresce que a CMVM passa a poder regulamentar a supervisão da idoneidade, qualificação e experiência profissional dos membros dos órgãos sociais e da idoneidade dos sócios de SROC.⁴⁰

As disposições legais relativas ao regime sancionatório também sofreram algumas modificações, nomeadamente quanto aos tipos contraordenacionais, tendo sido revogadas as alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 45.º, nomeadamente quando ao dever de registo junto da CMVM ou da OROC para o exercício da atividade de auditoria⁴¹. Com a supressão da alínea c) do n.º 1 do artigo 45.º, é dada uma nova redação ao n.º 2 que estabelece que o exercício de funções de interesse público sem registo na CMVM, ou estando o ROC em situação de suspensão do exercício de atividade ou havendo interdição desta, constitui contraordenação muito grave, punível com coima entre 25.000€ e 5.000.000.

⁴⁰ Pelo que, salvo melhor opinião, as «*Orientações sobre a avaliação da adequação para o exercício de funções reguladas e de titulares de participações qualificadas*», emitidas pela CMVM, no dia 9 de setembro de 2020, só podiam ser aplicadas, quanto à idoneidade e experiência profissional, aos ROC, ali designados por «*auditores*», mas não a quem detivesse capital social, direitos de voto ou fosse membro do órgão de gestão de SROC e que não possuísse aquela qualidade.

⁴¹ A atividade de auditoria é uma função de interesse público nos termos da subalínea ii) da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do RJSA e, como tal, só podem exercer aquelas funções nomeadamente os ROC e as SROC que se encontrem registados na CMVM, nos termos do n.º 2 do artigo 6.º do RJSA.