



ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.

CIRCULAR Nº 69 /17

Lisboa, 28 de junho de 2017

Assunto: GAT 9 – Outros trabalhos de garantia de fiabilidade – Verificação de entradas em espécie

Colegas:

Divulga-se, em anexo a esta Circular, o GAT 9 relativo aos trabalhos do ROC, quando é contratado para emitir relatório de verificação de entradas em espécie nos termos do artigo 28.º do CSC.

Estes modelos são aplicáveis a relatórios emitidos após a data da presente Circular.

Com os melhores cumprimentos,

Óscar Figueiredo
Vogal do Conselho Diretivo

Sede:
Rua do Salitre, nº 51
1250-198 Lisboa - PORTUGAL
T 21 353 61 58 F 21 353 61 49
sec.orgsociais@oroc.pt

Secção Regional do Norte:
Avenida da Boavista, nº 3477/3521, 2º
4100-139 Porto - PORTUGAL
T 22 616 81 17 F 22 610 21 58
sereoporto@oroc.pt

www.oroc.pt

GUIA DE APLICAÇÃO TÉCNICA N.º 9

OUTROS TRABALHOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE

VERIFICAÇÃO DE ENTRADAS EM ESPÉCIE

Introdução

1. As entradas para a realização do capital social das sociedades, quer quando são constituídas, quer quando os sócios decidem posteriormente aumentar esse capital, podem ser feitas em dinheiro ou em bens diferentes de dinheiro (entradas em espécie). O artigo 28.º e o número 1 do artigo 89.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC) tratam especificamente esta temática.
2. Os bens diferentes de dinheiro abrangem um conjunto alargado de ativos, por exemplo:
 - Ativos fixos tangíveis (tais como terrenos, edifícios, equipamentos fabris, mobiliário, viaturas e outro material de transporte);
 - Ativos intangíveis (tais como marcas, patentes, alvarás, direitos de propriedade e de arrendamento);
 - Inventários (tais como mercadorias, matérias primas, produtos acabados);
 - Investimentos financeiros (tais como títulos e partes sociais);
 - Valores a receber (tais como direitos de crédito relativos a prestação suplementar ou acessória, empréstimo, suprimento, adiantamento, abono, avanço ou fornecimento de bens ou serviços);
 - Outros ativos ou conjuntos de ativos líquidos de passivos desde que positivos.
3. Os números 1 e 2 do artigo 28.º do CSC prescrevem que as entradas em bens diferentes de dinheiro devem ser objeto de um relatório elaborado por um revisor oficial de contas (ROC) sem interesses na sociedade, não podendo este ROC exercer, nos dois anos subsequentes, quaisquer cargos ou funções profissionais nessa sociedade ou em sociedades que com ela se encontrem em relação de domínio ou de grupo.
4. Por sua vez o número 3 do mesmo artigo estabelece que o relatório do ROC deve, pelo menos:
 - Descrever os bens;
 - Identificar os seus titulares;
 - Avaliar os bens, indicando os critérios utilizados para a avaliação;
 - Declarar se os valores encontrados atingem ou não o valor nominal da parte, quota ou ações atribuídas aos sócios que efetuaram tais entradas, acrescido dos prémios de emissão, se for caso disso, ou a contrapartida a pagar pela sociedade; e
 - No caso de ações sem valor nominal, declarar se os valores encontrados atingem ou não o montante do capital social correspondentemente emitido.

GUIA DE APLICAÇÃO TÉCNICA N.º 9

OUTROS TRABALHOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE VERIFICAÇÃO DE ENTRADAS EM ESPÉCIE

5. Resulta daqui que o ROC em relação a estes bens terá que validar a sua mensuração e, com base nela, concluir se o valor atribuído a esses bens atinge ou não o valor nominal da participação atribuída aos sócios que realizaram tais entradas.
6. Os aspetos mais relevantes das entradas em espécie prendem-se com o âmbito do trabalho de verificação a efetuar pelo ROC e a sua responsabilidade, os critérios de avaliação, a eventual utilização de trabalho efetuado por outros peritos, a conversão de créditos em capital e o tratamento contabilístico do eventual excesso do valor atribuído aos bens relativamente ao que se pretende realizar.

Requisitos

7. A norma técnica relevante aplicável a este tipo de trabalho é a Norma Internacional de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade ISAE 3000 (Revista)¹ – Trabalhos de Garantia de Fiabilidade que Não Sejam Auditorias ou Revisões de Informação Financeira Histórica.
8. A aplicação desta Norma e dos seus requisitos, bem como o cumprimento do EOROC e do Código de Ética da OROC para a realização deste trabalho impõem que o ROC inclua no seu programa de trabalho os seguintes aspetos:

8.1 Sobre a aceitação do trabalho

- Os termos e condições do trabalho a executar devem ser objeto de um contrato escrito;
- O trabalho só deve ser contratado se o ROC estiver em condições de garantir que as pessoas que executarem o trabalho têm coletivamente as competências profissionais necessárias nas circunstâncias.

8.2 Sobre a execução do trabalho

- Verificar se os bens ou direitos em causa existem, e estão em condições de poderem ser utilizados na realização de capital, ou seja, se são bens operacionais e úteis para a sociedade;
- Confirmar a titularidade desses bens ou direitos;
- Verificar se existem eventuais ónus, encargos ou quaisquer condicionamentos que recaiam sobre esses bens ou direitos;
- No caso de bens ou ónus sujeitos a registo obrigatório obter certidões das respetivas Conservatórias;
- Solicitar confirmações diretas das entidades respetivas ou executar outros procedimentos que se considerem apropriados nas circunstâncias;
- Proceder à inspeção física dos bens, nos casos em que este procedimento seja aplicável e considerado apropriado nas circunstâncias;
- Verificar a adequação dos critérios de avaliação utilizados.

¹ Esta norma substitui a ISAE 3000, com o mesmo título, que consta do Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados, Edição 2012, Parte II, traduzido pela OROC em setembro de 2013. A versão em Português desta norma está disponível na Área Reservada do sítio da OROC.

**OUTROS TRABALHOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE
VERIFICAÇÃO DE ENTRADAS EM ESPÉCIE**

8.3 Sobre a avaliação dos bens

- Na maioria dos casos o critério mais adequado é o da avaliação dos bens pelo justo valor. Nos casos extremamente raros em que a avaliação não seja feita pelo justo valor, o ROC deverá justificar a apropriação do critério utilizado. Para orientação sobre o apuramento do justo valor, podem ser consultadas as disposições sobre a matéria constantes do Sistema de Normalização Contabilística através das Normas Contabilísticas de Relato Financeiro (NCRF) ou as disposições constantes das Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) adotadas na União Europeia relevantes.
- O ROC é sempre responsável pela adequação dos critérios de avaliação utilizados, quer a avaliação tenha sido realizada por si, quer por terceiros. Sempre que na avaliação tenha intervindo um outro técnico ou perito, o ROC deve aplicar os procedimentos constantes das normas e orientações técnicas aplicáveis ao uso pelo ROC do trabalho de um perito. Em caso algum pode o ROC, com base na opinião de outro técnico ou perito, derrogar a sua responsabilidade pela avaliação.

8.4 Sobre a documentação

- O ROC deve documentar todos os assuntos que sejam significativos para proporcionar prova suficiente e apropriada que suporte as conclusões nas quais se baseia o relatório emitido.
- Sempre que apropriado, o ROC deve obter declarações escritas dos sócios que efetuam as entradas ou outros indivíduos apropriados da entidade.
- Relativamente a todos os assuntos significativos que exijam o exercício de julgamento profissional, a documentação deve evidenciar esse exercício de julgamento, incluindo todos os aspetos considerados, as apreciações efetuadas e as conclusões extraídas.

Outras considerações

9. A conversão em capital de créditos sobre a sociedade deve ser apreciada não no âmbito dos créditos em causa mas no âmbito dos ativos que entraram na sociedade e que deram origem a esses créditos.
10. Quando se trate de conversão em capital de créditos resultantes de transações com a sociedade, o ROC deve efetuar o trabalho que considere adequado, dispensando particular atenção à natureza e valor das transações que compõem a quantia a converter.
11. Quando o valor atribuído aos bens exceda o valor do capital e do eventual prémio de emissão a realizar, o destino de tal excesso poderá ou (i) constituir um crédito do sócio, quando seja convencionada contrapartida a pagar pela sociedade, ou (ii) ficar abrangido, como o prémio de emissão, pelo regime de reserva legal previsto no n.º 3 d) do artigo 295.º (para as sociedades anónimas) e no n.º 2 do artigo 218.º (para as sociedades por quotas) do CSC.

GUIA DE APLICAÇÃO TÉCNICA N.º 9

OUTROS TRABALHOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE VERIFICAÇÃO DE ENTRADAS EM ESPÉCIE

12. O ROC deve assegurar que entre a data da avaliação e a data do seu relatório não ocorreram alterações relevantes nos valores apurados dos bens.

Estrutura do relatório

13. O relatório do ROC sobre a observância dos requisitos legais nas entradas em espécie para realização de capital deve ter a seguinte estrutura:
 - (a) Título e destinatário;
 - (b) Parágrafos introdutórios, com referência à disposição legal a cumprir, descrevendo os bens entregues ou a entregar, com a indicação do seu valor total e dos critérios de avaliação utilizados;
 - (c) Parágrafo das responsabilidades;
 - (d) Parágrafos do âmbito descrevendo a natureza do trabalho realizado, as normas técnicas utilizadas e referindo que o trabalho efetuado proporciona uma base aceitável para a emissão do relatório;
 - (e) Parágrafo da conclusão, confirmando que as entradas em espécie atingem o valor nominal e, eventualmente, o prémio de emissão e indicando o destino dado ao eventual excesso;
 - (f) Data, nome e endereço profissional, e assinatura.
14. Em princípio, o ROC emite um relatório por cada subscritor de capital mas, se considerar adequado, pode emitir um relatório único. Será, por exemplo, o caso em que vários subscritores entrem com quotas ou ações de uma mesma sociedade.
15. De acordo com o n.º 4 do citado artigo 28.º, a data do relatório do ROC não deve ser anterior em mais de 90 dias à do ato societário, devendo o ROC informar os sócios sobre alterações relevantes de valores, de que tenha conhecimento, ocorridas entre aquelas duas datas.
16. Apresentamos em Anexo a este GAT um modelo de relatório de verificação de entradas em espécie nos termos do artigo 28.º do CSC, o qual deverá ser ajustado em função das circunstâncias de cada trabalho específico, designadamente quando se trate de aumento de capital nos termos do artigo 89.º do CSC.

Vigência

17. Este modelo é aplicável a trabalhos de verificação de entradas em espécie relatados a partir desta data.
18. Fica revogada a DRA 841 – Verificação das Entradas em Espécie para Realização de Capital das Sociedades.

Lisboa, 28 de junho de 2017

OUTROS TRABALHOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE
VERIFICAÇÃO DE ENTRADAS EM ESPÉCIE

MODELO DE RELATÓRIO

Relatório do Revisor Oficial de Contas
relativo à verificação de entradas em espécie

Aos Sócios da Sociedade

_____ (a)

Introdução

O presente relatório destina-se a dar cumprimento ao artigo 28.º do Código das Sociedades Comerciais relativamente à entrega por....(b) de bens diferentes de dinheiro, avaliados em..... euros, para realização de..... ação (ões) [(quota (s))] por si subscritas no capital da Sociedade..... (a) com o valor nominal de e o prémio de emissão de..... (se aplicável) e com a contrapartida de..... a pagar pela sociedade (se aplicável).

A entrada em espécie consiste na entrega dos bens que a seguir se discriminam..... (c).

Os bens foram por nós avaliados (d), de acordo com os critérios de avaliação seguintes:

Responsabilidades

Os sócios são responsáveis pela disponibilização da lista dos bens com que efetuam as entradas em espécie, e pela sua avaliação, bem como dos pressupostos em que a mesma se baseou.

A nossa responsabilidade consiste em apreciar a razoabilidade da avaliação dos bens e expressar uma conclusão profissional e independente sobre se o valor encontrado é suficiente para a realização de capital pretendida.

Âmbito

O nosso trabalho foi efetuado de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade que Não Sejam Auditorias ou Revisões de Informação Financeira Histórica – ISAE 3000 (Revista), e demais normas e orientações técnicas e éticas da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, as quais exigem que o mesmo seja planeado e executado com o objetivo de obter garantia razoável de fiabilidade sobre se os valores das entradas atingem ou não o valor nominal das ações (ou quota) atribuídas aos sócios que efetuaram tais entradas, acrescido dos prémios de emissão (se aplicável) e da contrapartida a pagar pela sociedade (se aplicável). Para tanto, o referido trabalho incluiu, entre outros procedimentos:

- (a) a verificação da existência dos bens ou direitos;
- (b) a verificação da titularidade dos referidos bens ou direitos e da existência de eventuais ónus, encargos ou quaisquer condicionamentos que recaiam sobre esses seus direitos;
- (c) a adoção de critérios adequados na avaliação dos mesmos; e
- (d) a avaliação dos bens.

OUTROS TRABALHOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE
VERIFICAÇÃO DE ENTRADAS EM ESPÉCIE

MODELO DE RELATÓRIO

Aplicamos a Norma Internacional de Controlo de Qualidade ISQC 1 e, consequentemente, mantemos um sistema de controlo de qualidade abrangente que inclui políticas e procedimentos documentados sobre o cumprimento de requisitos éticos, normas profissionais e requisitos legais e regulamentares aplicáveis.

Entendemos que o trabalho efetuado proporciona uma base aceitável para a emissão do nosso relatório.

Conclusão

Com base no trabalho efetuado, declaramos que os valores encontrados, no montante de _____, atingem o valor nominal das ações (e) (ou quota) atribuídas ao sócio que efetua tal entrada, acrescido do prémio de emissão (se aplicável) e da contrapartida a pagar pela sociedade (se aplicável).

Data, nome do ROC ou representante da SROC, e assinatura (incluir endereço profissional quando não conste noutro sítio do documento)

Referências

- (a) Identificação da Sociedade, indicando se aplicável "a constituir".
- (b) Subscritor(es).
- (c) Descrição do bem (ou bens) ou remissão para um anexo contendo tal descrição, incluindo os eventuais ónus ou encargos.
- (d) Quando avaliados por terceiro incluir: Sócios, órgão de gestão da sociedade, técnico ou perito.
- (e) No caso de ações sem valor nominal o texto deve ser alterado para "...declaramos que os valores encontrados atingem o valor do capital emitido correspondente às ações sem valor nominal atribuídos ao sócio..."