

3 REVISORES AUDITORES



ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.

Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas



Nº 84 | JANEIRO_MARÇO 2019 | Edição Trimestral | Distribuição Gratuita

***Entrevista a Adélio de
Oliveira Macedo,
Revisor Oficial de Contas
inscrito com o número
quinze***

***A procura de níveis de
materialidade a considerar
no planeamento e na
execução da auditoria***

Ana Aniceto
Cristina Doutor

***A Certificação de créditos
considerados de cobrança duvidosa
ou incobráveis nos termos do
Código do IVA – Parte II***

José Armando Novais e Silva

Somos Especialistas na
Gestão Profissional e Desempenho

Estruturamos e gerimos Fundos de Pensões para
Particulares, Empresas, Organizações
Socioprofissionais e outras.

Experientes na Gestão de Fundos de Pensões desde 1990.



RENDIBILIDADES DE FEVEREIRO DE 2019

Real Reforma JOVEM	Real Reforma ACTIVA	Real Reforma SÉNIOR	Real Reforma GARANTIDA
Participantes a 15 ou mais anos da reforma ou com maior tolerância ao risco e que estejam dispostos a suportar uma elevada volatilidade	Participantes a 10 ou mais anos da reforma ou com alguma tolerância ao risco, assumindo alguma variabilidade no valor dos investimentos	Participantes a menos de 5 anos da reforma ou avessos ao risco, com o objectivo de investir em activos com baixo risco	Participante a menos de 5 anos de idade de reforma ou preferência por sacrificar rentabilidade em favor de uma maior protecção de capital
Rendibilidade	Rendibilidade	Rendibilidade	Rendibilidade
YTD 2018* 8,41%	YTD 2018* 4,91%	YTD 2018* 2,63%	YTD 2018* 1,84%
Anualizada a 5 anos 2,05%	Anualizada a 5 anos 1,07%	Anualizada a 5 anos 1,76%	Anualizada a 5 anos 1,73%

*YTD (Year to Date) Rendibilidade Líquida desde o início do ano, até 28/02/2019

Temos o Rumo Certo
para o seu Futuro

**FALE
CONNOSCO!**

Real Vida Seguros, S.A.

Rua Duque de Palmela, 37 | 1250-097 Lisboa | 211 324 250

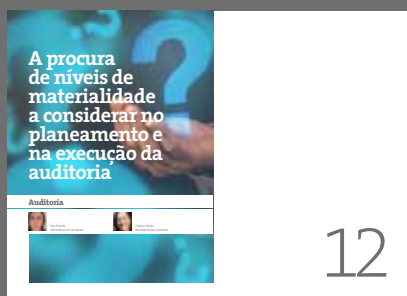
www.realvidaseguros.pt/real-vida-pensoes | E-mail: rvcensoes@realvidapensoes.pt

Registada na Conservatória do Registo Comercial do Porto | Pessoa Colectiva n.º 502 245 140 | Capital Social € 16.500.000,00
Informação e detalhes do registo disponíveis em www.asf.com.pt

Sumário



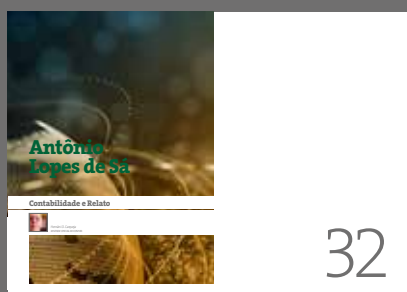
03



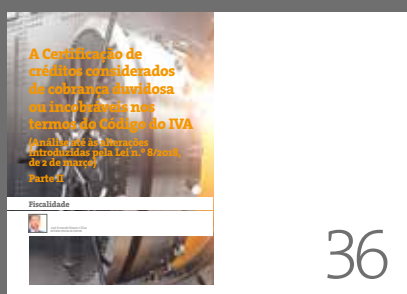
12



18



32



36

01 Editorial

03 Em Foco

ENTREVISTA A ADÉLIO DE OLIVEIRA MACEDO, REVISOR OFICIAL DE CONTAS INSCRITO COM O NÚMERO QUINZE

08 Notícias

CONFERÊNCIA “O CAMINHO PARA A AVALIAÇÃO DE IMPACTO REGULATÓRIO EM PORTUGAL”

ENCONTRO COM O EFRAG

10 Atividade Interna da Ordem

ASSEMBLEIA REPRESENTATIVA APROVA RELATÓRIO E CONTAS DE 2018

CONSELHO DISCIPLINAR DA OROC - SÚMULA DA ATIVIDADE EM 2018

REUNIÃO COM O TRIBUNAL DE CONTAS EUROPEU

SEMINÁRIO PROMOVIDO PELA ORDEM NA ASSEMBLEIA DA REPÚBLICA,

AUDITORIO ANTÓNIO DE ALMEIDA SANTOS

ENCONTROS NA ORDEM COM A PARTICIPAÇÃO DA CMVM SOBRE O REGULAMENTO DE PREVENÇÃO DE BRANQUEAMENTO DE CAPITAIS E FINANCIAMENTO DO TERRORISMO

12 Auditoria

A PROCURA DE NÍVEIS DE MATERIALIDADE A CONSIDERAR NO PLANEAMENTO E NA EXECUÇÃO DA AUDITORIA

Ana Aniceto e Cristina Doutor

O WHISTLEBLOWING EM PORTUGAL

SERÁ QUE PODE SER PRATICADO PELO AUDITOR?

Patrick de Pitta Simões

32 Contabilidade e Relato

ANTÓNIO LOPES DE SÁ

Hernâni O. Carqueja

36 Fiscalidade

A CERTIFICAÇÃO DE CRÉDITOS CONSIDERADOS DE COBRANÇA DUVIDOSA OU INCOBRÁVEIS NOS TERMOS DO CÓDIGO DO IVA – PARTE II

José Armando Novais e Silva

56 Mundo

NORMAS DE GESTÃO DA QUALIDADE

DOCUMENTO DE CONSULTA, GARANTIA DE FIABILIDADE DE RELATÓRIOS EXTERNOS ALARGADOS

58 Lazer

MOMENTO DE LEITURA

59 Formação

FORMAÇÃO CONTÍNUA REALIZADA EM 2018

E-LEARNING

FORMAÇÃO CONTÍNUA EM 2019

CURSO DE PREPARAÇÃO PARA ROC 2019

PLANO DE FORMAÇÃO DA ORDEM



ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.

DIRETOR: José Rodrigues de Jesus

DIRETOR ADJUNTO: António de Sousa e Menezes

COORDENADORA: Ana Cristina Doutor Simões

CONSELHO DE REDAÇÃO: Sérgio Pontes, Jorge Campino e Ana Calado Pinto

DESIGN: Paula Coelho Dias

APOIO E SECRETARIADO: Ana Filipa Gonçalves

PROPRIEDADE / EDITOR E REDAÇÃO: Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

Rua do Salitre 51 | 1250-198 LISBOA

revista@oroc.pt | NIPC : 500918937 | Tel: 213 536 158 | Fax: 213 536 149

REGISTO DE PROPRIEDADE n.º 111 313

DGCS SRIP Depósito Legal n.º 12197/87

EXECUÇÃO GRÁFICA: ACD Print, S.A. | Rua Marquesa d'Alorna 12, 2620-271 Ramada

ESTATUTO EDITORIAL EM: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/EstatutoEditorial.pdf>

Distribuição Gratuita

Tiragem 2250 Exemplares

Os artigos são da responsabilidade dos seus autores e não vinculam a OROC

Membro
Fundador
da:



Membro
da:





Editorial

José Rodrigues de Jesus
Bastonário

Aprender

Para aprender não é preciso errar. É o que estamos a fazer na Ordem, interna e externamente, com diálogo intenso, conhecendo e dando a conhecer, expondo com franqueza quem somos e como pensamos e procurando a benesse da recolha de ideias, sempre

em busca da afirmação de quanto a profissão é indispensável à sociedade.

Confrontamo-nos por vezes com momentos que se tornam igualmente mestres. Decorrem da ação, mas também, ou mais, de outros confluente. Assumem cores e

texturas novas, surpreendentes, porventura, até, desagradáveis. Provocam reações. Trazem à tona mais do que se conhecia. Como não aproveitar? Se é criado caminho para estrear outro diálogo, tem de ser percorrido. Do diálogo difícil se constrói entendimento, força, união.



EM FOCO

Entrevista a Adélio de Oliveira Macedo, Revisor Oficial de Contas inscrito com o número quinze



O Colega Adélio de Oliveira Macedo foi inscrito na lista dos Revisores Oficiais de Contas com o número quinze, em 30 de março de 1973.

Nasceu em 15 de março de 1939.

Comemoramos o 80.º aniversário do Colega Adélio Macedo neste trimestre, pelo qual a Ordem muito se congratula e, também neste trimestre, o 46.º aniversário de inscrição como Revisor Oficial de Contas, pelo que a Ordem também muito se congratula. Regista-se não só a actividade profissional desenvolvida mas também o constante serviço, e a constante disponibilidade para esse serviço, à Ordem e à profissão. Olhando para o percurso feito até aqui, é possível identificar dois ou três aspectos, de entre os muitos que poderiam ser identificados, que se destaquem pelo que de positivo tenham trazido à sua vida?

Desde o início participei nos Órgãos Sociais.

Primeiro no Conselho Geral, depois no Conselho de Inscrição, desde a sua constituição, a seguir no Conselho Superior e na Assembleia Representativa.

(No meu arquivo de emails e no do único candidato a bastonário poderão ser constatadas a minha vontade e intenção de não aceitar a integração na Assembleia Representativa tendo em conta que me aproximava dos oitenta anos e já tinha dado o meu contributo possível nos Órgãos Sociais.)

Espero poder contar com a benevolência de quem entrevista e de quem eventualmente ler o que vier a ser tornado público e destes também a tolerância das falhas e deficiências que forem notadas. Costuma dizer-se que a idade não perdoa e é bom que também por isso me desculpem.

Para se poder entender parte do que respondo às perguntas que me são feitas, tenho que anotar as alterações sociais sofridas nas últimas décadas e não só depois de iniciada a atividade profissional. As nossas vidas vão sendo influenciadas pelas circunstâncias em que se desenvolvem, para além da origem genética e da vontade de fidelização aos princípios de conduta eleitos.

Nasci no dia que é considerado como o início de um dos períodos de maior sofrimento da humanidade, a Segunda Grande Guerra Mundial, mas que também teve como consequência uma enorme alteração no modo de pensar e de viver.

Há uns anos atrás, numa visita turística a Praga, o guia pediu para pararmos num dado local porque queria assinalar o sítio onde tinha sido anunciado o início da invasão da Boémia e da Morávia pelas tropas alemãs e que esse é considerado o momento iniciador da Segunda Grande Guerra Mundial: quinze de março de mil novecentos e trinta e nove.

Sou originário de uma freguesia, Rates, que sofreu grande carestia. Penso que isso contribuiu para me criar uma forte ânsia de dar um contributo, embora sabendo que seria sempre muito pequeno, para a melhoria da situação.

Lembro-me bem da justificação que os pais davam quando iniciavam muito cedo o pedido de execução de serviços: "O trabalho do menino é pouco, mas quem o perde é louco". Por isso me apetece responder às perguntas dizendo que o que a minha atividade me

tem proporcionado de mais valioso é a possibilidade de me aproximar da realização do que mais desejo. É isso que considero muito positivo e para isso que procuro aprender com tudo e com todos. Tenho sempre presente que todas as pessoas com quem falamos sabem sempre de alguma coisa mais do que nós. Devemos sempre ter a humildade de ouvir e reparar que até um relógio parado está certo duas vezes por dia.

Gostaria de referir aqui um ponto muito importante na minha vida por me ter dado uma ajuda material muito significativa na consecução do caminho que pretendia percorrer.

Verificou-se com a minha participação na campanha militar em Angola, como alferes miliciano, nos anos de 1963 a 1965.

Na parte final e como compensação por ter estado a maior parte do tempo a comandar um Depósito Avançado de Víveres em Namuangongo, fui destacado para a Chefia do Serviço de Intendência em Luanda como adjunto do chefe de secção, Capitão do SAM Armando Ramos Pinto Teodósio que dependia do subchefe dos Serviços, Major do SAM Rogério das Neves Cipriano. Cito estes nomes por serem bem conhecidos de alguns colegas ROC.

Lá colaborei na feitura dum "Manual para a Utilização, Funcionamento e Manutenção do Material de Intendência". Um dos louvores que tive foi ao nível da Região Militar de Angola, o que me proporcionou, para mim e para os filhos, a isenção de propinas nos estudos e isenções de imposto do selo e outros benefícios fiscais.

Estamos em comemoração mas, e visto que podemos concluir que todos os obstáculos que se tenham apresentado foram ultrapassados com sucesso, pode também revelar alguns momentos mais difíceis que tiveram de ser enfrentados pelo Colega ao longo da sua vida profissional?

Sim, claro: Não há nada que seja só bom. "Não há bela sem senão".

Mas felizmente o contrário também é verdadeiro.

Vou referir-me a um momento passado como relator do Conselho de Inscrição (CI) em que me senti verdadeiramente transtornado. É oportuno registar que a criação do CI marca o ponto importante em que a Câmara dos Revisores Oficiais de Contas com ele substituiu a Comissão de Inscrição que desde o seu início funcionava sob a tutela do Ministério da Justiça.

A primeira reunião do CI verificou-se no dia 16 de janeiro de 1995 com os seguintes membros: Carlos Ruivo de Carvalho – Presidente, Leopoldo de Assunção Alves – Vice-Presidente, Adélio Macedo – vogal, relator, Patrício da Silva, vogal e Pedro Leandro, vogal.

Como habitualmente, fui no dia anterior preparar a reunião do dia 21 de abril de 1995, analisando os requerimentos, os processos e propondo soluções. Quanto ao pedido de reinscrição de Hernâni Carqueja eu propus que se não aplicasse cegamente a regra de atribuição de novo número e se mantivesse, como ele tão empenhadamente solicitava, o número 1. Inicialmente os restantes colegas do CI presentes questionaram a minha proposta, mas, depois das explicações foi aprovada por unanimidade.

Passado algum tempo pediu para me falar o saudoso colega Carlos Mendes. Veio dizer-me que concordava perfeitamente com a nossa decisão quanto ao Carqueja mas, de modo muito delicado, que a mim e por sermos muito amigos, me confessava quanto tinha ficado triste quando na antiga Comissão de Inscrição ele não conseguiu manter o seu número inicial, como tanto desejava, em processo de reinscrição semelhante. O Carlos Mendes era um excelente e competentíssimo colega que antes de ser ROC tinha sido professor e diretor do antigo Instituto Comercial do Porto. Não mais esqueci a tristeza que ele me tinha confessado ter sentido e isso a mim transtornou-me.

Poderia referir vários momentos se não mais difíceis pelo menos pouco agradáveis, mas que iriam alongar muito a resposta.

É o que aconteceu na maior parte dos casos em que tive que explicar por que pedia a resolução do contrato, na maior parte das sociedades em que deixei de ser ROC ao passar do número superior a seis dezenas para a meia dúzia que agora mantenho. Não é agradável explicar a aplicação duma das primeiras recomendações que me fez uma excelente formadora no final duma ação de formação logo a seguir a ter terminado o curso de Contabilista no ICP em 1961. Quando lhe anotei que em algumas situações poderia ser difícil impormos a nossa vontade ela disse. Olha, Adélio, nunca cedas nos teus princípios; **quando não conseguires endireitar o que queres não te deixes a ti entortar.**

A profissão de Auditoria (ou de Revisor Oficial de Contas) é uma profissão com características muito próprias e relativamente à qual sempre se identificou um “expectation gap”. De algum modo parece ser difícil fazer coincidir o que é o serviço prestado pelo auditor com aquilo que é esperado por parte das empresas, dos destinatários da auditoria ou mesmo de autoridades de supervisão. Nos primeiros anos da sua carreira profissional como era visto o trabalho de revisão de contas por parte das empresas e dos agora designados “stakeholders”?

Para se melhor entender a resposta a esta pergunta peço para se ter em conta o que digo no início da entrevista.

Quando em 1961 acabei o curso de Contabilista, como já refiro na resposta anterior, fiz o exame de admissão e a inscrição na Faculdade de Economia da Universidade do Porto (FEP). Já era minha intenção tirar mais tarde o curso de Economia, mas a motivação imediata era quanto ao cumprimento do serviço militar que me esperava no ano seguinte e aconteceu. Como Contabilista iria para o curso de sargentos e com a admissão à Faculdade iria para o curso de oficiais. Já agora anoto que foi esse o último ano em que isso aconteceu porque eu e outros colegas formámos uma comissão que conseguiu que se alterasse a legislação.

Em 1972, aquando da apreciação do meu pedido de dispensa de exame na Comissão de Inscrição, o saudoso Dr. Joaquim Francisco de Lemos Pereira, referindo a documentação que eu tinha apresentado quanto às minhas habilitações e já experiência profissional como contabilista, perguntou-me por que é que eu não tirava o curso de Economia.



“Sempre com o apoio da minha mulher, Maria Clara, que conheci ainda no ICPorto, que me esperou enquanto fui para a guerra, com quem tive 3 filhos, com quem estou casado há mais de 50 anos, que muito me acompanhou nas idas à OROC e que está sempre ao meu lado.”



Coincidentemente e por ter pedido uma reunião com o conselho de administração da única empresa em que trabalhei de conta de outrem sobre o pedido de inscrição como ROC, foi-me dito que isso era bom e que também seria bom eu conseguir juntar o Dr. ao meu nome nos documentos que assino. O presidente do CA disse-me que era amigo do presidente das Fábricas Triunfo que lhe havia dito que o contabilista dele tinha tirado o curso de Geográficas, que era muito simples e só demorava dois anos, para poder usar o Dr.!

A ele e como já havia dito ao Sr. Dr. Lemos Pereira, disse que já estava inscrito desde o início do ano letivo de 1971/1972 para fazer o curso de Economia.

Sobre isto permitam-me uma nota. Como digo no início desta resposta, inscrevi-me na FEP em 1961, mas apenas na cadeira de Geografia Económica, para, pensava eu, ficar com o curso iniciado.

Quando em 1971/72, pedi para me inscrever em todas as cadeiras, menos Geografia Económica, disseram-me que tinha que ser mesmo em todas porque a Geografia tinha saído do currículo e que pelo facto de ter o curso de Contabilista pelo ICP apenas ficava dispensado das cadeiras de Propedêutica Comercial e Custos. Que todas as outras teria que fazer, incluindo Contabilidade Geral, Auditoria, etc. E assim fiz terminando o curso de Economia no ano letivo de 1976/77.

Que tal a comparação com as equivalências concedidas há pouco?

Tudo o que tenho vindo a dizer nesta resposta pretende ter a ver com a preocupação, motivação, “expectation gap”, da generalidade das empresas e entidades da altura. Quase só as sociedades estrangeiras de auditoria e os profissionais a elas ligados estavam aptos para o seu desenvolvimento.

Que diferenças identifica face ao “expectation gap” de hoje?

Tendo em conta as crescentes exigências de relatórios e de prestações de Informação pelas entidades e autoridades de supervisão, pouco tempo resta aos ROC para os contactos com os clientes e o desenvolvimento dum eficiente trabalho de campo.

Acrescendo a isso a confusão que se vai gerando no campo das auditorias sou conduzido a considerar não ser oportuno escrever e publicar nada sobre o “expectation gap” de hoje.

A profissão tem também exigido muitas mudanças. O ambiente económico muda, as expectativas e exigências dos “stakeholders”, a regulamentação das sociedades, da contabilidade, da auditoria muda, a evolução tecnológica é constante, a alteração comportamental dos intervenientes, quer do lado das empresas quer do lado dos colaboradores, é também uma realidade. Quais diria terem sido as mudanças que mais esforço de adaptação exigiram?

A dificuldade que tive de responder à pergunta anterior repete-se aqui.

Sobre o pedido para escolher de entre as mudanças elencadas deu-me vontade de responder como se fazia na minha terra: que venha o diabo e escolha.

E com tantas mudanças em curso atualmente, quais os maiores esforços que têm de ser hoje desenvolvidos pelos auditores?

Lutar até à exaustão pela Verdade e Transparência.

O que diria serem hoje as maiores vantagens para um jovem em ingressar na profissão de auditoria? E os maiores desafios?

Os maiores desafios estão na resposta anterior. As vantagens senti-las-á ao realizar a vocação de auditor.

Em jeito de balanço, qual vê ter sido o contributo desta profissão para a sua vida? E qual vê ter sido a função desta profissão na sociedade, ao longo destes 46 anos?

Um dos registos que gostava de deixar é a boa memória dos cinco controlos de qualidade a que fui submetido.

Foram momentos de boa troca de ideias e de informações e para mim de aprendizagem.

“E com tantas mudanças em curso atualmente, quais os maiores esforços que têm de ser hoje desenvolvidos pelos auditores?”

Lutar até à exaustão pela Verdade e Transparência”.

O sorteio ditou para o primeiro controlo de qualidade os colegas António Campos Pires Caiado e António Gonçalves Monteiro que o concretizaram em dezanove de fevereiro de mil novecentos e noventa e sete.

O segundo foi feito pelo colega Carlos Alberto da Silva e Cunha em treze de fevereiro de dois mil

e dois.

O terceiro foi levado a cabo pelo saudoso colega Manuel Alexandre Silva Pinto Fardilha em dezoito de janeiro de dois mil e oito.

O quarto foi pelo colega Fernando Joaquim Gonçalves de Oliveira em trinta e um de outubro de dois mil e catorze.

E o quinto pelo colega José Manuel Bernardo Vaz Ferreira em vinte e três de novembro de dois mil e quinze.

O exercício da profissão ao longo de quarenta e seis anos permitiu-me a continuidade de contratos com mais de quarenta anos. O mais antigo faz agora quarenta e quatro anos e é com uma sociedade que nasceu no mesmo ano e mês que eu.

Refiro que a continuidade dos contratos num passado mais recente foi possível devido à colaboração do colega José Manuel Carvalho Dinis Carmo que estagiu comigo e que desde o estágio tem colaborado comigo.

O passar dos anos, nalgumas empresas, foi gerando um conhecimento mútuo das pessoas e procedimentos que cria vontade de continuar. Como já disse ao longo desta entrevista, nalgumas entidades teve que se verificar uma profunda transformação organizativa para melhor. Para isso também dei o contributo possível e passou a ser praticável depois, com menos trabalho e esforço, fazer as certificações com melhor profundidade e rigor.

O conhecimento das pessoas é muito importante. Vamos sabendo quais as suas motivações, o modo de atuar e o rigor com que o fazem.

No caso da empresa que atrás refiro, onde sou Fiscal Único há quarenta e quatro anos, o atual Administrador Delegado é sobrinho-neto do Presidente do Conselho de Administração e bisneto do fundador. Nela já contactei com cinco gerações. Tenho mais casos de relacionamento com quatro gerações. Aqui é mais importante o nosso dever de conselheiro e conciliador, evitando litígios e elegendo a máxima de que é sempre preferível um mau acordo a uma boa demanda. Também recomendando sempre a atuação com verdade, até porque ninguém engana por muito tempo.

Que boa e gratificante é a sensação de se ter evitado prejuízos e sofrimentos! Esse é o melhor modo de se gerar adrenalina e renovar energias.

Finalmente, o Colega iniciou já há algum tempo um processo de “passagem de pasta”. Pode explicar um pouco esse processo e explicar como o Colega se vai manter ativo e beneficiar a atividade desenvolvida pelos Colegas mais novos?

O colega José Manuel Carvalho Dinis Carmo, a quem me referi na resposta anterior, estagiou comigo e prestou a prova oral de avaliação final do estágio em seis de julho de dois mil e doze. É agora o Revisor Oficial de Contas número quinze noventa e nove.

O José Carmo, apesar de novo, já tinha grande experiência como auditor quando se candidatou a revisor oficial de contas. Desde o estágio tem colaborado comigo, como referi.

Com o colega José Carmo se vai verificando a “passagem de pasta” que é referida na pergunta.

“Em Rates, onde realizámos um dos almoços mensais de atualização profissional, em 21 de março de 2012, continuarei no Conselho de Curadores da “Fundação Centro Social de S. Pedro de Rates, FCSR” e a dar a colaboração que continuar a ser-me solicitada e eu possa satisfazer.”



Fico muito agradecido pelas últimas perguntas que me são feitas pois me permitem recomendar aos colegas novos a RENOVAÇÃO da profissão e o contributo, nem que seja só de um pouquinho, para a MELHORIA do Mundo e que nunca façam nada que o piore.

Que façam sempre um bom trabalho, com todo o profissionalismo e com transparência e bondade.

Que deus nos ajude a assim procedermos.



Participações do Dr. Adélio Macedo nos Órgãos Estatutários da Ordem

Conselho Geral (Vogal)	
	1987-1989
	1990-1992
	1993-1995
Conselho de Inscrição (Vogal)	
	1995-1997
Conselho Superior (Membro)	
	2006-2008
	2009-2011
	2012-2014
	2015-2017
Assembleia Representativa (Membro)	
	2018-2020

Conferência “O Caminho para a Avaliação de Impacto Regulatório em Portugal”

Realizou-se no ISEG, no Auditório Caixa Geral de Depósitos, no passado dia 12 de fevereiro, uma conferência sobre o tema acima referido, promovido pela UTAIL – Unidade Técnica de Avaliação do Impacto Legislativo do Centro de Competências Jurídicas do Estado – JurisAPP e pela OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico, tendo participado como oradores o Senhor Secretário de Estado da Presidência do Conselho de Ministros, representantes daquelas entidades promotoras, da Comissão Europeia, do Comité de Regulação alemão e docentes universitários.

Esta conferência teve como objeto o modelo de avaliação prévia de impacto legislativo “Custa Quanto? – fazer Contas à Lei”, que se insere no programa Simplex +, visando a avaliação prévia do impacto legislativo na vida das pessoas, na atividade das empresas e na Administração Pública.

A Resolução do Conselho de Ministros n.º 44/2017, de 24 de março, veio instituir, como medida piloto, o mecanismo de sujeição dos projetos de decreto-lei a avaliação prévia, de forma a identificar e estimar, com base em critérios e parâmetros padronizados, os encargos decorrentes dessa legislação para as empresas. Mais tarde, a Resolução de Conselho de Ministros n.º 74/2018, de 8 de Junho, tornou definitivo o referido modelo, alargando os parâmetros avaliados, incluindo a avaliação dos encargos suportados pelos cidadãos.

Esta iniciativa promovida em Portugal foi considerada positiva pelos oradores em representação da EU e da OCDE que salientaram a importância da parceria com as entidades portuguesas intervenientes na implementação do referido modelo.



Encontro com o EFRAG

Realizou-se em 5 de fevereiro o encontro com o EFRAG no salão nobre do Ministério das Finanças.

O encontro, que contou com uma participação muito significativa, abordou os temas seguintes:


European Financial Reporting Advisory Group


Comissão de Normalização Contabilística

Encontro do EFRAG com os stakeholders Portugueses para debater a evolução do relato financeiro e não financeiro

O QUE ESTÁ A ACONTECER AO RELATO FINANCEIRO E NÃO FINANCEIRO DAS EMPRESAS?

PROGRAMA

Terça-feira, 5 de fevereiro 2019, 9:30 – 13:00
Salão Nobre do Ministério das Finanças, Avenida Infante D. Henrique, 1G, Lisboa

HORA	SESSÃO
9:00-9:30	Acreditação
9:30 – 10:15	Aperçuação
	Luís Lima Rodrigues, Vice-Presidente da CNC Jean-Paul Gassiot, Presidente do Conselho do EFRAG António Mendonça Mendes, Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais
10:15- 11:30	As atividades do EFRAG sobre as normas novas IFRS (IFRS 9, 15 e 16): o contributo do EFRAG para projetos do IASB (por exemplo, FIC e Demonstrações Financeiras Primárias) e os seus projetos de investigação sobre melhor informação sobre intangíveis e criptoativos
	Andrew Watsman, Chairman e CEO do EFRAG TEG
	O papel do EFRAG no contexto do processo de enquadramento da UE
	Filipe Alves, Gestor Técnico Sénior do EFRAG
	O Laboratório de Relato Financeiro do EFRAG
	Saskia Stamp, Diretora do EFRAG
	Moderador: Fernando Teixeira dos Santos, ex-Ministro das Finanças


European Financial Reporting Advisory Group


Comissão de Normalização Contabilística

11:30 – 12:00	Coffee break
12:00 – 12:15	Evolução do Relato Financeiro em Portugal
12:15 – 12:30	A Aplicação da Diretiva do Relato Não Financeiro em Portugal
	Isabel Castilho Silva, CNCE Coordenadora do CNCE da CNC, Portugal Juliano Ferreira - Diretor do Departamento de Entidades da Comissão de Mercado de Valores Mobiliários (CMVM)
	Moderador: Carlos Lobo, ex-secretário de Estado dos Assuntos Fiscais
12:40 – 13:00	Encerramento: os desafios da profissão contabilística e da profissão da auditoria
	Paula Franco, Bastonária da OCC, Portugal José Rodrigues Jesus, Bastonário da OROC Portugal

Patrocínios:


ORDEN DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS


ORDEN DOS CONTABILISTAS CERTIFICADOS

No sítio da Ordem na internet estão disponível mais informação, nomeadamente o discurso do encerramento proferido pelo Bastonário, José Rodrigues de Jesus.

(ver: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Divulgacoes/2019/EFRAG2019.pdf>)

Assembleia Representativa aprova Relatório e Contas de 2018

A Assembleia representativa da Ordem reuniu no passado dia 22 de março de 2019 e aprovou o relatório e contas apresentado relativamente ao período findo do 31 de dezembro de 2018.

Os membros da Ordem aproveitaram a oportunidade para, após a referida aprovação, debater alguns assuntos relevantes para a profissão.

Conselho Disciplinar da OROC – Súmula da atividade em 2018

O movimento ocorrido nos processos disciplinares e nos processos de inquérito no ano de 2018, foi o seguinte:

Movimento dos processos disciplinares

Natureza	Número de processos	Arquivados	Apensados a outros processos	Convertidos em PD	Sancionados	Transitados para 2019
Processos de Inquérito	7	5	-	-		2
Transitados de 2017	3	2	-	-		1
Instaurados em 2018	4	3	-	-		1
Processos Disciplinares	24	2	-		5	17
Transitados de 2017 (*)	10	1	-		5	4
Instaurados em 2018	14	1	-		-	13

(*) 2 Processos que transitam de anos anteriores, encontram-se suspensos aguardando decisão sobre Processo Judicial

Processos disciplinares sancionados Penas aplicadas – Matérias dos processos

Processos Sancionados e a Escala das penas aplicadas	Número de Processos	Matérias dos Processos e Natureza da infração		
		Qualidade do trabalho	Ética e deontologia	Outros deveres funcionais
Advertência registada	1	-	1	-
Multa de €1.000	2	2	-	-
Multa de €10.000	1	1	-	-
Suspensão 2 anos	1	1	-	-
Total dos Processos sancionados	5	4	1	-

As penas aplicadas tornam-se definitivas com o trânsito em julgado.



Reunião com o Tribunal de Contas Europeu

O Bastonário e o Vice-Presidente do Conselho Diretivo da Ordem realizaram no dia 11 de janeiro uma reunião com o Tribunal de Contas Europeu. Na reunião foram debatidos temas relativos à supervi-

são de auditoria em Portugal e foi confirmada a intenção de ambas as partes de colaboração futura em diversas iniciativas, incluindo na área da formação.

Seminário promovido pela Ordem na Assembleia da República, Auditório António de Almeida Santos

Por iniciativa da Comissão – Família e Profissão, constituída no âmbito da OROC por decisão do seu Bastonário, José Rodrigues de Jesus, realizou-se na Assembleia da República, no passado dia 19 de fevereiro, pelas 17 horas, um Seminário subordinado ao tema “Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e os próximos Desafios com a Igualdade de Oportunidades”.

Neste Seminário, que contou com a presença de convidados e de um número significativo de colegas, incluindo os Senhores Presidentes da Assembleia Representativa, do Conselho Superior e do Conselho Disciplinar, intervieram o Senhor Bastonário, que

deu início aos trabalhos com uma breve intervenção de enquadramento daquele Seminário, e, como oradores, a Senhora Professora Clotilde Palma, do Instituto do Direito Económico, Financeiro e Fiscal e o Senhor Dr. Paulo Ribeiro, da PwC, tendo as suas comunicações incidido sobre “O Enquadramento Jurídico dos Direitos da Mulher” e sobre “A Diversidade e Inclusão como ativo estratégico das Organizações”, respetivamente. Seguiu-se um pequeno período de debate.

As comunicações e o discurso proferido pelo Senhor Bastonário encontram-se disponíveis em <http://www.oroc.pt/gca/index.php?id=1824>

Encontros na Ordem com a participação da CMVM sobre o Regulamento de Prevenção de Branqueamento de Capitais e Financiamento do Terrorismo

Na sequência da disponibilidade manifestada pela CMVM, realizaram-se na Ordem dois Encontros, um no dia 12 de março, na sua sede em Lisboa, e outro no dia 14 de março, nos seus Serviços Regionais do Norte no Porto, que contaram com um número significativo de presenças dos nossos associados (atingindo cerca de 80 participações em cada um dos referidos locais), o que demonstra o inequívoco interesse do tema para a atividade profissional dos ROC e SROC.

Estas sessões de esclarecimento, promovidas pela CMVM, tiveram como oradores na OROC, em Lisboa, a Dra. Carla Cabrita, Diretora do Departamento de Investigação, o Dr. Teixeira Pinto, Diretor do Departamento de Supervisão de Auditoria, e o Dr. José Gomes do mencionado Departamento de Investigação, e no Porto, também a Diretora do Departamento de Investigação e o Dr. José Gomes, bem como o Dr. Ricardo Lopes do Departamento de Supervisão de Auditoria, tendo as referidas sessões de esclarecimento incidido sobre os principais aspetos do referido Regulamento, que esteve em discussão pública até ao passado dia 18 de Março.

A procura de níveis de materialidade a considerar no planeamento e na execução da auditoria

Auditoria



Ana Aniceto
REVISORA OFICIAL DE CONTAS



Cristina Doutor
REVISORA OFICIAL DE CONTAS



Introdução

Como anunciado nos escritos anteriores, propomo-nos agora abordar o tema da materialidade no planeamento e na execução da auditoria. O texto anterior, publicado na edição de julho a setembro de 2018 da revista *Revisores e Auditores*, sob o título “O julgamento sobre a materialidade das distorções encontradas”, abordou a decisão do auditor na emissão da opinião atendendo à materialidade das distorções detetadas na auditoria. Estamos conscientes da complexidade desse texto e propomo-nos hoje abordar este novo tema, mas relacionado com o anterior, claro, de modo simples. Não porque o seja, se a avaliação da materialidade na fase de conclusão do trabalho é complexa, apenas pode ser mais complexa no momento do planeamento. Propomo-nos abordar de modo simples apenas para descanso do leitor que tem tido a simpatia de nos acompanhar.

Se quiséssemos complicar, começaríamos por lembrar que cada distorção é material para os diferentes leitores das demonstra-

ções financeiras, em função da sua natureza, da sua dimensão e das circunstâncias particulares em que é encontrada. No momento do planeamento queremos definir um nível (ou mais) de materialidade para guiar o nosso trabalho no sentido de encontrar todas as distorções que sejam materiais, quando consideradas individualmente ou quando agregadas. A complexidade desta frase é tal que permite de imediato perceber que é impossível encontrar um nível (ou um conjunto de níveis) de materialidade que possa garantir que encontraremos todas essas distorções. A que acresce o facto de os leitores das demonstrações financeiras serem grupos diferentes de indivíduos e de não lhes perguntarmos nada. Enfim, vamos compensando o defeito do nosso planeamento com a manutenção da nossa atenção ao longo do trabalho, com ceticismo profissional e com disponibilidade para revisão do planeamento a todo o tempo. E mantemos um nível de risco que definimos logo no início da au-

ditoria, salvaguardando que este deverá ser aceitavelmente baixo. O risco é mantido, em primeiro lugar, para que a auditoria seja possível (a auditoria sem risco é uma impossibilidade) e, em segundo lugar, é mantido um nível de risco que torne a auditoria exequível dentro de parâmetros razoáveis, mantida num nível de custo aceitável por todos. Oferecendo garantia razoável.

Também não resistimos à advertência usual: poderia parecer que à materialidade no planeamento se aplica a norma internacional de auditoria (ISA) 320 (A materialidade no planeamento e na execução de uma auditoria), mas, como de costume, não se aplica uma norma isoladamente. De modo óbvio se conclui que se aplica também a 450 (Avaliação de distorções identificadas durante a auditoria), uma vez que é para efeitos da sua aplicação que precisamos da 320 e o mesmo podemos dizer da 700 (Formar uma opinião e relatar sobre demonstrações financeiras) e toda a série. A norma 320, sendo parte da série 300, só pode ser bem aplicada se aplicarmos convenientemente a 300 (Planejar uma auditoria de demonstrações financeiras) o que implica a aplicação de todas as dessa série e, como sabemos, a 300 não é aplicável sem a devida aplicação da 200 (Objetivos gerais do auditor independente e condução de uma auditoria de acordo com as normas internacionais de auditoria) e todas dessa série. Não esqueçamos as séries 500 e 600 (ou a norma 402) que servem para auxiliar na execução do que resulta da série 300 e, portanto, indissociáveis.

Fica feita a ressalva de que a simplicidade não existe neste tema. Com essa ressalva, vamos, então, dar um aspeto abusivamente simples, apenas para descanso de nós todos, à definição da materialidade no planeamento.

A Materialidade Global – seleção de indicadores

O auditor tem em conta o conhecimento do negócio e do seu ambiente, compreende o interesse dos leitores das demonstrações financeiras (*stakeholders* da entidade), as decisões que tomarão usando como base, entre outra, a informação aí constante e compreende o que poderá afetar as suas decisões. Identifica, pois, os indicadores das demonstrações financeiras mais interessantes para os seus leitores.

Existem alguns modelos definidos pelas firmas de auditoria ou por autores de artigos ou livros de auditoria que tendem a *standardizar* a identificação dos indicadores. Não o fazemos aqui, mas facilmente se percebe que para uma empresa, cujo objetivo é o lucro, e que tem a sua atividade em “velocidade cruzado”, gerando os lucros relacionados com essa atividade (e não propriamente resultantes de operações não usuais), o lucro apresentado seja um indicador relevante para os *stakeholders*. Considerado normalmente o resultado antes de impostos. Tal não significa que para alguns leitores das demonstrações financeiras dessa mesma empresa não existam outros indicadores mais relevantes. Eventualmente, um potencial comprador interessar-se-á mais pelo ativo se o motivo da compra for maioritariamente a aquisição dos ativos detidos. Também facilmente se percebe que, no caso de uma entidade sem fins lucrativos, por exemplo, a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, o indicador poderá ser o total de gastos, uma vez que são estes que estão mais relacionados com o propósito da entidade e com a atividade efetivamente de-

envolvida. É suposto que estas entidades apresentem resultados próximos de zero, pelo que quaisquer lucros serão situações anormais, erro de planeamento, insuficiência da atividade desenvolvida ou necessidade de constituição de reservas para o futuro. Os gastos, nesse cenário, continuam a parecer ser um indicador interessante para os leitores. No caso de um prejuízo, como acontece no orçamento da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas para 2019, também se estará perante uma situação não esperada, que exige uma resposta. Mostrará que, face à insuficiência da receita prevista, não deixaram de ser estimados os gastos que, no entender do órgão que a dirige, são imprescindíveis para resposta às exigências sobre a sua atividade. Neste cenário, o total de gastos continua a ser um indicador relevante para os *stakeholders* e poderá ser sobre ele calculado o nível de materialidade a considerar no planeamento da auditoria.

Como não podia deixar de ser, a identificação do indicador, a usar como base para a definição do nível de materialidade a considerar no planeamento, é efetuada mediante julgamento profissional.

A referir, neste ponto, que, dado o planeamento ser usualmente efetuado em data muito anterior à data de referência das demonstrações financeiras (o planeamento da auditoria às contas de 2019 inicia-se, por exemplo, em abril de 2019), os indicadores a utilizar terão de ser consubstanciados em quantias previsionais ou do ano anterior. Isso merece algum cuidado, pois pretende-se a maior aproximação possível da realidade que efetivamente será objeto da auditoria. Ainda, se o indicador escolhido estiver afetado por situações anómalas, deve ser expurgado dessas situações para que possa ser um indicador adequado para determinação da materialidade no planeamento.

Todo este trabalho, de apuramento do montante a considerar para o indicador escolhido, na fase inicial da auditoria, é, também, matéria de julgamento profissional.

A Materialidade Global – percentagens a aplicar

Encontrado e consubstanciado devidamente o indicador mais relevante para os *stakeholders* das demonstrações financeiras, é calculado o nível de materialidade a ser usado no planeamento da auditoria. O cálculo consiste na aplicação de uma percentagem, razoável, ao montante do indicador, apurado como exposto acima. O “nível” de materialidade assim calculado é designado pela norma como sendo a materialidade definida para as demonstrações financeiras como um todo. De modo mais simples, é usual encontrarmos este nível referido como “materialidade global.”

Sendo identificados mais do que um indicador todos relevantes para diferentes grupos de *stakeholders*, em que nenhum desses se possa sobrepor a outro, o auditor optará por aquele que permita dar resposta a todos os leitores, ou à grande maioria, ou seja, o que proporcionar o nível de materialidade mais baixo.

A percentagem a aplicar é encontrada em função do grau de exigência dos *stakeholders*, que tem de ser percebida pelo auditor. Para *stakeholders* mais exigentes aplicar-se-ão percentagens mais baixas que conduzirão a níveis de materialidade mais baixos, ou seja, o auditor sente como necessário encontrar distorções de montante menor, face ao facto de identificar que provavelmente essas distor-



ções afetarão as decisões dos *stakeholders*, tomadas, de modo razoável, com base na sua leitura da informação financeira auditada. Não sendo identificada essa exigência de parte dos *stakeholders*, o nível de materialidade será mais alto.

Atualmente, o “material de aplicação e outro material explicativo” apresentado em referência à ISA 320 contém dois exemplos de percentagens usualmente aplicadas por auditores: 5% para o lucro antes de impostos relativo a operações em continuação, para entidades com fins lucrativos numa indústria transformadora, e 1% para o rédito total ou gastos totais, para uma entidade não lucrativa (parágrafo A7). Sublinhamos que são exemplos, não fazem parte do texto da norma.

Como curiosidade, notamos que os autores de *Auditing and Assurance Services – An integrated approach*, Alvin A. Arens, Randal J. Elder e Mark S. Beasley, sugeriam que a percentagem a aplicar ao resultado antes de impostos se situasse no intervalo entre 5% e 10% até à sua 11.ª Edição do livro (2006) e passaram a sugerir o intervalo entre 3% e 6% a partir da edição seguinte (2008), sugestão que mantêm até à última edição que consultámos (16.ª - 2017). Percebemos que adaptaram as percentagens às exigências dos leitores das demonstrações financeiras e às circunstâncias, como foram pelos autores percecionadas.

Aproveitando a ajuda desses autores, transcrevemos aqui o que são as suas sugestões cf. 16.ª edição (2017), disponível na biblioteca da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, para cada um dos indicadores mais usualmente considerados:

	% mínima	% máxima
Resultado antes de impostos	3%	6%
Ativo corrente	3%	6%
Ativo total	1%	3%
Passivo corrente	3%	6%

Note-se que, apesar de os autores sugerirem os intervalos acima, salvaguardam que a aplicação dessas sugestões (a escolha da percentagem a aplicar) exige sempre o exercício de julgamento profissional.

A Materialidade Específica

A ISA 320 lembra que podem existir um ou mais grupos de leitores sensíveis a distorções em quantias particulares das demonstrações financeiras. Por exemplo, para além do interesse generalizado de todos os *stakeholders* pelo resultado antes de impostos, os acionistas minoritários, podem ser, também, particularmente sensíveis a distorções nas quantias de transações com empresas do grupo. Ou, todos os acionistas podem ser, também, sensíveis a distorções nas quantias relativas a remunerações dos órgãos sociais. Compete ao auditor identificar, também, estes indicadores para os quais o planeamento deve considerar como níveis de materialidade, relevantes para os *stakeholders*, montantes mais baixos face ao nível de materialidade global, definido anteriormente.

O trabalho de auditoria será organizado considerando o nível de materialidade estabelecido para as demonstrações financeiras como um todo, designada materialidade global, e também o nível (ou os níveis) de materialidade a aplicar a classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações, designada materialidade específica (sempre que as circunstâncias particulares da entidade assim o indiquem).

A identificação e apuramento destes outros níveis de materialidade resultam, também, de julgamento profissional.

Como é claro, este cuidado no planeamento, de identificar níveis de materialidade específica, resulta precisamente do facto de se antecipar que eventuais distorções com efeito nesses indicadores possam ser materialmente relevantes e afetar a opinião a emitir, em níveis diferentes dos que seriam considerados face a outras rubricas das Demonstrações Financeiras.

Exemplificamos com um quadro onde são apresentados dois níveis adicionais de materialidade a considerar para rubricas específicas (montantes aqui definidos arbitrariamente):

(em euros)

	Demonstrações Financeiras	Transações com empresas do grupo	Remunerações dos órgãos sociais
Materialidade	650 000	90 000	80 000

Demos os passos mais difíceis e conseguimos um número (ou mais, no exemplo acima, três) para ter em conta no planeamento da auditoria. A partir daqui há que conseguir operar com esse (ou esses) número(s).

A Materialidade de Execução

A ISA 320, em 2009, faz nascer (nas normas internacionais de auditoria) o conceito de "materialidade de execução". Os autores referidos abordam este novo conceito pela primeira vez na 15.ª edição do seu livro (2014).

O auditor pretende planejar e realizar o trabalho de modo a, com garantia razoável, encontrar todas as distorções que, individualmente ou agregadas a outras, provoquem de modo razoável, se conhecidas, alterações nas decisões dos *stakeholders*, tomadas com base nas demonstrações financeiras auditadas. Não pretende, pois, encontrar apenas as distorções superiores ao nível de materialidade que considerou relevante para os *stakeholders*, mas distorções menores. É claro que decidir um maior ou menor esforço (custo do trabalho) que entende necessário para encontrar as distorções ou, melhor expressando a ideia, para confirmar que essas distorções não existem,

depende do risco avaliado de distorção material. Todo o planeamento do trabalho terá em conta esse risco. Assim, a ISA 320 começa logo por afirmar que a materialidade de execução (que é na realidade nada mais do que um instrumento de trabalho do auditor, não é um conceito teórico com significado para os *stakeholders*) pode ser definida tendo em conta o risco.

Da leitura do relatório publicado pelo Financial Reporting Council (FRC), em dezembro de 2017, em resultado das inspeções temáticas realizadas em oito firmas de auditoria, relativas à aplicação do conceito de materialidade, nomeadamente na sua metodologia de auditoria e orientações específicas a este respeito, é possível perceber que são seguidas, por essas firmas, as orientações internas seguintes, para definição do nível de materialidade de execução:

	Firma A	Firma B	Firma C	Firma D	Firma E	Firma F	Firma G	Firma H
Materialidade de execução (% da materialidade das DF)	Máx 70%	40%-75%	50% ou 75%	50%-75%	50%-80%	90%*, 75% ou 50%	50%-75%	40%-75%

* 90% não usada em EIP

De notar que devem ser apurados níveis de materialidade de execução face à materialidade definida para as demonstrações financeiras como um todo e face aos níveis de materialidade que eventualmente tenham sido definidos para classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações. Estes últimos níveis de materialidade de execução serão definidos para as rubricas relacionadas com as classes de transações, saldos de contas ou di-

vulgações relacionados com a definição dos níveis de materialidade específicos respetivos.

Por exemplo, a firma H, assim designada no relatório do FRC referido acima, poderia estabelecer os níveis de materialidade de execução seguintes:

(em euros)

	Demonstrações Financeiras	Transações com empresas do grupo	Remunerações dos órgãos sociais
Materialidade	650 000	90 000	80 000
Percentagem aplicada	40%	40%	40%
Materialidade de execução	260 000	36 000	32 000

De acordo com o exemplo acima, o auditor irá considerar como materialidade de execução o montante de 260 000 euros na elaboração dos programas de trabalho relativos à generalidade das rubricas das demonstrações financeiras.

Adicionalmente, de modo específico, para as rubricas afetadas pelas transações com empresas do grupo, considerará o montante de 36 000 euros como materialidade de execução e, também de modo específico, para as rubricas afetadas pelas remunerações dos órgãos sociais, considerará o montante de 32 000 euros.

De modo muito diferente, Arens, Elder e Beasley, na 16.ª edição (2017) de *Auditing and Assurance Services – An Integrated Approach*, fazem um raciocínio distinto para encontrar níveis de materialidade de execução a considerar no planeamento da auditoria.

Para estes autores, determinar a materialidade de execução traduz-se numa imputação específica da materialidade preliminar a cada rubrica do balanço. Este processo é efetuado tendo presentes algumas dificuldades significativas que se apresentam ao auditor:

- Expetativa do auditor de que determinadas rubricas contenham mais distorções do que outras;
- Consideração de que podem existir sobreavaliações e subavaliações;
- Custos da auditoria relativos aos procedimentos aplicáveis a cada rubrica.

Tendo em conta estas considerações, os autores acrescentam, ainda, a definição de dois limites que exemplificam como segue:

- A materialidade de execução a considerar para uma determinada rubrica não deve exceder 60% da materialidade planeada;
- O somatório das materialidades de execução das diversas rubricas não deve exceder o dobro da materialidade planeada.



Apresentamos a imagem do quadro exemplificativo que expõem a este propósito:

FIGURE 8-7 Performance Materiality Levels for Hillsburg Hardware Co.

	Balance 12-31-16 (in Thousands)	Performance Materiality (in Thousands)
Cash	\$ 828	\$ 6 (a)
Trade accounts receivable (net)	18,957	265 (b)
Inventories	29,865	265 (b)
Other current assets	1,377	60 (c)
Property, plant, and equipment	10,340	48 (d)
Total assets	\$61,367	
Trade accounts payable	\$ 4,720	90 (e)
Notes payable—total	28,300	6 (a)
Accrued payroll and payroll tax	1,470	60 (c)
Accrued interest and dividends payable	2,050	6 (a)
Other liabilities	2,364	72 (c)
Capital stock and capital in excess of par	8,500	6 (a)
Retained earnings	13,963	NA (f)
Total liabilities and equity	\$61,367	\$884 (2 × \$442)

NA = Not applicable.
 (a) Small performance materiality because account can be completely audited at low cost and no misstatements are expected.
 (b) Large performance materiality because account is large and requires extensive sampling to audit the account.
 (c) Large performance materiality as a percent of account because account can be verified at extremely low cost, probably with substantive analytical procedures.
 (d) Small performance materiality as a percent of account balance because most of the balance is in land and buildings, which is unchanged from the prior year and need not be audited further this year.
 (e) Moderately large performance materiality because a relatively large number of misstatements are expected.
 (f) Not applicable—retained earnings is a residual account that is affected by the net amount of the misstatements in the other accounts.

Ambos os métodos são aceitáveis à luz da ISA 320 e levarão forçosamente a conclusões de auditoria similares, desde que pelo auditor seja mantida, até ao fim do trabalho, coerência nos passos que vai dando.

De referir ainda que, com os devidos limites e ponderações, ao longo do trabalho, o auditor pode realocar os níveis de materialidade de execução com alguma liberdade desde que não seja posta em causa a materialidade global, ou específica, se aplicável.

Mais uma vez, como não podia deixar de ser, a definição dos níveis de materialidade de execução a aplicar a cada rubrica (podendo ser um igual para todas as rubricas) é matéria de julgamento profissional.

Determinação da extensão dos testes – materialidade de execução e distorção tolerável

Depois de apurado(s) o(s) nível(is) de materialidade de execução (a materialidade “atribuída às rubricas” das demonstrações financeiras que vamos auditar), e tendo já identificado e avaliado os

riscos de distorção material, estamos, então, no que a este assunto diz respeito, em condições de construir o programa de trabalho. Ou seja, vamos definir, em concreto, os testes a realizar para cada uma dessas rubricas.

Na definição dos testes, não esqueceremos que cada teste trará ao auditor prova para mais do que uma rubrica. Não esqueceremos, também, que a definição dos testes é feita tendo em conta a materialidade que lhe seja aplicável bem como o risco avaliado de distorção material e, ainda, a natureza e as circunstâncias da rubrica, do saldo, das transações que a afetam, etc.

Para além de termos em mãos a ISA 320 (e, portanto, a 300), temos, claro, a 315 (identificar e avaliar os riscos de distorção material através do conhecimento da entidade e do seu ambiente), a 330 (as respostas do auditor a riscos avaliados) e a 500 (prova de auditoria), e toda essa série, para construirmos um programa de trabalho para cada rubrica, para definirmos cada teste. O conceito de materialidade é necessário para determinar as rubricas que exigem testes substantivos e para determinar a extensão dos respetivos testes substantivos a executar. A natureza e a oportunidade dos testes substantivos serão definidas essencialmente em função de outros fatores. Mais fácil, vamos apenas pensar na extensão.

A propósito da determinação da extensão dos testes, a ISA 500 é muito rápida, diz que “Ao conceber (...) testes de detalhe, o auditor deve determinar meios de selecionar itens para teste que permitam satisfazer a finalidade do procedimento de auditoria.” Para este efeito, a norma acrescenta “Os meios disponíveis para o auditor selecionar itens para testes são: (a) Selecionar todos os itens (exame a 100%); (b) Selecionar itens específicos; e (c) Amostragem de

auditoria.” Fácil, se é 100%, não há mais para pensar, ou se é zero, também não há mais para pensar (mas, para a decisão de 100% ou zero, claro que foi considerada previamente, entre outros aspetos, a materialidade da rubrica!). Se há que selecionar itens específicos ou se há que selecionar uma amostra, aplicando o que a ISA 530 (amostragem de auditoria) nos exige, precisamos de recorrer novamente ao conceito de materialidade, agora aplicado ao teste.

De notar que, em cada rubrica, pelo menos todos os itens superiores à materialidade de execução são obrigatoriamente selecionados para teste.

Este conjunto de itens fará parte dos designados “itens específicos” que são selecionados pelo auditor. Serão selecionados, adicionalmente, outros itens específicos, em função de outros fatores.

Depois de selecionados todos os itens específicos, o auditor pode considerar não ser necessária qualquer análise dos itens restantes. Usualmente, não é considerada necessária essa análise se, no seu conjunto, os itens restantes totalizarem uma quantia inferior à quantia definida como materialidade de execução ou inferior à quantia definida como distorção tolerável (a que for considerada pelo auditor relevante para essa decisão). De acordo com as circunstâncias, o auditor pode decidir analisar os itens restantes a 100%, p.e. por meio de procedimentos analíticos se a avaliação de risco o permitir. Também pode decidir selecionar uma amostra.

Se foi decidido selecionar uma amostra, para a aplicação das técnicas de amostragem em auditoria, recorreremos agora, forçosamente, à ISA 530. A amostragem não é tema deste texto. Queremos apenas refletir sobre a ligação dos conceitos de materialidade (nomeadamente materialidade de execução) sobre que nos temos debruçado ao conceito de distorção tolerável usado nesta norma para determinação da extensão da amostra em testes substantivos (quer seja estatística, quer não estatística – ambas igualmente aceites pelas normas de auditoria). Não é agora referida a “materialidade de execução” mas a “distorção tolerável”.

Dizemos que a materialidade de execução resulta da atribuição da materialidade global à rubrica e a distorção tolerável resulta da atribuição da materialidade a determinado teste a executar sobre essa rubrica. Percebemos com facilidade que a distorção tolerável será sempre inferior ou igual à materialidade de execução considerada para a rubrica sobre a qual se está a executar o teste substantivo (a recolher prova de auditoria). E é a única coisa fácil de perceber.

Mantendo o nosso propósito de um texto simples, não vamos discutir sobre a relação entre a materialidade de execução e a distorção tolerável, nem sobre o que no tempo terá feito nascer cada um destes conceitos (ou se, em algum cenário, poderão ser um só conceito). O auditor tem de estar confiante, atingir uma segurança razoável, de que realizou um planeamento adequado que lhe permite recolher a prova de auditoria necessária e suficiente. Assim, limitamo-nos a dizer que, se o auditor entende que a materialidade de execução estabelecida para a rubrica, quando aplicada ao teste em concreto, permite obter a segurança pretendida para essa recolha de prova, a distorção tolerável pode ser definida nesse montante. Se não, deve descer o nível de distorção tolerável para o montante que lhe permite atingir a segurança razoável, como pretende.

Para não usarmos outros exemplos, recorreremos novamente ao exemplo publicado em *Auditing and Assurance Services – An integrated approach*. Conforme imagem copiada acima, os autores, ao

estabelecerem a materialidade de execução pelo método aí mostrado, entendem que têm condições para recolher prova de auditoria suficiente e consideram a distorção tolerável como equivalente à materialidade de execução daquele modo definida.

Não podemos deixar de dizer que, mais uma vez, o auditor aplicará o seu julgamento profissional, agora na definição da distorção tolerável para os testes a realizar.

Finalização do trabalho de auditoria

No momento de assinar o Relatório de Auditoria (a Certificação Legal das Contas, quando assim designado esse relatório), o auditor tem de avaliar o risco de auditoria que aquele trabalho comporta, tem de avaliar se ficou situado a um nível suficientemente baixo, ou seja, verificar que a sua opinião oferece a garantia razoável que anuncia que oferece. Estará, pois, convicto de que encontrou e relata, com um risco aceitavelmente baixo de assim não ser, todas as distorções que individualmente ou agregadas assumam expressão material para os leitores das demonstrações financeiras, para os *stakeholders*, ou seja, encontrou e relata todas as distorções que afetam as suas decisões (tomadas com base na informação financeira auditada). É um momento difícil. No momento do planeamento o auditor pode errar, pode estabelecer uma materialidade alta de mais ou baixa de mais. Tem até ao momento da assinatura do relatório para corrigir. O aborrecimento que lhe pode ser trazido pelo planeamento menos ajustado, é fazer trabalho a mais se definiu níveis de materialidade demasiado baixos ou descobrir tarde que definiu níveis demasiado altos e ser obrigado a trabalho adicional em momento muito próximo da emissão do relatório. No momento imediatamente anterior à emissão do relatório, verifica que, no seu julgamento, o planeamento efetuado é adequado e, em coerência, foi recolhida prova suficiente e apropriada para suportar a sua opinião. Nesse momento, não é mesmo nada conveniente errar.

Pedimos aos simpáticos leitores que nos acompanham nestes textos que, se acharem simples a abordagem à materialidade que acabamos de expor, façam o favor de recordar o texto anterior, “O julgamento sobre a materialidade das distorções encontradas”, e imaginar como teríamos escrito este se não tivesse sido nossa vontade proporcionar um momento de descanso.

BIBLIOGRAFIA:

International Federation of Accountants - Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros trabalhos de garantia de fiabilidade e Serviços relacionados – Parte I – edições de 2010 e de 2015, traduzidas e republicadas pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

Alvin A. Arens, Randal J. Elder e Mark S. Beasley – *Auditing and Assurance Services – An Integrated Approach*, 16.ª edição (2017) e outras edições referidas ao longo do texto

Financial Reporting Council – relatório das inspeções temáticas, emitido em dezembro de 2017 (disponível em [https://www.frc.org.uk/getattachment/4713123b-919c-4ed6-a7a4-869aa9a668f4/Audit-Quality-Thematic-Review-Materiality-\(December-2017\).pdf](https://www.frc.org.uk/getattachment/4713123b-919c-4ed6-a7a4-869aa9a668f4/Audit-Quality-Thematic-Review-Materiality-(December-2017).pdf))



O *Whistleblowing* em Portugal

Será que pode ser
praticado pelo auditor?

Auditoria



Patrick de Pitta Simões
AUDITOR INTERNO DO INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA.





O presente artigo é um excerto, adaptado, de um capítulo da dissertação de mestrado do autor, subordinada ao tema “Os Limites da Auditoria Interna – o perfil do Auditor e o *Whistleblowing*”. Note-se que foi empregue o Novo Acordo Ortográfico, determinado pela Resolução n.º 8/2011 do Conselho de Ministros, publicada no *Diário da República* (DR), 1.ª série, de 25 de janeiro de 2011, à exceção das transcrições de legislação ou textos anteriores àquele, ou de autores que não tenham aderido ao mesmo.

Resumo

Após sucessivos escândalos financeiros, nos Estados Unidos da América, enfatizou-se o sistema de denúncias internas, mais conhecido por *Whistleblowing*, um sistema delimitado entre o “procedimento meramente informativo” e o “mais ou menos complexo de investigação interna”.

Em Portugal, a Comissão do Mercado de Valores Mobiliários emitiu recomendações sobre a adoção deste e por sua vez, face ao elevado número de notificações de tratamento de comunicações internas de atos de gestão financeira irregular, a Comissão Nacional de Protecção de Dados deliberou princípios (Linhas de Ética) aplicáveis aos tratamentos de dados pessoais com aquela finalidade, de modo a salvaguardar a privacidade dos intervenientes.

Com este artigo pretende-se fazer um enquadramento teórico e legal sobre o *Whistleblowing* nacional, percebendo se o auditor pode ser um *Whistleblower*.

Palavras-chave: Denúncias internas, *Whistleblowing*, Linhas de Ética, Privacidade.

Abstract

After successive financial scandals in the United States of America, the system of internal denunciations, better known as *Whistleblowing*, was emphasized, as a system delimited between the “merely informative procedure” and the “more or less complex internal investigation”.

In Portugal, the National Securities Market Commission issued recommendations about adopting it and, regarding the high number of notifications concerning the internal communications of irregular financial management acts, the National Data Protection Commission, as deliberated principles (Ethic Lines) applicable to the processing of personal data for that purpose, in order to safeguard the privacy of the interveners.

Concerning the intent of this article is to make a theoretical and legal framework on the national *Whistleblowing*, analyzing if the auditor can be a *Whistleblower*.

Keywords: Internal complaints, *Whistleblowing*, Ethical Lines; Privacy.

1. Introdução

A análise e reflexão que ora se faz pretende compreender o sentido e alcance do *Whistleblowing* questionando-se se este pode ser praticado por qualquer pessoa, mais concretamente, se o auditor pode ser um *Whistleblower*; e quem deverá gerir e manusear a informação num processo de *Whistleblowing*. São estas as dúvidas que se tenta responder neste artigo, onde se abordam as Linhas de Ética pelas quais se deve pautar a implementação do *Whistleblowing*.

Desde já se explica que, de acordo com a Deliberação n.º 765/2009, da Comissão Nacional de Protecção de Dados (CNPd), aprovada na sessão plenária de 21 de setembro de 2009, «[e]m termos simples, podemos definir o *whistleblowing* como um sistema que se traduz na criação nas empresas de condições para denúncia de comportamentos fraudulentos ou irregulares capazes de afectar seriamente a sua actividade.»¹

2. Enquadramento

Desde o início do século XXI, consecutivos escândalos têm preocupado o mundo financeiro². Pense-se nos casos como do Banco Português de Negócios (BPN)³, do Banco Privado Português (BPP)⁴ e do Banco Espírito Santo (BES)⁵. Recorrentes, têm provocado quebras de confiança nos mercados financeiros, atribuindo-se a sua ocorrência, na maior parte das vezes, à forma ou falta de controlo interno⁶.

Nunca como nos dias de hoje, se debateu tanto a Auditoria e os métodos que permitam uma maior e melhor eficiência dos sistemas financeiros. Cada vez mais se dá relevo à função e ao perfil do auditor (interno), na medida em que o mesmo apoia a gestão das organizações, alertando para os riscos de negócio.

Nos EUA, após o colapso de algumas empresas, a 30 de julho de 2002, como forma de promover a credibilidade, a responsabilidade, a transparência, a segurança, a prevenção e a deteção de irregularidades e, ou fraudes⁷, através da SOX⁸, instituiu-se às sociedades registadas num dos seus mercados bolsistas (incluindo as sociedades estrangeiras ou filiais europeias), um sistema de denúncias de corrupção⁹ ou de má administração: o *Whistleblowing*¹⁰.

“...um sistema de denúncias de corrupção ou de má administração: o *Whistleblowing*”.

Cerca de três anos depois, a Comissão Europeia aprovou a Recomendação 2005/162/CE, de 15 de fevereiro de 2005, relativa ao papel dos Administradores Não Executivos ou Membros do Conselho de Supervisão de Sociedades Cotadas e aos Comitês do Conselho de Administração ou de Supervisão¹¹.

Nesta, são incentivadas as empresas cotadas¹² a criarem comitês de auditoria aos quais incumbe, «[...] controlar o procedimento através do qual a sociedade cumpre as disposições em vigor no que diz respeito à possibilidade de os empregados notificarem irregularidades importantes, alegadamente cometidas na sociedade, [...] e assegurar-se de que existe um dispositivo que prevê uma investigação independente [...], acompanhada de medidas apropriadas.»¹³ [sic].

«No texto recomendatório [(**Recomendação 10-A: comunicação de irregularidades**)] de Novembro de 2005[,] a CMVM introduziu uma nova recomendação segundo a qual “a sociedade deve adoptar uma política de comunicação de irregularidades alegadamente ocorridas no seio da sociedade” e que faça menção aos seguintes elementos: “indicação dos meios através dos quais as comunicações de práticas irregulares podem ser feitas internamente, incluindo as pessoas com legitimidade para receber comunicações[.] indicação do tratamento a ser dado às comunicações, incluindo tratamento confidencial, caso assim seja pretendido pelo declarante”. Com esta iniciativa pretendeu-se estimular a utilização adequada ou a criação de meios para comunicar práticas irregulares no seio das sociedades, ressalvando no entanto que a política a seguir dever[ia] ser aplicada coerentemente a cada sociedade de modo a evitar quaisquer comportamentos abusivos ou persecutórios¹⁴.»

Por sua vez, o grupo de proteção das pessoas no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais, criado pelo art. 29.º da Diretiva 95/46/CE, mais conhecido por Grupo de Proteção de Dados do Artigo 29.º¹⁵, pronunciou-se, através do Parecer n.º 1/2006, adotado em 1 fevereiro de 2006, sobre a aplicação das normas europeias em matéria de proteção de dados aos sistemas internos de denúncia de infrações nos domínios da contabilidade, dos controlos contabilísticos internos, da auditoria, da luta contra a corrupção e do crime bancário e financeiro.

De acordo com as suas atribuições¹⁶ e tendo em conta as diferenças culturais, os motivos históricos ou sociais¹⁷, e a especificidade do sistema jurídico de cada país da UE, o parecer limitou-se a uma abordagem formal das regras em matérias de proteção de dados, excluindo-se o direito laboral e penal¹⁸. Contudo, tentou-se compatibilizar a SOX, aplicável às empresas europeias (com sanções no caso do seu incumprimento), com as normas europeias quanto à proteção de dados e às possíveis tentativas de se escamotear a Diretiva 95/46/CE, a coberto de legislação estrangeira.

Em Portugal, a CMVM, em setembro de 2007, emitiu, através do ponto II. 1.4, do seu Código do Governo das Sociedades, recomendações sobre a adoção de uma política de comunicação de irregularidades alegadamente ocorridas no seio das sociedades, concretamente: «[...] i) [a] indicação dos meios através dos quais as comunicações de práticas irregulares podem ser feitas internamente, incluindo as pessoas com legitimidade para receber comunicações; ii) indicação do tratamento a ser dado às comunicações, incluindo tratamento confidencial, caso assim seja pretendido pelo declarante. [...]»

3. Linhas de Ética (*Whistleblowing*)

A CNPD¹⁹, face ao grande número de notificações de tratamentos de dados pessoais²⁰ que recebeu com o objetivo de gerir as comunicações internas de práticas irregulares²¹, aprovou, em sessão plenária a 21 de setembro de 2009, a Deliberação n.º 765/2009 (de ora em diante, Deliberação da CNPD)²². Esta visa²³ «[d]isponibilizar aos responsáveis dos tratamentos os princípios de protecção de dados aplicáveis [naquelas] situações e estabelecer as regras orientadoras para o correcto cumprimento da Lei de Protecção de Dados; [e d]ar a conhecer aos titulares desses dados os direitos que lhes assistem e os limites estabelecidos para estes tratamentos de dados²⁴.» Para o efeito, a CNPD, denomina este tipo de princípios orientadores²⁵, de Linhas de Ética²⁶.



Mais do que diretrizes de conduta ou parâmetros corretos, genericamente aceites²⁷, pelos quais os indivíduos devem pautar o seu modo de atuação (comportamento)²⁸, a Deliberação da CNPD tem força obrigatória nos termos do n.º 3, do art. 23º da LPDP²⁹, pelo que os seus ditames são para se cumprir³⁰.

4. Quem pode ser whistleblower?

Feito este enquadramento³¹, encontremos respostas às perguntas colocadas: quem pode ser *whistleblower* (qualquer pessoa, incluindo um auditor)? E quem deverá manusear e gerir a informação num processo de *Whistleblowing*?

A Deliberação da CNPD estabelece direitos para o denunciante³² e limites de âmbito subjetivo e específicos quanto à entidade responsável pela apreciação das denúncias³³.

Concretamente, quanto a este último, determina que não se afigura adequado «o estabelecimento de uma linha de denúncia interna, cuja gestão e apreciação compete aos eventuais denunciados.» Todavia, lacuna ou não, não define quem poderá ser denunciante.

Ora, se ao estabelecer limites de âmbito subjetivo delibera que «[a] penas as pessoas que pratiquem actos de gestão relacionados com os domínios da contabilidade, dos controlos contabilísticos internos, da auditoria, da luta contra a corrupção e do crime bancário e financeiro poderão ser alvo de denúncia», teríamos de excluir a possibilidade de os auditores serem responsáveis pela apreciação das denúncias.

Contudo, não poderá ser esse o sentido (estrito) da Deliberação da CNPD, uma vez que também estabelece que «[...] na linha do previsto no Código do Governo das Sociedades CMVM, a gestão e a apreciação preliminar das denúncias apresentadas deve ser adstrita a entidades de auditoria, independentes, às quais cumpre, entre outras funções, controlar o procedimento através do qual a sociedade

cumpra as disposições em vigor no que diz respeito à possibilidade de os empregados notificarem irregularidades.»

Acrescenta ainda que, «[c]umpra, neste particular, efectuar uma distinção de regimes: a) [o]u esta entidade se encontra prevista na estrutura societária, sem prejuízo do exercício das funções descritas com independência e com salvaguarda da confidencialidade, não se verificando recurso à figura da subcontratação, aplicando-se-lhe o regime do responsável pelo tratamento; b) [o]u se verifica o recurso a entidade externa à estrutura societária, caso em que se aplica o regime de subcontratação já descrito na presente Deliberação, nos termos e para os efeitos descritos no artigo 14.º da [LPDP].»

Assim, pela Deliberação da CNPD apenas ficamos a saber que o auditor pode ser alvo de denúncia ou ser responsável, independente, pelo tratamento das denúncias. Portanto, continuamos sem conseguir dar resposta à questão: pode o auditor ser denunciante?

“...auditor pode ser alvo de denúncia ou ser responsável, independente, pelo tratamento das denúncias”.

O RGPD³⁴, não se refere especificamente ao *Whistleblowing*³⁵, pelo que se prevê que a(s) autoridade(s) de controlo³⁶ que venha(m) a ser criada(s) ou designada(s), se já existir(em), terá(ão) de se pronunciar sobre este sistema de denúncias internas (havendo aqui a oportunidade de limitar ou não a atuação dos auditores internos) que, inevitavelmente, deverá ser conjugado com os ditames da proteção das pessoas singulares no que respeita ao tratamento de dados pessoais e à livre circulação destes, ainda que seja meramente para aderir às Deliberações da (atual) CNPD³⁷ e, por ventura, aos pareceres da (atual) Comissão de Acesso aos Documentos Administrativos (CADA)³⁸, ou ainda de uma outra entidade com responsabilidades nestas matérias, tais como, eventualmente, os Serviços de

Informações de Segurança (SIS) ou a Entidade Reguladora para a Comunicação Social (ERCS)³⁹.

Não obstante o sentido convergente e harmonizador do RGPD⁴⁰, recordando Carrigy (2005:39), «[c]ada legislador [...] determin[ou] o âmbito subjectivo de aplicação das normas de protecção, pelo que o conceito de denunciante protegido varia, da mesma forma que variam os procedimentos de aplicação das normas de protecção e o próprio domínio das normas, que poderão ser de natureza civil, criminal ou administrativa. Importa, apesar das diferenças de regimes, assentar numa noção que sirva de base [...]».

Segundo o dicionário legal *The Free Dictionary by Farlex* (s.d.), podemos saber que o *Whistleblowing* significa a divulgação por uma pessoa, normalmente um trabalhador do Estado ou de uma empresa privada, para o público ou autoridades, de uma situação de má administração, corrupção, ilegalidade ou erro⁴¹.

Para Kranacher (2006:1), um *Whistleblower* é genericamente definido como um empregado que divulga informações potencialmente danosas sobre um trabalhador, a uma autoridade que pode ser a chefia, a comunicação social ou um funcionário do governo⁴². Enquanto que para Near e Miceli (s.d.), *apud* Carrigy (2005:39) «*whistle blowing* pode ser definido como ‘a revelação por membros de uma organização (actuais ou no passado) de práticas ilegais, imorais ou ilegítimas ocorridas dentro da esfera de controlo do empregador, a pessoas ou organizações que poderão intervir’»⁴³.

Carrigy (2005:39), refere que «[...] são várias as classificações usadas, atendendo, nomeadamente, à qualidade da pessoa que faz a denúncia, falando-se em denúncias por colaboradores ou por pessoas que o foram ou que estão ligadas à empresa por outro tipo de vínculo (prestação de serviços), aos meios de denúncia disponíveis e às formas de protecção disponíveis».



De acordo com alguns autores, existem dois tipos de denúncias: as internas, aquelas em que o trabalhador denuncia, dentro da sua organização, uma conduta ou comportamento ilegal de um colega de trabalho ou superior hierárquico; e as externas, aquelas em que o trabalhador denuncia para entidades externas à sua organização, tais como instituições reguladoras ou os meios de comunicação.

Assim, para Latimer e Brown (2008:777), «[...] apenas quando a denúncia interna falhar é que se deve recorrer a agências, entidades ou órgãos externos para efetuar denúncias.»⁴⁴

Berry (2004:1) *apud* Barbosa (2012:14) «refere que apesar de o mecanismo de *whistleblowing* envolver denúncias tanto dentro como fora da organização, existe uma grande vantagem quando os colaboradores escolhem denunciar internamente», pois evitam o constrangimento (escrutínio) público e litígios (incluindo multas) dispendiosos.

Banisar (2006) *apud* Barbosa (2012:15), menciona «que a primeira e a mais apropriada via de efetuar denúncias deve ser a própria organização, tendo em conta que uma [...] bem estruturada querará saber sobre as condutas erradas, para tomar as medidas necessárias para as corrigir. [...] Banisar (2006) refere também que muitas vezes os *whistleblowers* optam pela via externa, quando se trata de graves problemas, sendo quase certo que se a denúncia for feita internamente existem probabilidades de ocorrer retaliação ou de destruição de provas.»

De acordo com Carrigy (2005:39) estes modos de denúncia (interna e externa) causam impactos diferentes. Na denúncia interna «[...] a empresa poderá actuar e tentar resolver a situação internamente, mantendo algum controlo sobre a informação relativa ao caso; na denúncia exterior e principalmente nas situações em que a entidade exterior não está obrigada a sigilo, a empresa, embora mantendo a possibilidade de actuar no sentido de resolver a situação detectada perdeu a possibilidade de gerir a informação relativa ao caso, sendo certo que a confiança do público em geral e dos *stakeholders*⁴⁵ em particular dependem em larga medida do modo como a situação e a informação a ela respeitante é gerida. A denúncia externa, na medida em que representa um maior risco para a empresa, coloca a questão da ponderação do eventual interesse público na informação face ao interesse da empresa e lança a discussão relativa à legitimidade da motivação/actuação do denunciante.»

Perry (1993:81), menciona que o *Whistleblowing* tem mais a ver com os interesses pessoais ao invés de ser propriamente uma atitude altruísta. Este autor tipifica três tipos de queixas: a válida, de acordo com a percepção do denunciante (a mais frequentemente falada por autores); a inválida, de acordo com o que a pessoa apreende, erradamente pois não confirma; e a inválida, mais séria, pois quem denuncia fá-lo para o seu próprio proveito⁴⁶.

Carrigy (2005:46) refere ainda que, «[a] denúncia ao exterior que venha a ser conhecida do público causa sempre prejuízo à empresa, no mínimo, o da má publicidade associada [...] ainda que os [...] dirigentes [...] reconheça[m] a importância de pôr termo à actuação denunciada.»

Por sua vez, «[o] estímulo da denúncia interna, pelo contrário, apesar de poder ser considerado um mecanismo de criação de um clima de suspeita e desconfiança entre colaboradores e entre estes e a direcção, será, no entanto, considerado positivo numa cultura em que a direcção se sente responsável por tudo o que ocorre dentro da



empresa, em que esta actua e espera que se actue de forma responsável e em que se dispõe a investigar e resolver as situações denunciadas de forma célere e justa. A denúncia interna pode, pois, ser um mecanismo que permita a detecção precoce e termo de situações irregulares antes de estas se tornarem gravemente danosas [...]» (ibid.:46).

Park, Blenkinsopp, Oktem e Omurgonulsen (2008:4), tipificam a denúncia em identificada («quando um colaborador que denunciou práticas inapropriadas usa o seu verdadeiro nome, ou de alguma outra forma, fornece informações que possam identificá-lo») ou anónima («quando o colaborador não fornece nenhuma informação sobre si, ou então fornece uma identificação falsa.»)⁴⁷

A Deliberação da CNPD repudia o anonimato a favor de um regime de confidencialidade como forma de salvaguardar os riscos de denúncia caluniosa e de discriminação⁴⁸.

À pessoa identificada pela denúncia deverão ser assegurados os direitos de informação sobre a entidade responsável, os factos denunciados (salvo a identidade do denunciante) e a finalidade do tratamento⁴⁹, bem como os direitos ao acesso, à retificação e à eliminação dos dados, como também o direito de oposição. Contudo, a Deliberação da CNPD, reconhece «a possibilidade de restrição desses direitos quando os interesses perseguidos pelo sistema, a protecção dos direitos das restantes pessoas envolvidas, em particular do denunciante, e as finalidades da investigação o exijam.»⁵⁰

Por sua vez, Park [et al.] (2008), *apud* Barbosa (2012:12) mencionam ainda que a denúncia pode ser formal quando há «uma forma institucional de comunicar irregularidades, seguindo as linhas padrão de denúncias ou um protocolo da organização para o efeito [...]», e informal quando «é feita pessoalmente pelo colaborador aos outros [...] mais próximos ou alguém na organização, em quem [...] confia [...]».

Jubb (1999:90) *apud* Barbosa (2012:12), refere-se «a este mesmo tipo de denúncia, como autorizada e não autorizada». Tendo em conta o nosso panorama nacional antes do RGPD, podíamos dizer que era o nosso caso, existir um sistema de *Whistleblowing* com ou sem a autorização da CNPD.

Jubb (2000) *apud* Barbosa (2012:60) «refere que os auditores como qualquer outra pessoa podem tornar-se *whistleblowers*, mas a questão é saber se eles ganham esta denominação simplesmente por exercerem a sua profissão.» O(s) autor(es) prossegue(m) afirmando que «[...] a função de auditoria externa possui algumas características que se encaixam na definição de *whistleblowing*. [...] [O]s auditores [...] fazem revelações intencionais sobre ilegalidades, não conformidades regulamentares, ineficiências, violações aos códigos, políticas ou mecanismos de controlo, que ocorrem dentro das organizações, sendo certo que o critério da materialidade pode

ser invocado para selecionar apenas os erros mais significativos a serem divulgados. Por outro lado, os relatórios de auditoria são destinados aos proprietários, reguladores, gestão, entre outros que, em diferentes graus, podem tomar uma ação corretiva. [...] [M]as [...], constituem-se os auditores *whistleblowers* simplesmente por exercerem a sua profissão, ou melhor dizendo, os auditores tornam-se *whistleblowers* em virtude de denúncias de fraudes efetuadas no exercício de uma auditoria? [...] [Jubb e Barbosa entendem que] não. Pois ao contrário dos clássicos *whistleblowers*, que denunciam condutas erradas de forma livre ou opcional, os auditores possuem responsabilidades legais para o efeito⁵¹ [...]. Nesse sentido, perante fraudes, não se espera outra atitude senão a denúncia das mesmas por parte do auditor.»⁵²

«[C]omparativamente aos auditores externos, os auditores internos por serem colaboradores da organização perante uma situação de fraude, enfrentam um maior dilema de lealdade para com a mesma, uma vez que ao efetuarem divulgações de informações (nesse caso às partes externas à organização) podem estar [a infringir] a obediência e a confidencialidade⁵³, e dessa forma os riscos que enfrentam são mais imediatos.» (ibid.:2000 *apud* ibid. 2012:63)⁵⁴.

«[...] [A]lguns auditores internos podem optar por denunciar externamente, mas num papel diferente, talvez como simples profissional ou cidadão preocupado. Neste sentido procuram uma entidade externa porque, na sua opinião, a organização deixou de responder adequadamente às suas preocupações. O conhecimento revelado é obtido no âmbito do seu trabalho, mas a sua divulgação pública não faz parte do seu trabalho, neste caso constituem-se *whistleblowers*. [...] De forma conclusiva, [...] os auditores [...] só constituem candidatos a *whistleblowers* se tais divulgações forem feitas externamente (auditor interno) e forem além do propósito do seu papel formal na organização (auditor interno e auditor externo).» (ibid.:2000 *apud* ibid. 2012:64).

5. Considerações finais

Verificou-se que, após diversos descabros financeiros, os EUA, através da SOX, ao implementar alargadamente o *Whistleblowing*, estabeleceu um marco histórico no que respeita às empresas americanas e por arrastamento às europeias (quer estivessem ou não cotadas nas suas bolsas de valores).

A estratégia de combate à corrupção, fraude e irregularidades, passou a ser a procura de uma cultura que fomenta condutas eticamente aceitáveis por parte dos trabalhadores (incluindo os auditores internos) e favoreça atitudes responsáveis e transparentes.

Com o objetivo de assegurar a fiabilidade e a credibilidade da informação financeira, protegendo os *stakeholders*, o *Whistleblowing* traduz-se na criação de condições para a denúncia de comportamentos irregulares capazes de afetar, seriamente, a atividade das organizações. Neste contexto, este mecanismo (muitas vezes, também, apenas e só sinónimo de decisão ética de ação, isto é, de denunciar)⁵⁵ pode dar um contributo importante para a adoção de uma conduta profissional eficiente (preventiva) e para um eficaz controlo interno (reativa)⁵⁶.

Nesse sentido, a CNPD deliberou Linhas de Ética, de modo a que seja possível, dando sustento legal (complementando os institutos gerais do direito de trabalho na salvaguarda ao denunciante de re-



presálias do empregador), ao uso subsidiário de um dispositivo adequado de reporte de irregularidades, protegendo a privacidade dos seus intervenientes (denunciado, denunciante e responsável pela recolha, tratamento e conservação dos dados pessoais que, em última análise, é de todos os intervenientes, o mais interessado neste mecanismo).

Se noutros países o *whistleblower* pode ser qualquer indivíduo (trabalhador ou não da organização) que denuncie situações irregulares, podendo optar por fazê-lo interna ou externamente, a nível nacional o *Whistleblowing* apresenta limites específicos (de âmbito objetivo, subjetivo, procedimental, de autonomia da vontade e de entidade responsável pela apreciação de denúncias) que o auditor, como possível responsável pelo tratamento das denúncias (caso não haja uma entidade incumbida pela averiguação das denúncias como, por exemplo, um Comité de Auditoria ou empresa externa de auditoria) deve respeitar.

É possível que o auditor seja *whistleblower*, mas não é desejável por significar que algo na estrutura não está correto ou algo grave carece de ser denunciado. Neste caso a denúncia externa deve ser admissível apesar de indesejável.

Só numa situação de obrigação legal se compreenderá que o auditor possa ser denunciante (*whistleblower*) ainda que possa ser, em simultâneo, responsável pela apreciação das denúncias.

“...Só numa situação de obrigação legal se compreenderá que o auditor possa ser denunciante (*whistleblower*)”.

A Auditoria e o *Whistleblowing* estão interligados na medida em que ambos visam a melhor *performance* da entidade.

Cada empresa tem o seu próprio ambiente, pelo que não existe um sistema de denúncias que seja o ideal para todas. As organizações devem, considerando as circunstâncias operacionais e culturais, como refere Carrigy (2005), fomentar uma «cultura de exigência ética» de modo a favorecer atitudes responsáveis em que os colaboradores tomem a iniciativa de denunciar as situações consideradas irregulares, de forma a evitar danos maiores.

O *Whistleblowing* não deve ser tido como um sistema de gestão de reclamações indiscriminadas ou alarmistas. Daí que a CNPD tenha balizado, legalmente, as matérias a serem tratadas e entenda que não se deva aceitar o anonimato (que torna difícil a investigação tanto em termos de clarificação, como de corroboração de factos), mas sim a confidencialidade (protegendo a identidade dos intervenientes).

A aparente vantagem do anonimato que permite aos indivíduos temerários de retaliações divulguem as irregularidades cometidas por outro(s) colega(s), pode gerar um clima de suspeição generalizado, que além de criar um ambiente hostil entre colegas, será “desestabilizador” para quem venha a ser descoberto como delator (inibindo assim a continuidade deste mecanismo) ou contraproducente no dispêndio de recursos em queixas infundadas.

Diferentemente da obrigatoriedade de participação de um crime a um Órgão de Polícia Criminal (OPC), ou dos deveres legais como,



por exemplo, os que impendem sobre o órgão de fiscalização ou o ROC no âmbito do CSC, convém salientar que a denúncia de irregularidades (nos termos das Linhas de Ética) é (e deve ser) feita de forma voluntária, não existindo uma imposição legal por parte da entidade sobre os colaboradores. Ainda que haja regulamentos internos ou códigos de conduta nesse sentido, a Deliberação da CNPD, *a contrario sensu* do regime penal e processual penal que se aplica, subsidiariamente, ao contraordenacional e disciplinar no âmbito das relações de trabalho, pugna pela voluntariedade da denúncia.

O risco de estigmatização ou a pura má-fé manipulando e incriminando condutas corretas, justifica a necessidade de proteção jurídica a todos os intervenientes.

Assim, neste caso concreto, é-se tentado a dizer que o Direito (sentido de justiça) e a Auditoria (tecnicidade apurada), fazem uma parceria perfeita para assunção de responsabilidade pelo tratamento deste sistema de denúncias internas.

Ao contrário do auditor forense⁵⁷, o auditor interno⁵⁸, não procura detetar fraudes, mas se as encontra deve reportar a quem de direito. O auditor interno não é um *whistleblower* por inerência de funções, apenas o é (externamente) por inevitabilidade ocasional, caso a estrutura não disponha, por exemplo, de um Comité de Auditoria ou seja possível (e talvez desejável) o reporte a uma empresa de auditoria externa (responsável pela apreciação das denúncias)⁵⁹, ou se a gravidade do assunto assim o determinar. Apenas e só nesta medida poderemos entender que o auditor (interno) é uma espécie de *whistleblower* qualificado e desde que a denúncia se enquadre no âmbito objetivo deliberado pela CNPD⁶⁰.

Em suma, o *Whistleblowing* pode ser praticado por qualquer pessoa, incluindo o próprio auditor em geral (na qualidade de trabalhador como os demais em situações que pela gravidade deve reportar a um OPC, tornando-se assim num *whistleblower* externo) ou um terceiro (pessoa externa à organização).

1 Mencione-se que a Deliberação refere-se também a este sistema como mecanismo ou dispositivo.

2 Tais como os intitulados: *Adecco, Adelphia, Ahold, AOL, Arthur Andersen, Enron Corporation, Goldman Sachs, Lehman Brothers, Madoff, Nortel, Parmalat, Tyco, Vivendi, WorldCom, a Xerox E*, ou, até mesmo, a Operação Lava Jato e o Escândalo da Mensalão, ou as divulgações feitas através do *WikiLeaks*, dos *Papéis do Panamá* ou *LuxLeaks*.

3 A 1 de novembro de 2008, «[o] Governo português nacionaliza o [BPN], por receio dos efeitos sistemáticos na banca nacional». A 4 de janeiro de 2010, «[é] publicado o [DL] que aprova o processo de reprivatização do BPN, nacionalizado em finais de 2008.» *In website do Observatório sobre Crises e Alternativas – OCA* (s.d.), criado pelo Centro de Estudos Sociais, com a colaboração do Instituto para os Estudos Laborais da Organização Internacional do Trabalho, ambos da Universidade de Coimbra.

4 «O Banco de Portugal torn[ou] público que, por deliberação do Conselho de Administração de 15 de Abril de 2010, [...] foi revogada a autorização para o exercício da atividade do [BPP], SA, depois de verificada a inviabilidade dos esforços de recapitalização e recuperação desta instituição desenvolvidos no contexto das providências extraordinárias de saneamento adotadas pelo Banco de Portugal. [...]» *In website do Banco de Portugal* (s.d.).

5 A 3 de agosto de 2014, «[o] Banco de Portugal intervém no [BES], criando duas instituições: o [BES] e o Banco Novo. O governador Carlos Costa menciona práticas fraudulentas levadas a cabo pela administração de Ricardo Salgado.» *In website do OCA* (s.d.).

6 Existem várias definições deste, mas podemos entender que engloba todos os métodos e medidas adotados para providenciar fiabilidade e compreensibilidade à informação (contabilística e não financeira), salvaguardar os ativos, prevenir e detetar erros e fraudes, objetivar a eficiência das operações em conformidade com os normativos aplicáveis, gerar uma maior confiança e garantia de qualidade na organização. A ISA 315 § 4, alínea c), define como «[o] processo concebido, implementado e mantido pelos encarregados da governação, pela gerência e por outro pessoal para proporcionar segurança razoável acerca da consecução dos objetivos de uma entidade com respeito à fiabilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações, e cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis. [...]». *Mutatis mutandis*, o n.º 2 do art. 2.º do DL n.º 166/98, de 25 de junho, que institui o sistema de controlo interno da administração financeira do Estado, refere que «[o] controlo interno consiste na verificação, acompanhamento, avaliação e informação sobre a legalidade, regularidade e boa gestão, relativamente a actividades, programas, projectos, ou operações de entidades [...]».

7 A ISA 240 (Clarificada), que versa sobre a responsabilidade do auditor ao considerar a fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras, define na alínea a), do seu § 11, a fraude como «[u]m acto intencional por um ou mais indivíduos entre a gerência, os encarregados da governação, os empregados ou terceiros, envolvendo o uso de enganar para obter uma vantagem injusta ou ilegais». Recorde-se que o Código Civil, aprovado pelo DL n.º 47344, de 25 de novembro de 1966, em vigor, com as devidas alterações, prevê no seu art. 21.º um normativo respeitante a fraude à lei, no qual dispõe que fraude são «[...] as situações de facto ou de direito criadas com o intuito [...] de evitar a aplicabilidade da lei que, noutras circunstâncias, seria competente».

8 Ao abrigo das secções 301 (responsabilidade corporativa da Comissão de Auditoria nas empresas cotadas); 806 (proteção civil contra retaliações em casos de fraude); e 1107 (retaliação contra denunciantes). Segundo Carrigy (2005:38), «[a] denúncia, por parte de um colaborador de uma instituição, de supostas ilegalidades ocorridas nessa mesma instituição, foi pela primeira vez especificamente regulamentada nos EUA numa lei de 1863, o *False Claims Act*, estabelecido para combater a fraude de fornecedores do governo federal durante a guerra civil.»

9 De acordo com o Departamento Central de Investigação Penal, do Ministério Público nacional (s.d.), «[d]e um modo geral, a corrupção pode-se definir como o desvio de um poder para fins diferentes daqueles para que foi concedido. [...]»

10 Escrito de forma junta cf. Perry (1993), Jubb (1999) e Viten (2003), e não de forma separada como outros autores escrevem tais como Carrigy (2005), Smith (2010) ou Lavena (2014); não obstante, poderem ser palavras autónomas (na tradução livre do autor: apito e sopro). Barbosa (2012:6) refere que a tradução à letra de *Whistleblowing* será soprar o apito. Fazendo-se alusão à prática antiga de polícias soprar um apito para indicar uma ação ilegal ou ilícita, talvez seja essa a origem desta palavra. Carrigy (2005:39) refere que a tradução, será «pôr a boca no trombone» ou «soar o alarme». Entendemos ser mais adequada esta última.

11 Não iremos analisar documentos europeus antecedentes, tais como a Comunicação da Comissão – concluir o mandato da reforma: relatório intercalar e medidas a aplicar em 2004 – que no seu ponto 4.4. previa a denúncia de irregularidades, e referenciava como sua precedente a Decisão da Comissão de 2 de junho de 1999; sob pena de nos alongarmos em demasia neste enquadramento histórico legal.

12 Cf. o seu considerando 3.º, «[...] [d]efinidas, como sociedades cujos valores mobiliários são admitidos à negociação num mercado regulamentado pela Comunidade. [...]».

13 Cf. n.º 8 do ponto 4.3 do Anexo I da Recomendação.

14 Segundo informação constante no *website* da CMVM [consult. 14 jun. 2018]. Disponível em: http://www.cmvm.pt/pt/EstatisticasEstudosEPublicacoes/EstudosEWorkin-gPapers/Pages/20061023_inq6_3_313.aspx.

15 Composto pelas autoridades de proteção de dados dos Estados-Membros.

16 Previstas no art. 30.º da Diretiva 95/46/CE.

17 *Transparency International* (2009) *apud* Barbosa (2012:34), fez um estudo «sobre a proteção dos *whistleblowers* em 10 países da Europa, no que respeita à conotação que é atribuída aos denunciantes nestes países [...]». Em alguns, «[...] são vistos como informadores, no sentido negativo da palavra, como traidores ou espões [...]» [E]m muitos desses países essa percepção negativa de *whistleblowing* é resultado dos vários anos do regime autoritário e da existência de redes de policiais secretas. [...] Noutros casos [...], parece haver uma desconfiança geral das autoridades públicas e uma forte ênfase em não falar contra o vizinho ou colega. [...]» De acordo com o *Inter-Active Terminology for Europe* (IATE) - banco de dados, usado pelas instituições e agências da UE, desde 2004, para disseminação, partilha e padronização da terminologia específica da UE – (s.d.), o *whistleblower* pode ser denominado de «alertador». Um termo sem as conotações negativas que se podem associar a «denunciante» ou a «informador»; fortemente ligadas em Portugal às situações históricas de repressão política. Sob pena de desvio do tema deste artigo, não se abordará o que autores, como Simões e Larguesa (2010), referem como as causas ou motivações para não haver denúncias de irregularidades quando se tem conhecimento da sua existência.

18 Entende-se que não compete neste artigo indagar até que ponto o *Whistleblowing*, ao minimizar e, ou, evitar irregularidades (salvaguardando assim a marca e imagem da empresa, o seu valor intrínseco – o *Goodwill*), não constitui uma desresponsabilidade e, ou, despenalização, em sentido lato, do ordenamento jurídico disciplinar (previsto no Código do Trabalho), contraordenacional (previsto em diversas disposições legais avulsas de Autoridades Reguladoras, e, ou, serviços de Inspeção), civil (previstos no Código Civil), comercial (previstos no Código das Sociedades Comerciais - CSC) fiscal (previstos nos diversos Códigos Tributários), financeiro (previstos mormente na legislação referente às instituições de crédito) e penal (previstos no Código Penal e no Código de Processo Penal – CPP –, nomeadamente o regime de denúncia obrigatória previsto no art. 242.º do CPP), sobretudo, se não houver o devido reporte aos órgãos de polícia criminal (OPC – cf. definidos na alínea c) do art. 1.º do CPP). Não se irá pois, numa análise puramente jurídica, tecer considerações sobre «os limites do *Whistleblowing*», e se há ou não uma perversão dos deveres jurídicos (ainda que os atos processuais não sejam tão céleres quanto desejáveis ou «altruistas»), pelas vicissitudes económicas.

19 De acordo com os arts. 21.º e 22.º da Lei n.º 67/98, de 26 de outubro, alterada pela Retificação n.º 22/98, de 28 de novembro e pela Lei n.º 103/2015, de 24 de agosto, de ora avante Lei da Proteção de Dados Pessoais (LPDP), a CNPD é a Autoridade Nacional de Controlo de Dados Pessoais.

20 Nos termos do art. 3.º, alínea a) da LPDP, entende-se por dados pessoais: «qualquer informação, de qualquer natureza e independentemente do respectivo suporte, incluindo som e imagem, relativa a uma pessoa singular identificada ou identificável («titular dos dados»); é considerada identificável a pessoa que possa ser identificada directa ou indirectamente, designadamente por referência a um número de identificação ou a um ou mais elementos específicos da sua identidade física, fisiológica, psíquica, económica, cultural ou social». Definições («dados pessoais» e «titular dos dados») ligeiramente reformuladas pela alínea 1) do art. 4.º do Regulamento (UE) 2016/679, do Parlamento Europeu do Conselho, de 27 de abril.

21 Sousa e Matos (2010:55), elucida que «[a] irregularidade é a consequência reservada pela ordem jurídica para os actos que padeçam de ilegalidades pouco graves e, como tal, tidas como insusceptíveis de afectar de forma essencial a produção de efeitos estáveis pelos actos viciados em causa. Subjacentes aos casos de irregularidade podem estar apenas vícios competenciais e formais e nunca vícios materiais ou funcionais.»

22 A Deliberação da CNPD, de carácter geral, teve em conta, entre outros diplomas legais, o disposto no art. 4.º da Lei n.º 19/2008, de 21 de abril, posteriormente, alterada pela Lei n.º 30/2015, de 22 de abril, que aprovou as medidas de combate à corrupção e prevê garantias para os denunciantes, a saber: «1 – [o]s trabalhadores da Administração Pública e de empresas do sector empresarial do Estado, assim como os trabalhadores do sector privado, que denunciem o cometimento de infrações de que tiverem conhecimento no exercício das suas funções ou por causa delas não podem, sob qualquer forma, incluindo a transferência não voluntária ou o despedimento, ser prejudicados. 2 – [p]resume-se abusiva, até prova em contrário, a aplicação de sanção disciplinar aos trabalhadores referidos no número anterior, quando tenha lugar até um ano após a respectiva denúncia. 3 – [o]s trabalhadores referidos nos números anteriores têm direito a: a) [a]nonimato, excepto para os investigadores, até à dedução de acusação; b) [t]ransferência a seu pedido, sem faculdade de recusa, após dedução de acusação; c) [b]eneficiário, com as devidas adaptações, das medidas previstas na Lei n.º 93/99, de 14 de julho, que regula a aplicação de medidas para a proteção de testemunhas em processo penal, alterada pela Lei n.º 29/2008, de 4 de julho, e pela Lei n.º 42/2010, de 3 de setembro.»

23 Note-se que a finalidade é a gestão das comunicações internas de práticas irregulares, destinadas a prevenir e, ou a reprimir irregularidades no seio das sociedades, nos domínios da contabilidade, auditoria, luta contra a corrupção e do crime bancário e financeiro. Ao contrário do regime do Reino Unido (previsto pela *Public Interest Disclosure Act*), ou dos EUA (previsto pela *SOX*) que são mais amplos e abarcam ilícitos criminais, mormente a fraude. A CNPD estabelece limites específicos de âmbito objetivo (considerando que as relações no local de trabalho se devem pautar por princípios da boa-fé, lealdade e confiança, restringe o sistema de denúncia aos domínios já referidos), subje-tivo (apenas as pessoas que pratiquem atos de gestão relacionados com os tais domínios poderão ser alvo de denúncia, uma vez que este mecanismo não deverá servir de suporte a um regime de denúncia geral), procedimental (a utilização do sistema deve ser complementar à atividade regular da entidade, limitando a casos onde não seja objetivamente justificável o uso dos demais mecanismos de comunicação interna ou decorrentes da ordem jurídica nacional, revestindo a natureza de dispositivo subsidiário) e autonomia da vontade (questão controversa ao nível da eticidade do dispositivo, isto

é, o carácter impositivo ou facultativo da denúncia; todavia a CNPD toma a posição de entender que só nos casos em que a lei penal e processual penal o determine se justifica um regime de obrigatoriedade). Refira-se que estes regimes em geral são menos positivistas (legalistas), dos que os regimes continentais europeus, pelo que não será de estranhar que alguns âmbitos, designadamente o penal, estejam englobados. Aliás, como realça Schmidt (s.d.), *apud* Carrigy (2005:47), «o contexto jurlaboral dos EUA e do [Reino Unido] é muito diverso daquele da tradição jurídica continental, onde os mecanismos legais de defesa do trabalhador estão mais aperfeiçoados, nomeadamente na exigência do procedimento de despedimento e aplicação de sanções.»

24 Dados esses que, cf. a Deliberação da CNPD «[...] devem ser adequados, pertinentes e não excessivos relativamente à finalidade da recolha [...]».

25 Cf. denomina no seu relatório de atividades de 2009. CNPD (2009:11).

26 Barbosa (2012:1), não obstante identificar no seu trabalho a Deliberação da CNPD (repete-se, de carácter geral), de 2009, afirmou que «[e]m Portugal, [...] apenas exist[ia] uma recomendação da [...] CMVM [relativa] às empresas cotadas, sobre a adoção de uma política de denúncias [...]» e que «[a] denúncia de ilegalidades no seio da empresa por trabalhadores ou outras pessoas ligadas à atividade, não est[ava] especificamente regulada na legislação portuguesa». A autora cita, concordando, Carrigy que, em 2005, poderia dizer isso ainda que fizesse uma interpretação positivista (restritiva ou literalista) do ordenamento jurídico nacional num todo, nomeadamente penal, contraordenacional e laboral (disciplinar), embora esta autora refira estes (dizendo (2005:45), contudo, que «[o] problema é, no entanto, que dificilmente poderá o trabalhador ter sucesso na impugnação de despedimento causado por denúncia, quando tenha sido outro, legítimo, o motivo invocado para o despedimento [...]»); bem como ainda que a CNPD tenha deliberado casuisticamente sobre a protecção de dados para o cumprimento dos requisitos da SOX (a título de exemplo, o processo n.º 2595/2003). Todavia, Barbosa (2012) sabendo que a CNPD já tinha deliberado sobre o assunto (em 2009), não deveria afirmar tal.

27 Há quem chame às Linhas de Ética, "Política Anti-Fraude", por exemplo a Açoreana Seguros [em linha] (s.d.). [Consult. 10 Set. 2018]. Disponível em: https://www.ageas.pt/documents/11601/1239505/Politica_anti fraude_20_04_17.pdf/03d65a9c-513e-405c-8720-84cc43d1014d, Ageas Seguros [em linha] (s.d.). [Consult. 10 Set. 2018]. Disponível em: https://www.acoreanaseguros.pt/institucional/politica_anti-fraude/, Groupama Seguros [em linha] (s.d.). [Consult. 10 Set. 2018]. Disponível em: <http://www.groupama.pt/fundo-pens-es/pol-tica-anti-fraude/pol-tica-anti-fraude-/article.jsp?zid=37755>), ou a Tranquilidade [em linha] (s.d.). [Consult. 10 Set. 2018]. Disponível em: <https://www.tranquilidade.pt/pt/cstinter242>; ou denomine "Linhas de alerta", como o Grupo Auchan [em linha] (s.d.). [Consult. 10 Set. 2018]. Disponível em: https://www.unglobalcompact.org/system/attachments/cop_2016/345551/original/RelatorioSustentabilidadeJUMBO_2015web.pdf?1481305456). Ou ainda, Comunicação de Irregularidades como o Banco Comercial Português, S.A. [em linha] (s.d.). [Consult. 10 Set. 2018]. Disponível em: https://ind.millenniumbcp.pt/pt/Institucional/governacao/Documents/Reg_Comunicacao_lreg_25022015.pdf

28 Orientações para um julgamento ético-moral introspectivo (sobretudo em torno da lealdade), mas também cívico, do dever de comunicar o incorreto ou incorreto, sendo muitas vezes uma linha de fronteira muito ténue entre a bravura de denunciar e o receio de represálias ou de ser considerado traidor. Segundo Berry (2004:1), *apud* Barbosa (2012:23), «*Whistleblowing is the voice of conscience.*»

29 Apesar dos dados com a finalidade de gerir as comunicações internas de práticas irregulares de âmbito financeiro não serem classificados como sensíveis (cf. previstos no art. 7.º da LPDP), são especialmente protegidos (cf. n.º 2 do art. 8.º da LPDP).

30 Antes do Regulamento (UE) 2016/679, do Parlamento Europeu do Conselho, de 27 de abril, relativo à proteção das pessoas singulares no que respeita ao tratamento de dados pessoais e à livre circulação dos mesmos, mais conhecido por Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados (RGPD), de acordo com a alínea a), do n.º 1, do art. 28.º da LPDP, o tratamento deste tipo de dados era legalmente sujeito a uma proteção especial que obrigava à existência de controlo prévio da CNPD, pelo que não se podia iniciar aquele antes desta o autorizar. A CNPD tinha de apreciar «se o tratamento est[ava] em conformidade com os princípios de protecção de dados, designadamente quanto à qualidade dos dados e quanto ao âmbito e admissibilidade do tratamento. [...]» (cf. Deliberação). Com o RGPD deixou de haver autorização prévia porque as entidades são agora responsáveis pela aplicação daquele.

31 No qual não falámos, sob pena de nos alongarmos, sobre a *Dodd-Frank Act.*, assinada em 21 de julho de 2010, que, sucintamente, surgiu na sequência do caso *Madoff* e da crise financeira de 2008, incentivando o *Whistleblowing* nos EUA, através de recompensa monetária aos *whistleblowers*.

32 Nomeadamente «[...]os utilizadores do dispositivo serão informados sobre a identidade da entidade responsável, finalidade prosseguida, domínios abrangidos pela denúncia, carácter facultativo do dispositivo, inexistência de consequência pela não utilização do dispositivo, destinatários da denúncia, eventual transferência de dados para Estado exterior à UE e sobre a existência de um direito de acesso e de rectificação por parte das pessoas identificadas no quadro do dispositivo. Serão ainda advertidos de que a utilização abusiva e de má-fé do dispositivo pode expor o seu autor a sanções disciplinares e a procedimento judicial. Com estes limites, ao denunciante serão dadas garantias de confidencialidade no tratamento dos dados que lhe respeitem.»

33 Entendida por pessoa singular ou colectiva, autoridade pública, serviço ou qualquer organismo (individual ou em conjunto), cf. alínea d) do art. 3.º da LPDP. Definição idêntica ao art. 4.º, alínea 7), do RGPD. A Deliberação estaiu que a entidade responsável deve

ser individualmente indicada, só se admitindo a co-responsabilidade entre instituições em casos de absoluta impossibilidade de determinar individualmente a responsabilidade pelo tratamento. Ao responsável pelo tratamento cumpre assegurar os meios e indicar as pessoas ou órgãos que estejam especialmente encarregadas da recolha, do tratamento e destino das denúncias, as quais deverão ser em número limitado, com formação técnica adequada e adstritas ao dever de confidencialidade assumido contratualmente. Não obstante eventuais regimes de subcontratação, o responsável pelo tratamento está adstrito à verificação do cumprimento das medidas de segurança, sobre quem impende a obrigação legal e a salvaguarda das medidas adequadas. Se houver recurso a prestação de serviços para recolher ou tratar os dados, as pessoas especialmente encarregadas dessa missão no seio do organismo prestador de serviços só acedem aos dados dentro dos limites das suas competências. Matéria regulada no capítulo IV, memento secção 1, do RGPD. Tenha-se ainda em linha de conta, nos termos da secção 4 do capítulo IV do RGPD, a figura jurídica do encarregado da protecção de dados.

34 Que revogou a Diretiva 95/46/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 24 de outubro. O RGPD, com 173 considerandos, obrigatório em todos os seus elementos e diretamente aplicável aos Estados-Membros, entrou em vigor no dia 25 de maio de 2016 e previu um período transitório de dois anos para a sua total aplicação (a partir de 25 de maio de 2018). Por ventura, da sua análise geral, o RGPD, mais do que uma mudança legal (entre outras certamente, Lopes (2016:42) defende que a aplicabilidade do RGPD gera a necessidade de alterar a redação do art. 35.º da CRP) ou procedimental (com, por exemplo, evidentes alterações a nível informático), tendo como pano de fundo a análise de risco, mudará comportamentos sociais.

35 Ainda que o 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, e que revoga a Decisão 2005/909/CE da Comissão, de 14 de dezembro), no seu art. 7.º preveja a forma de atuação (divulgar informações) de um Revisor Oficial de Contas (ROC) em caso de deteção de irregularidades (incluindo fraude) sem que isso constitua uma violação a qualquer restrição contratual ou jurídica; e a Diretiva 2014/56/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril (que altera, insere e suprime disposições legais da Diretiva 2006/43/CE), mencione, também, no seu considerando 17, sem grande explicação sobre quem poderão ser os indivíduos em causa ou mesmo a correlação com os considerandos anteriores, que: «[o]s denunciante podem fornecer às autoridades competentes novas informações que as ajudem a detetar e a impor sanções por irregularidades, incluindo a fraude. Contudo, os denunciante podem ser dissuadidos de prestar essa assistência por receio de retaliação ou por não terem incentivos para tal. Os Estados-Membros deverão por conseguinte assegurar a existência de mecanismos adequados para incentivar os denunciante a alertarem as autoridades para possíveis infrações à [...] [D]iretiva ou ao Regulamento (UE) n.º 537/2014 e para os proteger de retaliações. Os Estados-Membros deverão também poder oferecer incentivos aos informadores internos, mas estes só deverão poder beneficiar desses incentivos se divulgarem novas informações que não sejam já obrigados por lei a comunicar e se essas informações resultarem numa sanção por infração à [...] [D]iretiva ou ao Regulamento (UE) n.º 537/2014 [temos dúvidas de como se pode concretizar este incentivo, sem que decorra previamente de um dever legal a denúncia]. Todavia, os Estados-Membros deverão também garantir que os mecanismos de denúncia aplicados incluam disposições que assegurem a proteção adequada das pessoas denunciadas, sobretudo no que respeita ao direito à proteção dos seus dados pessoais, e a procedimentos que garantam os seus direitos de defesa e de audição antes da adoção de qualquer decisão que lhes diga respeito, bem como ao direito de recurso judicial de tal decisão. Os mecanismos instituídos deverão também assegurar a proteção adequada dos denunciante, não só no que toca à proteção dos dados pessoais, mas também à garantia de que não sejam vítimas de retaliações indevidas.»

36 Cf. entendido pela alínea 21) do art. 4.º do RGPD «uma autoridade pública independente criada por um Estado-Membro nos termos do artigo 51.º [do mesmo diploma legal].»

37 No seu plano de atividade para o ano de 2017, a CNPD (2017:2) refere que «[n]a verdade o novo regime jurídico altera radicalmente a matriz da atividade de supervisão dos tratamentos de dados, com a transformação da função de controlo prévio numa tarefa excecional, que será substituída pela função de orientação, passando o essencial da intervenção da CNPD a centrar-se na fiscalização e aplicação de sanções. Com evidentes consequências em três planos: organizacional, o procedimental e substantivo ou material.» Nestes termos, presumimos que a CNPD está convicta na sua continuidade pós RGPD, ainda que com radicais alterações. Cremos que o seu *know-how*, insubstituível por si só, justifica a sua manutenção, ainda que com nova "roupagem".

38 Poderá ser esta uma boa oportunidade do legislador nacional pôr fim a alguns diferendos entre a CNPD e a CADA, tais como os manifestados na Deliberação n.º 241/2014, da CNPD, de 28 de janeiro, não obstante o legislador comunitário admitir a coexistência de mais do que uma autoridade pública independente, responsável pela fiscalização da aplicação da proteção das pessoas singulares, no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais e à livre circulação desses dados (cf. capítulo VI do RGPD).

39 *WeMove.EU*, um movimento de cidadãos, que têm como missão zelar por uma União Europeia comprometida com a justiça social e económica, a sustentabilidade ambiental e a democracia liderada pelos cidadãos, refere que apenas cinco Estados-Membros da UE deram proteção específica aos *whistleblowers*. Por isso, fazendo alusão ao caso *LuxLeaks*, peticionam a existência de uma lei a nível da UE que proteja os denunciante.

40 Ainda que respeitando a particularidade de cada Estado-Membro, cf. considerando 10 do RGPD.

41 Tradução livre do autor. No original: «[t]he disclosure by a person, usually an employee in a government agency or private enterprise, to the public or to those in authority, of mismanagement, corruption, illegality, or some other wrongdoing.»

42 Tradução livre do autor. No original: «A whistleblower is generally defined as an employee who discloses potentially damaging information about their employer to an authority figure, such as their boss, the media, or a government official.»

43 Moeller (2009:549) diz que «[t]he whole concept behind these programs is that any employee or other stakeholder who observes some work environment matter that is wrong and independently "blow the whistle", or report the matter to senior management, without any fear of recrimination.»

44 Tradução livre do autor. No original: «[o]nly if internal disclosure fails should there be disclosure to external agencies, entities or regulators.»

45 Isto é, desde clientes, utilizadores de informação (consultores, intermediários, trabalhadores) e investidores (sócios ou acionistas), passando por "concorrentes", fornecedores, até entidades reguladoras ou fiscalizadoras.

46 Tradução livre do autor. No original: «[c]laims are likely to be of three types. The type that is most often assumed in the literature involves the reporting of wrongdoing that is accurately perceived by the whistleblower. at least two other types of claims, however, are likely to manifest themselves. One type of invalid complaint arises when the whistleblower's action is grounded in erroneous perceptions or incomplete information about an activity. another, more serious, instance involves whistleblowing grounded in opportunistic self-interest, where the whistleblower fabricates a problem for self-protection or gain.»

47 Tradução livre do autor. No original: Park [et al.] (2008:4) «Identified versus anonymous: Identified whistleblowing is an employee's reporting of a wrongdoing using his or her real name (or in some other form giving information which might identify him or her) whereas in anonymous whistleblowing the employee gives no information about himself or herself, and may use an assumed name.»

48 O Parecer do Grupo do Artigo 29.º diz que «[o] anonimato pode não ser a solução adequada, tanto para o denunciante como para a organização, por várias razões: - o anonimato não impede que se venha a identificar o denunciante; - a impossibilidade de prosseguir abertamente o inquérito dificulta a investigação; - é mais fácil organizar a protecção do denunciante contra retaliações, especialmente se a protecção estiver prevista na lei, se as preocupações forem levantadas abertamente; - as denúncias anónimas podem levar as pessoas a concentrar a atenção no denunciante e pensar que este agiu de má-fé; - a organização corre o risco de desenvolver uma cultura da denúncia anónima e malevolente; - o clima social na organização pode deteriorar-se se os trabalhadores souberem que podem ser denunciados anonimamente em qualquer altura através do sistema previsto para o efeito. No que toca às regras de protecção de dados, as denúncias anónimas levantam um problema específico quanto ao requisito essencial segundo o qual os dados pessoais só devem ser recolhidos lealmente. Regra geral, o Grupo de Trabalho considera que só as denúncias identificadas deveriam ser comunicadas pelo sistema para poderem respeitar este requisito. Contudo, o Grupo de Trabalho sabe que algumas pessoas não terão condições para apresentar denúncias identificadas ou não estarão predispostas a isso. Sabe ainda que as denúncias anónimas são uma realidade que existe, sobretudo e especialmente quando não existem sistemas organizados de denúncia, e que essa realidade não pode ser ignorada. Assim, o Grupo de Trabalho considera que os sistemas de denúncia podem aceitar receber informações anónimas e tomar medidas em consequência, mas como excepção à regra e quando estejam reunidas determinadas condições.»

49 Cf. n.º 3 do art. 10.º da LPDP.

50 Como refere a Deliberação da CNPD, «[r]elacionado com a tutela jurídica do denunciado, sempre cumprirá, todavia, não escamotear os direitos gerais que lhe assistem, nomeadamente, a defesa do seu bom nome e privacidade e, em particular, o direito de apresentar queixa por crime de denúncia caluniosa, nos termos previstos e punidos no artigo

51 Tais como as vertidas nos arts. 420.º-A; 422.º, n.º 3 do CSC para os ROC; ou mesmo 423.º-G, n.º 3 do CSC para o presidente da Comissão de Auditoria.

52 Talvez a situação mais evidente seja a do auditor forense. Roque (s.d.:15) recorda «[s]e, num primeiro momento, a investigação da fraude era uma actividade que estava essencialmente reservada às polícias e entidades oficiais de investigação, nos últimos anos tem vindo a crescer e a ganhar importância a investigação da fraude por entidades privadas, os auditores forenses. Quando um auditor forense é chamado a intervir num processo de fraude, procede à investigação da fraude, de forma independente, com vista ao apuramento dos factos e, consequentemente, da prova.»

53 Tais como os previstos no capítulo 2, secção 3, § 2.3.5 e secção 7; e capítulo 3, secção 3 do CEOROC.

54 As tarefas a desenvolver pela Auditoria Interna podem incluir a monitorização dos sistemas de controlo interno identificando falhas ou desvios potenciais (analisar a sua operacionalidade: adequação, integridade, custos e segurança), examinar a informação financeira e operacional (determinar a eficácia dos meios usados para a identificar, mensurar, classificar e relatar), rever as operações do ponto de vista da economia, eficácia e eficiência (incluindo as actividades não financeiras) e verificar o cumprimento de regras e de políticas estabelecidas. Um auditor interno é, por inerência, salvo quando se trata de prestação de serviços de auditoria interna por uma entidade externa, um operacional (um trabalhador no terreno) — on the job, o que lhe confere uma posição única no seio da organização, por ser conhecedor, tanto da envolvimento geral, como da específica (inerente a cada departamento ou área). Por sua vez, no que concerne à

função de auditoria interna esta deve estar inserida organicamente num lugar de topo da organização, ser independente de todos os outros departamentos, áreas ou setores, mas capaz de construir canais de comunicação entre elas e funcionar como apoio à gestão, reportando (conformidades e não conformidades), preferencialmente, a uma superestrutura consultiva (por exemplo, um órgão consultivo de supervisão constituído por todos os dirigentes, designado por Conselho Geral de Supervisão ou Comissão ou Comité de Auditoria) ou ao cargo mais elevado da organização.

55 Ele não deve ser encarado apenas e só como uma comunicação, mas sim como um conjunto de operações que envolve a análise e ponderação de juízos de valor sobre as consequências da denúncia, e esta propriamente dita.

56 O Whistleblowing pode ser entendido como um mecanismo preventivo e de controlo interno, de deteção de erros e, ou, irregularidades (mitigando e, ou, reprimindo irregularidades).

57 Recorde-se que a Auditoria Forense é aquela que, como Costa (2014:124) sintetiza, «[...] pretende detectar possíveis fraudes [...] confirmando não apenas o que está contabilizado, apresentado e divulgado nas demonstrações financeiras mas tentado, sobretudo, detectar o que não está evidenciado nestes documentos e que devia estar. É pois um verdadeiro trabalho de investigação ou de peritagem altamente especializado [...]».

58 A Auditoria Interna deve ser entendida como uma atividade independente que acrescenta valor às operações de uma determinada organização, auxiliando-a proativamente na monitorização e realização dos seus objetivos, a partir de uma abordagem sistemática (regrada e planeada) e sistémica (multidisciplinar). Como forma de credibilizar as atividades desenvolvidas, melhorar a performance dos recursos financeiros, humanos e materiais, bem como a gestão de riscos e o controlo interno, a Auditoria Interna deve posicionar-se, organicamente, ao mais alto nível e assumir um papel preponderante (muitas vezes de conselheira privilegiada por pertencer "ao terreno").

59 A transferência de dados pessoais para fora da UE deve respeitar os arts. 19.º e 20.º da LPDP, bem como, desde já se sabe, por estarem em vigor, os arts. 44.º a 50.º do RGPD. A CNPD continua a manifestar, através das suas autorizações (por exemplo a n.º 2717/2017, de 7 de março), que não está em condições de decidir de forma definitiva sobre a transferência de dados pessoais para o território dos EUA, uma vez que, por força do acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, de 6 de outubro de 2015, relativo ao processo C-362/14 (no qual o austríaco Maximilian Schrems moveu uma acção de reenvio prejudicial, junto do Tribunal de Justiça Europeu — que permite a uma jurisdição nacional interrogar o Tribunal Europeu sobre a interpretação ou a validade do direito europeu, garantindo assim a segurança jurídica através de uma aplicação uniforme do direito da União Europeia —, contra a Data Protection Commissioner, sendo interveniente a Digital Rights Ireland Ltd., por aquela não ter investigado a sua queixa contra a filial do Facebook na Irlanda, por esta violar as leis de protecção de dados europeus), foi declarada inválida a Decisão 2000/520/CE, da Comissão Europeia, de 26 de julho de 2000 (que no seu anexo I estabelecia princípios internacionais de auto-certificação, que supostamente garantiam a privacidade e a segurança de que as entidades norte-americanas respeitavam as informações pessoais dos cidadãos da UE e Suíça, aquando de fluxos de dados transatlânticos designados por «Porto Seguro», ou mais conhecidos por Safe Harbor). Nestes termos, tendo a CNPD que proceder a uma análise aprofundada da legislação vigente nos EUA, com vista a apurar se aquela se sobrepõe de modo desnecessário e desproporcionado às cláusulas contratuais (cláusulas contratuais-tipo, contratos entre empresas do mesmo grupo — acordos intragrupo — ou outros contratos ad-hoc) adequadas que o responsável e os destinatários da informação subscrevem, apenas emite autorizações provisórias (cf. seu comunicado de 23/10/2015, in https://www.cnpd.pt/bin/relacoes/comunicados/Comunicado_CNPD_SafeHarbor.pdf).

60 Atente-se que num culto de integridade, transparência e consideração, não obstante a sua intrínseca independência (que lhe dá jus ao nome), o auditor interno deverá sempre informar ao(s) órgão(s) de gestão ou ao seu superior hierárquico, como por exemplo o Presidente da organização (se não for o visado), que irá proceder a uma denúncia externa.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BANCO de Portugal (s.d). [Em linha]. [Consult. 13 set. 2018]. Disponível em: <https://www.bportugal.pt/comunicado/revogacao-da-autorizacao-da-bpp-sa>.
- BANISAR, David — *Whistleblowing: International Standards and Developments* [Em linha]. (2006). [Consult. 25 set. 2018]. Disponível em: http://www.corrupcion.unam.mx/documentos/investigaciones/banisar_paper.pdf.
- BARBOSA, Carmemita — *Mecanismo de Whistleblowing nas organizações: o caso das empresas cotadas na Euro Next Lisboa*. Lisboa: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa do Instituto Politécnico de Lisboa. 2012. Dissertação de Mestrado.
- BERRY, Benisa - Organizational Culture: A Framework and Strategies for Facilitating Employee Whistleblowing. *In Employee Responsibilities and Rights Journal*. 2004. ISSN 0892-7545 p. 1.
- CARRIGY, Celina — *Denúncia de Irregularidades no Seio das Empresas (Corporate Whistleblowing)* [Em linha]. (2005) [Consult. 27 abr. 2018] Disponível em: <http://www.cnmvm.pt/pt/EstatisticasEstudosEPublicacoes/CadernosDoMercadoDeValoresMobiliarios/Documents/7c55e782cd6743fbb2320e72021a6335CelinaCarrigy.pdf>.

COLAÇO, Luísa; ARAÚJO, Maria da Luz — *Regras de Legística a Observar na Elaboração de Actos Normativos da Assembleia da República*. Edição: Divisão de Edições da Assembleia da República. Lisboa, outubro de 2008. ISBN: 978-972-556-499-8.

COMISSÃO do Mercado de Valores Mobiliários [Em linha]. [Consult. 15 jan. 2018]. Disponível em: http://www.cmvm.pt/pt/EstatisticasEstudosEPublicacoes/EstudosEWorkingPapers/Pages/20061023_inq6_3_3.13.aspx.

COMISSÃO Nacional de Protecção de Dados — *10 Medidas para preparar a aplicação do Regulamento Europeu de Protecção de Dados*. [Em linha]. [Consult. 27 jun. 2018]. Disponível em: https://www.cnpd.pt/bin/rpgd/10_Medidas_para_preparar_RGPD_CNPd.pdf.

COMISSÃO Nacional de Protecção de Dados — *Plano de actividades CNPD 2016*. Lisboa. Comissão Nacional de Protecção de Dados. [Em linha]. [Consult. 20 mai. 2018]. Disponível em: https://www.cnpd.pt/bin/Docs_news/PLANO_ACTIVIDADES_2016.pdf.

COMISSÃO Nacional de Protecção de Dados — *Plano de actividades CNPD 2017*. Lisboa. Comissão Nacional de Protecção de Dados. [Em linha]. [Consult. 20 Mai. 2018]. Disponível em: https://www.cnpd.pt/bin/cnpd/planos/PLANO_ACTIVIDADES_2017.pdf.

COMISSÃO Nacional de Protecção de Dados — *Relatório de actividades da Comissão Nacional de Protecção de Dados 2009*. Lisboa. CNPD [Em linha]. [Consult. 20 mai. 2018]. Disponível em: <https://www.cnpd.pt/bin/relatorios/anos/relat2009.pdf>.

COSTA, Carlos Baptista — *Auditoria Financeira*. 10ª Ed. Lisboa: Reis dos Livros, 2014. ISBN: 978-989-8305-64-0.

DEPARTAMENTO Central de Investigação Penal, do Ministério Público (s.d.). [Em linha]. [Consult. 13 set. 2018]. Disponível em: <https://simp.pgr.pt/dciap/denuncias/index2.php>.

INTER-ACTIVE Terminology for Europe (s.d.) [Consult. 15 jan. 2018]. Disponível em <http://iate.europa.eu/FindTermsByLilId.do?lilId=2201493&langId=pt>.

JUBB, Peter B. — Auditors as Whistleblowers. In *International Journal of Auditing*. 2000. ISSN 51090-6738. 4 pp. 153-167.

JUBB, Peter B. — Whistleblowing: A Restrictive Definition and Interpretation. In *Journal of Business Ethics*. 1999. Pp 77-94.

KRANACHER, Mary-Jo — *The Devil Is in the Details* [Em linha]. 2006. [Consult. 26 fev. 2018]. Disponível em <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2006/706/essentials/p80.htm>.

LATIMER, Paul; BROWN, J. — *Whistleblower Laws: International Best Practice*. [Em linha]. (2008). [Consult. 20 fev. 2018]. Disponível em <http://www.austlii.edu.au/au/journals/UNSWLJ/2008/40.pdf>.

LAVENA, Cecilia Florencia — Whistle-Blowing: Individual and Organizational Determinants of the Decision to Report Wrongdoing in the Federal Government. In *The American Review of Public Administration*. 2014. Pp. 1-24.

LOPES, Joaquim de Seabra — O artigo 35.º da Constituição: da génese à atualidade e ao futuro previsível. *Forum de Protecção de Dados*. N.º 2, Editor Comissão Nacional de Protecção de Dados, janeiro de 2016. ISSN 2183-5977 p. 42.

MOELLER, Robert R., *Brink's Modern Internal Auditing — A Common Body of Knowledge* — John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, 7ª Ed., 2009, New Jersey.

OBSERVATÓRIO sobre Crises e Alternativas (s.d.) [Em linha]. [Consult. 13 set. 2018]. Disponível em: <http://www.ces.uc.pt/observatorios/crisalt/cronologia.php>.

PARK, Heungsik; BLENKINSOPP, John; OKTEM, Kemal M.; OMURGONULSEN, Ugur - *Cultural Orientation and Attitudes Toward Different Forms of Whistleblowing: A Comparison of South Korea, Turkey, and the U.K.* *Journal of Business Ethics*. ISSN 10551-007-9603-1. 82 (2008) 929-939.

PERRY, James L. — "Whistleblowing, Organizational Performance, and Organizational Control". In *Ethics and Public Administration with a foreword*, Editor H. George Frederickson; 1993 pp. 73-99. Armonk, NY: M.E. Sharpe.

ROQUE, Pedro — *Auditor Forense — Contributo para a definição de uma nova profissão em Portugal*. [Em linha]. (s.d.) [Consult. 27 abr. 2018] Disponível em: <https://www.occ.pt/news/comcontabaudid/pdf/128.pdf>.

SCHMIDT, Matthias (s.d.) "Whistle Blowing" Regulation and Accounting Standards Enforcement in Germany and Europe — an Economic Perspective, cit.

SIMÕES, Bruno; LARGUESA, António, — *Combate à corrupção deve passar pela delação? Jornal de Negócios*. (abr. 2010). [Em linha]. [Consult. 15 jan. 2018]. Disponível em: http://www.mgts.pt/xms/files/Comunicacao/Imprensa/2010/o_papel_da_delaacao_no_combate_a_corupcao.pdf.

SIMÕES, Bruno; LARGUESA, António, Sindicato dos Magistrados do Ministério Público — *JNEG - "Bufos"? Nem para o combate à corrupção servem*. (2010) [Em linha]. [Consult. 15 jan. 2018]. Disponível em: <http://www.smpmp.pt/?p=8088>.

SMITH, Rodney — The Role of Whistle-Blowing in Governing Wel: Evidence From the Australian Public Sector. In *The American Review of Public Administration*. 2010. Pp. 704-721.

SOUZA, Marcelo Rebelo de; e MATOS, André Salgado de Matos — *Direito Administrativo Geral* — Tomo III, Dom Quixote, Reimpressão da 2ª edição, julho de 2010, ISBN: 978-972-20-3879-9.

THE FREE DICTIONARY by Farlex — (s.d.) [Em linha] [Consult. 15 Jul. 2018]. Disponível em: <http://www.thefreedictionary.com/whistle-blowing>.

VINTEN, Gerald — Whistleblowing: the UK experience. Part 1. In *Management Decision* Vol. 41. 2003. Pp. 935-943.

DOCUMENTOS NORMATIVOS

Comunicação da Comissão — concluir o mandato da reforma: relatório intercalar e medidas a aplicar em 2004, Comissão das Comunidades Europeias, Bruxelas, de 10 de fevereiro de 2004.

Decisão 2005/909/CE da Comissão, de 14 de dezembro.

Decreto-Lei n.º 47344, de 25 de novembro de 1966 (e as suas sucessivas alterações) — diploma legal que aprovou o Código Civil.

Decreto-Lei n.º 262/86, de 2 de setembro (e as suas sucessivas alterações) — diploma legal que aprovou o Código das Sociedades Comerciais.

Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho.

Deliberação n.º 765/2009, da CNPD, aprovada em 21 de setembro.

Diretiva 95/46/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 24 de outubro.

Diretiva 2006/43/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de maio.

Diretiva 2014/56/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril.

International Standard on Auditing 240 (Clarificada) — As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras.

International Standard on Auditing 315 (Clarificada) — Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção por Meio da Compreensão da Entidade e do Seu Ambiente.

Parecer n.º 1/2006, do Grupo de Protecção de Dados do Artigo 29º, adoptado em 1 fevereiro de 2006 — [Em linha]. [Consult. 13 set. 2018]. Disponível em: http://ec.europa.eu/justice/policies/privacy/docs/wpdocs/2006/wp117_pt.pdf

Recomendação 10-A, de novembro de 2005, da CMVM.

Regulamento (UE) n.º 537/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014.

Regulamento (UE) 2016/679, do Parlamento Europeu do Conselho, de 27 de abril de 2016.



SIPTA
Sistema Informático de Papéis de Trabalho de Auditoria

Português

O SOFTWARE DE AUDITORIA

A auditoria pode agora ser efetuada de forma mais simples, mais rigorosa, mais rápida e mais eficaz!

Com o SIPTA, promova a:

- ✓ Produtividade das suas equipas
- ✓ Eficiência e eficácia dos processos

Cumprindo com as ISAs (Normas Internacionais de Auditoria), utilize processos automatizados:

- ✓ Planeamento
- ✓ Programas de trabalho
- ✓ Amostragem estatística
- ✓ Análises substantivas e de conformidade
- ✓ Circularização
- ✓ Demonstrações financeiras
- ✓ e outros...

Descubra mais as potencialidades que temos para lhe oferecer em www.sipta.pt e solicite já a sua apresentação.

www.sipta.pt geral@sipta.pt
239 918 214 • 962 466 048 • 964 197 617

WIS4
Web Integrated Systems, Lda

Em parceria com:  

Antônio Lopes de Sá

Contabilidade e Relato



Hernâni O. Carqueja
REVISOR OFICIAL DE CONTAS





Apontamento 19

Antônio Lopes de Sá, (1927-2010)¹ (que passarei a referir por ALS) nasceu em 9 de Abril de 1927 em Belo Horizonte Brasil, Minas Gerais, onde faleceu a 7 de Junho de 2010. Em 1949 casou com Marlena Pia Malucci, com quem teve duas filhas e um filho, e em 1983 contraiu novo matrimónio com Édila Márcia Mendes. Em 1992 naturalizou-se como português — o pai era português — ficando com dupla nacionalidade. Na década de noventa foram frequentes as suas presenças e estadias, algumas vezes como docente, em Portugal e outros países latinos europeus.

Quando tinha 3 anos ficou órfão de pai. A mãe professora de arte, tinha rendimento modesto e ALS, quando ainda frequentava os primeiros anos escolares, começou a trabalhar em oficina de famílias. Em 1940, com 13 anos, trabalhava para terceiros como operário, sem interromper a frequência escolar.

Concluiu o ensino médio em 1941 no então Ginásio Mineiro, hoje Colégio Estadual de Minas Gerais. A seguir frequentou um curso de engenharia química industrial, curso que não completou. Continuando a acumular trabalho com estudo, em 1943 ingressou na Faculdade de Comércio de Belo Horizonte. Em 1945, com 18 anos, em concurso da empresa em que trabalhava obteve prémios que lhe deram acesso a uma bolsa, facilitando continuar a preparação académica.

Em 1947 abriu escritório profissional de “contador”.

Iniciou-se como docente ainda antes de se formar, ensinando várias disciplinas, incluindo português e matemática. Em 1956, por concurso foi empossado como professor titular na Escola Municipal IMACO de Belo Horizonte, Minas Gerais, com o trabalho “*Plano de Contas de Custos — peça autónoma na Técnica Contábil*”.

Em 1964 doutorou-se, com a tese “*Teoría Científica do Equilíbrio*”, em Ciências Contábeis na Faculdade Nacional de Ciências Econômicas do Brasil, Rio de Janeiro. Noutro lugar² sumariei esta carreira académica como fruto de muito empenho e muito suor.

Depois de doutorado desempenhou tarefas docentes em várias universidades do Brasil e de outros países da América do Sul. No Brasil teve a seu cargo a disciplina de “Auditoria” na “Faculdade de Ciências Contábeis” do complexo universitário de Belo Horizonte em Minas Gerais, designado por “UNA”³, de 1985 a 1996. Em 1999 foi-lhe atribuído o grau de Doutor Honoris Causa em Letras, pela Universidade de Samuel Benjamim Thomas de Londres.

Deixou acervo bibliográfico particularmente rico e variado, milhares de artigos e mais de centena e meia de livros⁴. Procurei listar aqueles a que atribuo maior interesse e, ressaltando a subjectividade pessoal, acabei com os seguintes títulos, cujas edições identifique na bibliografia,

- Filosofia da Contabilidade
- História Geral e das Doutrinas da Contabilidade
- Organização e Contabilidade de Custos
- Curso de Auditoria
- Auditoria Interna
- Separados pelo Atlântico — Unidos pela Contabilidade
- Teoria da Contabilidade
- Teoria General del Conocimiento Contable

Embora ALS se tenha distribuído por vários temas, como resulta da pequena lista supra, privilegiou como área de pesquisa, desde muito cedo, a Teoria da Contabilidade, que interpretava como ciência pura:

ciência da riqueza visando eficácia patrimonial. Evidenciou sempre uma atitude muito crítica relativamente à pesquisa e ditames dos autores americanos, e apreço por vários autores europeus, colocando sempre em especial destaque Vincenzo Masi e Lopes Amorim. No seu livro *"Filosofia da Contabilidade"* qualifica (1953b:70) a contabilidade como ciência social e eleger o património "azienda" como objecto da contabilidade, acolhendo a interpretação do Prof. Italiano Vincenzo Masi. Depois de situar a contabilidade como saber académico, arruma o estudo do património em três núcleos: a estática patrimonial, a dinâmica patrimonial, e o levantamento patrimonial. A preocupação em separar a ciência da técnica é bem evidenciada quando escreve (1953b:124): *"Contabilidade não se pode confundir com o levantamento patrimonial"*. Neste seu livro refere, em vários contextos, Lopes Amorim. Como curiosidade anoto que na pág. 88 escreve *"o mestre português limita a contabilidade ao campo da estática"*, referência que mereceu a Lopes Amorim um esclarecimento sob o título *"Nunca é Demasiado Tarde para Desfazer Enganos"* publicado na Revista de Contabilidade e Comércio, n.º 94 em 1956. Quer em escrita, quer em exposição oral, ALS enquadrava Lopes Amorim a par com Masi, no grupo dos patrimonialistas, sem atender à diferença entre Masi declarar o património como objecto imediato, e Amorim que o abordava como objecto da representação contabilística, posicionamento que, tal como Lamouroux (1989:317), enquadro no Neopatrismo.

A edição, em 1953, do livro *"Filosofia da Contabilidade"* indicia a sua preferência em pesquisa académica: fundamentos, explicações e modelos gerais. Décadas depois, em 1987, apresenta, na Universidade de Sevilha, a sua construção académica, a sua resposta teórica, a teoria do *"Neopatrismo"*. Repete a apresentação em 1988, no VII Congresso Brasileiro de Contabilidade. Reforça a sua construção, em 1992, com a edição do IPAT – UNA⁵, Belo Horizonte, da *"Teoria Geral do Conhecimento Contábil"*, livro depois editado, em castelhano com o título *"Teoria General del Conocimiento Contable"*, em 1997, pelo Instituto Contabilidad y Auditoria de Cuentas (ICAC)⁶. Em remate da divulgação da sua pesquisa publica, em 1998, sendo editora a Atlas, o livro *"Teoria da Contabilidade"*.

O subtítulo do livro editado em castelhano pelo ICAC *"Lógica del Objeto científico de la Contabilidad"* é esclarecedor da problemática que ALS aborda: eleição do objecto e justificação do critério de racionalidade. Partindo da caracterização de *"azienda"* [unidade económica], e de património, faz análise das necessidades da unidade económica destacando as necessidades patrimoniais. A seguir ocupa-se do objectivo das unidades económicas e do reconhecimento da utilidade patrimonial. Adota uma estrutura para a sua exposição muito formalizada e esclarece o que designa por *"lógica contabilística da finalidade do património, das funções patrimoniais, e das relações funcionais"*. Termina a sua exposição (Sá, 1997; 258) com o que rotula grande síntese, apresentando em símbolos matemáticos fórmula tradutora da conclusão que interpreta: (tradução a partir do castelhano) *"Quando a soma da eficácia de todos os patrimónios implicar a soma da eficácia de todas as células sociais, em regime de harmónica interação, isso implica, logicamente, a eficácia social, o que equivalerá à anulação das necessidades materiais da humanidade"*.

A teoria, assente em conceito de contabilidade com problemática referida à eficácia (entendimento corroborado pelo seu conceito de contabilidade transcrito infra), motivou uma conversa comigo, por e-mail, ao longo de 1999. Escrevi que interpretando a economia como assente em critério de fria racionalidade e a gestão em critério de eficácia, eu condicionava as opções contabilísticas ao critério de objetividade da observação e da informação. Em defesa do

Neopatrismo, ALS anotou que eu confundia essência com aparência. Não conseguimos acordo epistemológico. Como ambos considerávamos que o endereço da informação contabilística ao mercado de capitais tinha colocado a contabilidade numa deriva, e ambos discordávamos do uso e abuso do critério baseado no justo valor, a conversa continuou sobre outros temas em que encontrávamos maior concordância, silenciando a argumentação sobre o neopatrismo.

Não fiquei surpreendido quando o texto do livro editado em 2006 pela então CTOC (depois OTOC e actual OCC⁷) *"Separados pelo Atlântico – Unidos pela Contabilidade"*, sob o tema *"Consultadoria e Análise Contábil"*, de pág. 141 a 368, interpreta o Neopatrismo relacionando-o com a gestão e actividade de consultor, em exemplificação das potencialidades da teoria⁸.

No seu posicionamento teórico, anotem-se os seguintes conceitos, que constam dos seus livros, em edições da década de noventa:

Contabilidade (1998b:42)

"Contabilidade é a ciência que estuda os fenómenos patrimoniais, preocupando-se com realidades, evidências e comportamentos dos mesmos, em relação à eficácia funcional das células sociais."

Património (1998b:56)

"Quantitativamente formalmente o património é um fundo de valores, em um dado momento existente, visando à satisfação das necessidades da actividade de uma célula social."

Capital (1998b:57)

"Capital é o património aplicado para a exclusiva obtenção de lucro, ou seja, para ser sempre aumentado através da aplicação."

Partida Dobrada (1998b:22)

"A partida dobrada se apoia, pois no princípio da equação, não há dúvida, mas, logicamente ela representa a explicação de origem e de efeito do fenómeno patrimonial, uma igualdade de valor em causa e efeito de um fenómeno ou acontecimento havido com a riqueza patrimonial."

Balanço (1990-Dicionário:44)

"Demonstração do estado patrimonial de uma empresa ou de uma entidade, através dos seus investimentos e da origem desses investimentos. É a evidenciação de equilíbrio de valores e nesta forma de observar pode existir, balanço de conta, balanço de grupo de contas, balanço de sistemas, etc."

Conta (1990-Dicionário:77)

"Instrumento de registo que tem por finalidade reunir factos contáveis da mesma natureza, sendo aberta para encerrar os valores de realização passada, presente ou futura recebendo um título que a identifica."

A conta é um "instrumento", o balanço é uma "demonstração", as partidas dobradas são "representação da causa e do efeito" dos fenómenos patrimoniais. Em conjunto, os conceitos documentam, na minha leitura, diferentes problemáticas: a da prática profissional (dos contadores ou contabilistas), e a do Neopatrismo (gestão eficaz do património?).

Em Portugal apresentou-se como autor na Revista de Contabilidade e Comércio, em 1953, no n.º 84, com o artigo as (ALS:1953a) *"Origens da Partida Dobrada"*, págs. 462 a 468. Nesta Revista publicou um total, de 26 artigos, 334 páginas, o último no n.º 236, em 2004.

Em 1969 iniciou uma longa cooperação com o Jornal Técnico de Contas e da Empresa, onde publicou mais de 600 páginas.

A partir de 1977, publicou regularmente artigos no Jornal de Contabilidade da APOTEC — Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade, de que foi eleito sócio honorário em 1996. Também

lhe foi atribuída a dignidade de Presidente Honorário do Centro de Estudos de História de Contabilidade desta associação.

Depois de em 1998 ter visitado a sede da OROC⁹, assinou os seguintes artigos na revista **Revisores e Empresas**:

Ano	Nr.	Pág. início	Pág. fim	Título
1999	5	16	18	Ética e Opinião em Auditoria
2001	12	43	52	Metodologia da Auditoria Operacional
2004	27	45	56	Modelos Contabilísticos e Gestão da Capacidade Lucrativa

Em 2004 publicou um artigo no Boletim da Associação Portuguesa Empresas de Contabilidade e Administração (APECA).

Reconhecido internacionalmente pela sua grande cultura, era também dotado com uma grande facilidade de a usar para colher a atenção de quem o ouvia. Em comunicações sobre história da contabilidade foi muito frequente acabar aplaudido como estrela que arrebatava audiências. As suas comunicações criavam empatia na assistência a conferências e congressos de contabilistas em que participou.

Em 1994/1996 leccionou no Instituto Superior de Contabilidade de Aveiro (ISCA) em curso de Mestrado organizado com apoio da Universidade Aberta, a disciplina de *"História e Filosofia de Contabilidade"*. Em 1997/1998 leccionou a mesma disciplina na Escola de gestão da Universidade do Minho no Mestrado de Contabilidade e Auditoria. Conforme informação do Dr. Joaquim Guimarães (2011:98) a disciplina leccionada *"consistiu basicamente no estudo do Neopatrimonialismo"*.

ALS promoveu a ligação profissional entre Brasil e Portugal apoiando a organização do encontro em 1997 do PROLATINO em Portugal, patrocinada pela então Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC, actual OCC). Tenho registado outro Encontro do PROLATINO a 21 de Novembro de 2014 em Lisboa, a cooperação sobreviveu a ALS.

Entre as marcas de ALS contam-se algumas observações, que repetia com prazer. São exemplos:

- > Antes tínhamos Guarda-livros, agora Guarda-computadores (ALS).
- > Os princípios geralmente aceites são uma mentira, eu não os aceito (ALS).
- > Os princípios geralmente aceites foram declarados gerais por pequeno grupo de interessados que se auto acreditaram (ALS).

Fazia questão de afirmar o seu portuguesismo. Em conversa pessoal comigo várias vezes acentuou que ele tinha a nacionalidade portuguesa por opção, enquanto eu nem tinha sido ouvido. Ele tinha dado provas de apreciar ser português.

Quando aluno consultei livros seus, mais tarde foi um privilégio contar com a sua disponibilidade e amizade, mesmo para cotejar as nossas diferentes interpretações da natureza da contabilidade como saber e prática.

¹ Apontamento baseado no conhecimento pessoal, em correspondência por cartas e e-mails, encontros em conferências, no estudo de muitos dos seus livros, na análise dos artigos do Prof. Lopes de Sá publicados na Revista de Contabilidade e Comércio, nas notas sobre este Professor no Livro "Os Mestres e Professores de Contabilidade em Portugal" de Joaquim Fernando Cunha Guimaraes (ROC nr. 790, falecido), em notícias publicadas no Jornal de Contabilidade da APOTEC (Associação Portuguesa dos Técnicos de Contas), e na consulta da página de internet cuja disponibilidade confirmei em 2018/11/29: <http://antoniolopesdesa.com.br>. No texto, ou notas, indetifico fontes para algumas referências, quando me pareceu apropriado.

² No IV Encontro Internacional LUCA PACIOLI realizado em Lisboa em 2015, em comentário sobre linhas de pesquisa, cotejando a pesquisa de Rogério Fernandes Ferreira com a de ALS, procurei evidenciar a capacidade de trabalho e empenhamento evidenciada por ambos desde muito cedo. Também procurei documentar que à diferença entre linhas de pesquisa não correspondiam diferenças de opinião em problemas de trabalho, por exemplo a normalização contabilística.

³ UNA é acrónimo de "União de Negócios e Administração, Lda", instituição que, depois de várias reorganizações, em 2006 passou a fazer parte de uma rede de várias escolas.

⁴ Guimarães (2011:74) escreve: "cerca de 180 livros" e mais de 13.000 artigos de opinião e estudos".

⁵ IPAT é acrónimo de "Instituto de Pesquisas Augusto Tomelin". Na década de noventa recebi, por gentileza de ALS, exemplares de vários números do boletim do IPAT. Merece registo pessoal a inclusão no número 14 — Abril de 1998 de um pequeno texto (pág. 111 e 112) do Professor Rogério Fernandes Ferreira sobre "Futuro e Contabilidade".

⁶ O ICAC (Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas) promove edições, incluindo textos académicos.

⁷ A OCC (Ordem dos Contabilistas Certificados) foi antes OTOC (Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas), CTOC (Camara dos Técnicos Oficiais de Contas) e ATOC (Associação dos Técnicos Oficiais de Contas).

⁸ Interpreto este texto como documentando a relação entre o Neopatrimonialismo e a Gestão.

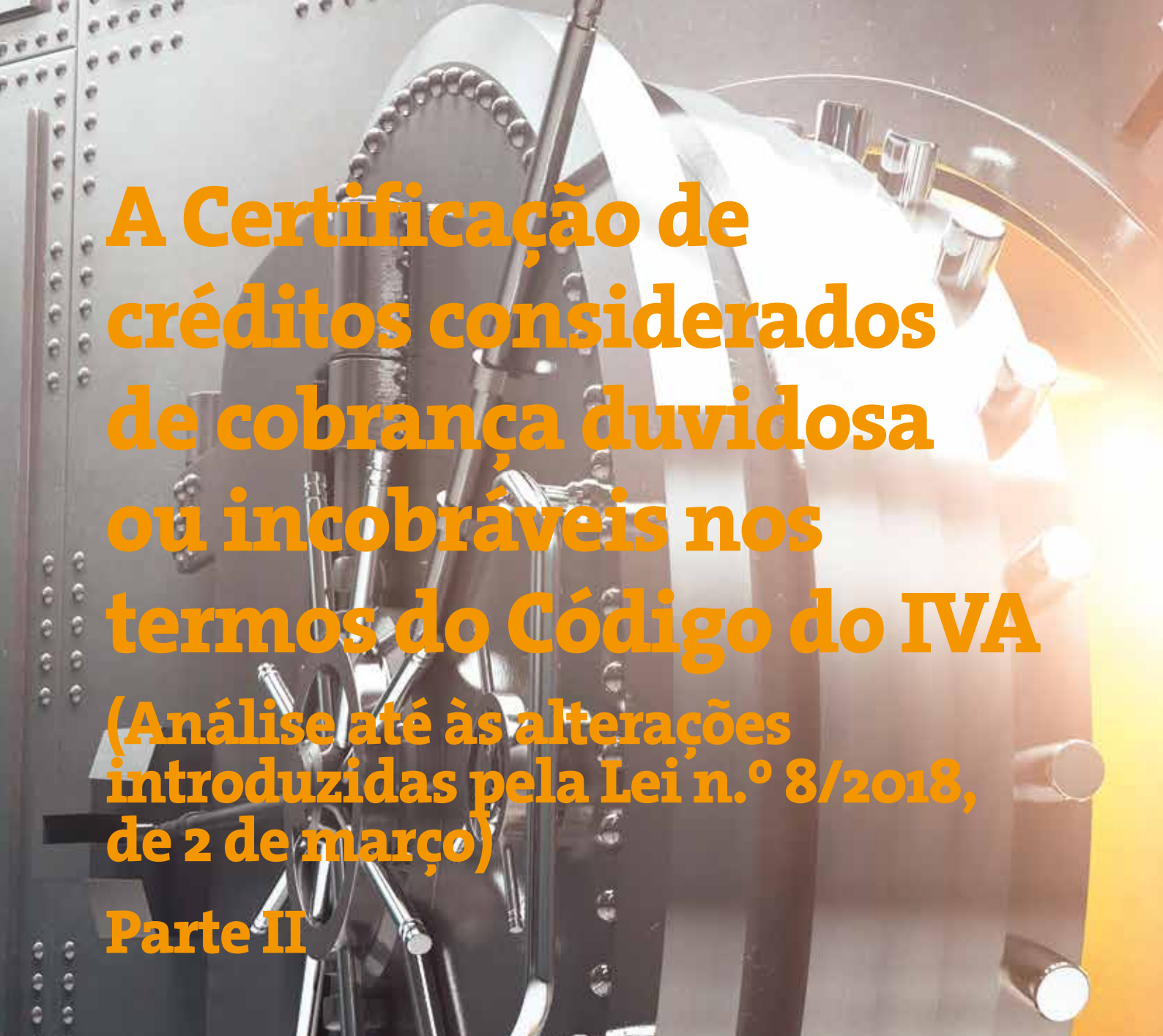
⁹ Ver "Visitas de Personalidades Brasileiras" in pg. 63 de "Revisores e Empresas" nr. 3 — ano 1 — Out/Dez/98.

BIBLIOGRAFIA

(só edições referidas no texto ou notas)

- ALS — ver Lopes de Sá, António
- Lopes de Sá, António; (1953a); *"Origens da Partida Dobrada"*; in Revista de Contabilidade e Comércio, n.º 84, págs 462 a 468.
- (1953b); *"Filosofia da Contabilidade"*; Gráfica Editora Aurora, Lda.; Rio de Janeiro, 134 págs.
- (1960); *"Curso de Auditoria"*; 1ª Volume; Editora Atlas, SA; São Paulo; 230 páginas.
- (1963); *"Organização e Contabilidade de Custos"*; 3ª edição; Editora Atlas, SA; São Paulo; 368 páginas.
- (1969); *"Curso Superior de Análise de Balanços"*; 3ª edição; Editora Atlas, SA; São Paulo; 316 páginas.
- (1974); *"Auditoria Interna"*; 2ª edição; Editora Atlas, SA; São Paulo; 204 páginas.
- (1990); *"Dicionário de Contabilidade"*; 8.ª edição; Editora Atlas, SA; São Paulo; 446 páginas.
- (1997); *"Teoría General del Conocimiento Contable (Lógica del Objeto científico de la Contabilidad)"*; ICAC; 260 páginas.
- (1998a); *"História Geral das Doutrinas da Contabilidade"*; 2ª edição; VISLIS; Lisboa; 260 páginas.
- (1998b); *"Teoria da Contabilidade"*; São Paulo; Edições Atlas; 350 Páginas.
- Guimarães, Joaquim Fernando da Cunha; (2005); *HISTÓRIA DA CONTABILIDADE EM PORTUGAL — Reflexões e — Homenagens*; Portugal; Áreas Editora; 568 páginas.
- (2011); *"Os mestres/ Professores de CONTABILIDADE EM PORTUGAL — Reconhecimento de Mérito — Homenagens"*; Portugal; Vida Económica; 336 páginas.
- Martin Lamouroux, Fernando (1989); *"Contabilidad"*; Salamanca; Gráficas Cervantes SA; 594 Páginas.
- Sá, António Lopes de — ver Lopes de Sá, António.

(O autor não cumpre o acordo ortográfico)



A Certificação de créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis nos termos do Código do IVA

(Análise até às alterações introduzidas pela Lei n.º 8/2018, de 2 de março)

Parte II

Fiscalidade



José Armando Novais e Silva
REVISOR OFICIAL DE CONTAS



A primeira parte deste artigo foi publicada na revista anterior (n.º 83).

Após a análise dos referidos regimes (Parte I), no Ponto 3 caracteriza-se o trabalho do ROC, identificando os normativos aplicáveis e abordando as principais obrigações em cada uma das fases do trabalho, tentando delimitar os elementos a certificar pelo ROC e apresentando uma breve reflexão sobre os tipos de responsabilidade do ROC neste tipo de missões.

Numa abordagem mais prática do tema, no Ponto 4 apresentam-se propostas de possíveis respostas do ROC perante algumas situações particulares suscitadas ao longo das reflexões acerca do tema.

Em jeito de conclusão, no Ponto 5 apresenta-se uma opinião crítica dos regimes de regularização atualmente em vigor, bem como algumas considerações finais.

3. O trabalho do ROC

3.1. Introdução

Conforme referido no Subponto 2.2.4, nos dois regimes atualmente em vigor, o CIVA contempla disposições que exigem a certificação por ROC como requisito para a regularização do IVA respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis, no corpo das quais são também estabelecidos os elementos a certificar por ROC.

Contudo, tal como evidenciado ao longo do Ponto 2 acerca de diversos outros aspetos, a redação adotada no CIVA também suscita legítimas dúvidas acerca dos elementos a certificar por ROC, melhor analisadas no Subponto 3.3, isto num contexto de ausência de doutrina da AT veiculada especificamente sobre este aspeto¹⁰², pelo que a delimitação da matéria em apreciação¹⁰³ e do trabalho do ROC não se afigura inequívoca. Ou seja, às dificuldades de aplicação e de interpretação decorrentes da coexistência de dois regimes de regularização, da multiplicidade de requisitos e das inúmeras alterações legislativas entretanto introduzidas, acresce uma imprecisa delimitação da matéria em apreciação pelo ROC, agravando o risco do trabalho¹⁰⁴, principalmente nas situações em que este não esteja incumbido da auditoria às contas do seu cliente, e como tal, não possa intrinsecamente beneficiar dos trabalhos realizados neste âmbito.

3.2. Identificação dos normativos aplicáveis

Atendendo que a certificação de créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis nos termos do CIVA se trata de uma função

de interesse público que é por lei atribuída aos ROC com carácter de exclusividade, pertencente à categoria dos outros trabalhos de garantia de fiabilidade¹⁰⁵, o ROC, no trabalho conducente a essa certificação, deverá atender às disposições legais que em sede do IVA caracterizam os regimes de regularização em causa e à doutrina veiculada no Ofício Circulado n.º 030 161 de 08-07-2014 do SDG da AT¹⁰⁶, bem como, cumprir e aplicar, designadamente, o Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC)¹⁰⁷; o Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (CEOROC)¹⁰⁸; a Norma Internacional de Controlo de Qualidade 1 - Controlo de qualidade para firmas que executem auditorias e revisões de demonstrações financeiras e outros trabalhos de garantia de fiabilidade e serviços relacionados (ISQC 1); a Norma Internacional de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade 3000 (Revista) - Trabalhos de garantia de fiabilidade que não sejam auditorias ou revisões de informação financeira histórica [ISAE 3000R]¹⁰⁹; e o Guia de Aplicação Técnica n.º 10 (GAT 10)¹¹⁰, que inclui os seguintes modelos de certificação:

- Modelo 1 - aplicável na certificação de créditos considerados de cobrança duvidosa vencidos após 1 de janeiro de 2013 (Modelo 1);
- Modelo 2 - aplicável na certificação de créditos considerados incobráveis sob qualquer um dos dois regimes (Modelo 2); e
- Modelo 3 - aplicável na certificação de créditos considerados de cobrança duvidosa vencidos até 31 de dezembro de 2012 (Modelo 3).

Quadro n.º 1: Lista de termos, abreviaturas, siglas, acrónimos e símbolos utilizados (conforme Parte I do artigo constante na revista n.º 83)

Termos, abreviaturas, siglas, acrónimos e símbolos utilizados		Descritivo
Termos	Acordo de aceitação Declarações escritas Modelo 1 Modelo 2 Modelo 3 Nota(s) Ponto(s) Subponto(s) Trabalho	acordo escrito entre o ROC e o seu cliente do qual constem os termos e condições do trabalho declaração facultada pelo cliente ao ROC com as informações relevantes para o trabalho modelo de certificação para os créditos considerados de cobrança duvidosa vencidos após 01-01-2013 (GAT 10) modelo de certificação para os créditos considerados incobráveis (GAT 10) modelo de certificação para os créditos considerados de cobrança duvidosa vencidos até 31-12-2012 (GAT 10) nota(s) de rodapé que complementam os temas abordados no corpo do Trabalho ponto(s) da estrutura numérica de ordenação sequencial dos temas abordados ao longo do Trabalho subponto(s) da estrutura numérica de ordenação sequencial dos temas abordados ao longo do Trabalho presente documento
Abreviaturas	al. art.^{o(s)} cf. e.g. i.e. IAPMEI n.a. n.^{o(s)} pág. págs.	alínea artigo(s) <i>confer</i> («confronte», «confira» ou «confirme») <i>exempli gratia</i> («por exemplo») <i>id est</i> («isto é») IAPMEI - Agência para a Competitividade e Inovação, I. P. não aplicável número(s) página páginas
Siglas e acrónimos	AT CEOROC CIRC CIRE CIVA CPC DSIRC DSIVA EOROC GAT IRC ISAE ISQC IVA LOE NIF OCC OE OROC PER PIV RERE ROC SDG SIREVE STA STJ TCA	Autoridade Tributária e Aduaneira Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado Código do Processo Civil Direção de Serviços do IRC Direção de Serviços do IVA Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas Guia de Aplicação Técnica Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas <i>International Standard on Assurance Engagements</i> <i>International Standard on Quality Control</i> Imposto sobre o Valor Acrescentado Lei do Orçamento do Estado Número de Identificação Fiscal Ordem dos Contabilistas Certificados Orçamento do Estado Ordem dos Revisores Oficiais de Contas Processo Especial de Revitalização Processo de Informação Vinculativa Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas Revisor Oficial de Contas Subdiretor-Geral Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial Supremo Tribunal Administrativo Supremo Tribunal de Justiça Tribunal Central Administrativo
Símbolos	€ > < §	Euros Maior que Menor que Parágrafo

Fonte: Própria.

3.3. Elementos a certificar por ROC e prazo para emissão da certificação

No quadro seguinte apresenta-se uma análise comparada das disposições do CIVA referentes à missão do ROC em cada um dos regi-

mes de regularização do IVA, designadamente no que respeita aos elementos a certificar, períodos e documentos abrangidos por cada certificação, e prazo para a emissão da certificação.

Quadro n.º 8: Análise comparada das disposições referentes à missão do ROC previstas em cada um dos regimes de regularização do IVA nos créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis

Análise comparada das disposições referentes à missão do ROC previstas em cada um dos regimes de regularização do IVA nos créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis				Regime / Normativo aplicável	
Elementos a certificar, períodos e documentos abrangidos por cada certificação, e prazo para a emissão da certificação		Regime aplicável aos créditos vencidos até 31-12-2012	Regime aplicável aos créditos vencidos após 01-01-2013	Créditos vencidos até 31-12-2012	Créditos vencidos após 01-01-2013
Elementos a certificar	nos créditos considerados de cobrança duvidosa	"valor global dos créditos" "valor global do imposto a deduzir" "a realização de diligências de cobrança por parte do credor e o insucesso, total ou parcial, de tais diligências"	"identificação da fatura relativa a cada crédito" "identificação do adquirente" "valor da fatura" "imposto liquidado" "outros elementos que evidenciem a realização das operações em causa" "a realização de diligências de cobrança por parte do credor e o insucesso, total ou parcial, de tais diligências"	CIVA art.º 78.º n.º 9	CIVA art.º 78.º-D n.º 1
	nos créditos considerados incobráveis	"que se encontram verificados os requisitos legais para a dedução do imposto"	"que se encontram verificados os requisitos legais para a dedução do imposto"		CIVA art.º 78.º-D n.º 3
Períodos e documentos abrangidos, e prazo para a emissão da certificação	nas situações não dependentes de pedido de autorização prévia	"por cada um dos períodos em que foi feita a regularização" "até ao termo do prazo estabelecido para a entrega da declaração periódica ou até à data de entrega da mesma, quando esta ocorra fora do prazo"	"[para cada um dos] períodos a que se refere a regularização" "até ao termo do prazo estabelecido para a entrega da declaração periódica ou até à data de entrega da mesma, quando esta ocorra fora do prazo"	CIVA art.º 78.º n.º 10	CIVA art.º 78.º-D n.º 2
	nas situações dependentes de pedido de autorização prévia	n.a.	"[para cada um dos] períodos a que se refere a regularização" "para cada um dos documentos" "até à entrega do correspondente pedido, sob pena de o pedido de autorização prévia não se considerar apresentado" "no prazo de dez dias após a submissão do pedido, [o ROC deve] confirmar [por via eletrónica, no Portal das Finanças,] que efetuou a certificação dos elementos relativos a cada uma das faturas e períodos a que se refere o pedido [sob pena da] rejeição automática [do mesmo]"		Portaria n.º 172/2015 art.º 4 n.ºs 1 e 2

Fonte: Própria.

Apesar das disposições referentes aos períodos e documentos abrangidos por cada certificação, bem como ao prazo para a respetiva emissão, se afigurarem inequívocas, relativamente aos elementos a certificar suscitam-se um conjunto de dúvidas decorrentes da redação das disposições acima identificadas, as quais se apresentam nos pontos seguintes, acompanhadas de uma reflexão numa tentativa de delimitação dos elementos a certificar pelo ROC, remetendo-se, em apoio, para o quadro de análise comparada entre alguns dos parágrafos previstos em cada um dos modelos de relatório estabelecidos no GAT 10, que consta no Anexo A ao Trabalho.

- Uma vez que o segmento *“bem como outros elementos que evidenciem a realização das operações em causa”* consta, apenas, da redação do n.º 1 do artigo 78.º-D do CIVA, aplicável aos créditos de cobrança duvidosa vencidos após 1 de janeiro de 2013, suscita-se a dúvida acerca se o mesmo, uma vez que não se encontra previsto no regime aplicável aos créditos vencidos até 31 de dezembro de 2012, deverá, ou não, ser objeto de certificação no caso dos créditos considerados de cobrança duvidosa sob este último regime.

Recorrendo ao GAT 10, afigura-se que os *“outros elementos que evidenciem a realização das operações em causa”* não constitui objeto da certificação nas situações dos créditos vencidos até 31 de dezembro de 2012, porquanto esta verificação não consta do elenco dos elementos a certificar previstas para essas situações no ponto 4 do GAT 10 e, concordantemente, não se encontra previsto nos trabalhos executados elencados na parte do Âmbito do Modelo 3, aplicável aos créditos vencidos até 31 de dezembro de 2012, contudo, encontrando-se apropriadamente previsto nos trabalhos executados elencados na parte do Âmbito do Modelo 1, aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013.

- A conjugação *«ainda»* utilizada no último segmento do n.º 9 do artigo 78.º e no n.º 3 do artigo 78.º-D do CIVA, referente à exigência de *“que se encontram verificados os requisitos legais para a dedução do imposto respeitante a créditos considerados incobráveis”*, poderá ser interpretada, no que respeita à certificação do ROC neste tipo de créditos, no sentido isolado, de que aquele é o único elemento a certificar, ou no sentido conjunto, de que aquele é mais um dos elementos a certificar em acréscimo aos elementos a certificar nas situações dos créditos considerados de cobrança duvidosa¹¹¹.

Se esta dúvida se afigura menos relevante relativamente à certificação da documentação de suporte dos créditos, porquanto a certificação da verificação dos requisitos legais para a dedução do imposto respeitante a créditos considerados incobráveis, mesmo que entendida no sentido estrito, condiciona forçosamente à verificação da documentação de suporte dos créditos em causa, até para que se possa estabelecer a relação entre estes e o processo de incobrabilidade, já relativamente à *“realização de diligências de cobrança por parte do credor e o insucesso, total ou parcial, de tais diligências”*, a dúvida apresenta-se mais pertinente, até porque, e salvo no que respeita ao processo de execução, nos demais processos passíveis da regularização pela via dos créditos considerados incobráveis o credor pode não ter realizado quaisquer diligências de cobrança até à ocorrência do facto relevante para tal.

Relativamente a este último aspeto, analisando, uma vez mais, em recurso, o GAT 10, constata-se que apesar da verificação *“Da existência de prova quanto à realização de diligências de cobrança sobre estes créditos e do insucesso de tais diligências”* não se encontrar prevista nos trabalhos executados elencados na parte do Âmbito do Modelo 2, aplicável aos créditos considerados incobráveis, e ao contrário do previsto no Modelo 1 e no Modelo 3, certo é que tal diligência consta do elenco dos elementos certificados na parte da conclusão do Modelo 2, pelo que se apresenta como elemento a certificar pelo ROC.

- O alcance da expressão *“que se encontram verificados os requisitos legais para a dedução do imposto respeitante a créditos considerados incobráveis”* utilizada no referido segmento poderá ser interpretada, no sentido mais restrito, da verificação de que os créditos reúnem as condições para a ocorrência do facto relevante para que possam ser considerados incobráveis¹¹², em respeito dos prazos estabelecidos para a regularização do IVA¹¹³, e como se afigura mais razoável, ou no sentido mais amplo, da verificação de que os créditos reúnem todos os requisitos legais para a regularização do imposto, designadamente, e em adição àquelas condições, de que não se tratam de créditos excluídos do direito à regularização¹¹⁴, bem como, nas situações em que essa é exigida, de ter sido realizada a comunicação da regularização do IVA ao devedor¹¹⁵.

Recorrendo, uma vez mais, ao GAT 10, afigura-se que a certificação da verificação dos requisitos legais deverá ser entendida no sentido mais restrito, porquanto, no Modelo 2, aplicável aos créditos considerados incobráveis, constata-se que a primeira asserção do elenco dos elementos certificados na parte da Conclusão delimita o objeto certificado por remissão específica para *“os requisitos legais, previstos na(s) alínea(s) [apropriadas do n.º 7 do artigo 78.º ou do n.º 4 do artigo 78.º-A do CIVA]”*. Sugere-se, contudo, que no primeiro parágrafo da parte da Introdução, no primeiro parágrafo da parte do Âmbito, e no parágrafo das Restrições de uso e distribuição, as remissões legais sejam especificamente realizadas para as referidas alíneas¹¹⁶. Atendendo, ainda, que a asserção *“verificação [...] (a) Da elegibilidade dos créditos considerados”* prevista nos trabalhos executados elencados na parte do Âmbito¹¹⁷ não especifica quais os critérios de elegibilidade em causa, recomenda-se a salvaguarda deste aspeto no acordo de aceitação do trabalho celebrado entre o ROC e o cliente (Acordo de aceitação), bem como nas Declarações escritas deste último (Declarações escritas).

Por último, independentemente da delimitação dos elementos a certificar, tratando-se de uma função de interesse público e considerando o papel atribuído ao ROC, bem como as normas que lhe são aplicáveis, salienta-se que em qualquer uma das fases do seu trabalho, e até à emissão da certificação, sempre que o ROC seja confrontado com dúvidas acerca do cumprimento de quaisquer requisitos legais para a regularização do IVA em causa, designadamente os requisitos prévios referidos no Subponto 2.3 e as situações de exclusão referidas no Suponto 2.8, deverá executar os procedimentos adicionais apropriados para o esclarecimento dessas dúvidas, sendo que, no caso destas não serem resolvidas, ou no caso de constatar o incumprimento de quaisquer requisitos legais para a regularização do IVA, o ROC, conforme referido na parte final do Subponto 3.4.3, deverá escusar-se de emitir a certificação, ou se ainda possível, renunciar ao trabalho.



3.4. Principais obrigações do ROC em cada uma das fases do trabalho

De acordo com os normativos identificados no Subponto 3.2, e sem prejuízo do cumprimento das demais obrigações que deles decorrem, nomeadamente do EOROC e do CEOROC, neste tipo de missões as obrigações do ROC podem ser agrupadas pelas diversas fases a seguir apresentadas, apesar do inter-relacionamento entre as mesmas, bem como da exigência transversal do uso do ceticismo¹¹⁸ e do julgamento profissional por parte do ROC responsável pela certificação e pela qualidade global do trabalho¹¹⁹.

3.4.1. Planeamento do trabalho e avaliação do risco

Nesta fase o ROC deverá:

- avaliar se estão reunidas as condições para a aceitação do trabalho¹²⁰, ponderando, designadamente: (i) os aspetos éticos e de independência, (ii) a capacidade e as competências apropriadas para a realização do trabalho de toda a equipa¹²¹; e (iii) a verificação das pré-condições para o trabalho com base no conhecimento preliminar das circunstâncias, nomeadamente, das partes envolvidas e respetivas responsabilidades, da matéria em apreciação¹²² e da capacidade de obtenção de prova para fundamentar as suas conclusões;
- em caso de aceitação do trabalho, acordar os respetivos termos e condições com o cliente (o credor) sob a forma escrita¹²³, aqui designado por «Acordo de aceitação», remetendo-se, a propó-

sito, para o Anexo B, do qual consta um exemplo deste tipo de acordo sob a forma de Carta de compromisso;

- avaliar o risco do trabalho¹²⁴ e considerar a materialidade¹²⁵, sendo que, neste tipo de missões, e sem prejuízo dos procedimentos específicos previstos no GAT 10, descritos na parte final do Subponto 3.4.2, deverão ser planeados e executados os procedimentos de auditoria considerados adequados para reduzir o risco do trabalho a um nível que permita alcançar o objetivo de obter garantia razoável¹²⁶ de fiabilidade acerca da verificação da totalidade dos elementos a certificar relativamente a cada um dos créditos em causa;
- planejar o trabalho para que seja executado de forma eficaz, incluindo a definição do âmbito, calendário e orientação do trabalho, e a determinação da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos planeados que seja necessário efetuar para o seu objetivo¹²⁷, remetendo-se, a propósito, para o Anexo C1, do qual consta um exemplo de Plano global do trabalho, e para o anexo C2, do qual consta um exemplo de Programa de trabalho com a indicação de diversos procedimentos de auditoria, salvaguardando-se, porém, que estes exemplos sempre deverão ser ajustados em função das circunstâncias concretas de cada trabalho e do julgamento profissional do ROC.

3.4.2. Execução dos trabalhos

Nesta fase o ROC deverá:

- executar os procedimentos planeados, sem prejuízo de assegurar a realização dos seguintes procedimentos estabelecidos no ponto 11.2 do GAT 10:

- verificação de que as faturas relativas aos créditos em causa têm os elementos exigíveis no n.º 5 do artigo 36.º do CIVA¹²⁸;
- confirmação da identificação do devedor;
- revisão dos cálculos da determinação do IVA liquidado e da correção das taxas aplicáveis;
- análise da documentação que confirme as diligências de cobrança efetuadas pelo credor¹²⁹;
- nos créditos considerados incobráveis, análise dos processos judiciais e extrajudiciais;
- considerar a relevância e a credibilidade da informação a usar como prova, sendo que, nas circunstâncias em que a nova prova é inconsistente com a prova na qual originalmente baseou a sua avaliação de riscos, deve rever a avaliação e modificar os procedimentos planeados em conformidade¹³⁰;
- documentar todas as matérias que sejam significativas para proporcionar prova suficiente e apropriada que suporte as conclusões nas quais se baseia o relatório de certificação emitido, incluindo do seu raciocínio sobre todos os assuntos significativos que exijam o exercício de julgamento profissional¹³¹.

3.4.3. Conclusão e relato

Nesta fase o ROC deverá:

- obter, em momento próximo anterior à emissão do seu relatório de certificação, caso se encontrem reunidas as condições para tal, uma declaração escrita do seu cliente (Declarações escritas)¹³², a confirmar que este facultou ao ROC todas as informações que sejam relevantes para o trabalho e que se encontram

reunidos os requisitos de que depende a certificação, bem como qualquer outro aspeto relevante para a emissão da mesma;

- apesar do GAT 10 ser omissivo relativamente às situações de desacordo ou limitações, atendendo à natureza do trabalho, no caso destas não serem resolvidas o ROC deverá escusar-se de emitir a certificação, ou se ainda possível, renunciar ao trabalho¹³³;
- deve igualmente “considerar se, nos termos do contrato e outras circunstâncias do trabalho, algum assunto [incluindo fraude ou suspeita de fraude] chegou ao seu conhecimento que deva ser comunicado [...] à entidade credora sua cliente ou aos representantes desta, [...] ou outros [nestes se incluindo, designadamente, a AT]”¹³⁴;
- caso se encontrem reunidas as condições para tal, emitir o seu relatório de certificação, considerando o efeito dos acontecimentos até à data da emissão, em conformidade com o modelo apropriado previsto em anexo ao GAT 10, e tendo como destinatário o órgão de gestão da entidade credora sua cliente;
- apesar de não ter a responsabilidade de executar quaisquer procedimentos adicionais após a data do relatório de certificação, deverá responder de forma apropriada às matérias de que tome conhecimento após a emissão do seu relatório e que se fossem conhecidas anteriormente poderiam ter levado a modificá-lo¹³⁵, assumindo, assim, particular relevo, a verificação da comunicação da regularização do IVA ao devedor¹³⁶, a confrontação dos montantes dos créditos e do IVA certificados com os valores considerados pelo cliente na correspondente declaração periódica do IVA, designadamente nas situações em que não se verifica o procedimento de autorização prévia à AT¹³⁷, bem como, nas situações em que o ROC também assume a auditoria às contas do cliente, a constatação da posterior transmissão dos créditos ou do recebimento, total ou parcial, dos mesmos.

3.5. Responsabilidade do ROC

Sem prejuízo da responsabilidade técnica abordada no Subponto 3.4, e salvaguardando, desde logo, as consequências decorrentes da responsabilidade disciplinar dos ROC nas situações em que “por ação ou omissão, violar, dolosa ou culposamente, algum dos deveres [...] decorrentes das suas funções”, bem como as consequências decorrentes da responsabilidade tributária que eventualmente possa recair sobre os ROC num contexto de um trabalho de certificação desta natureza¹³⁸, refiram-se, nesse contexto, e mesmo que de forma simplista, os seguintes aspetos:

- no âmbito da responsabilidade penal, “Tendo o [...] [ROC] conhecimento de factos que possam vir a ser qualificados como crime, deve comunicá-los imediatamente ao Ministério Público competente, para efeitos de promoção da ação penal”, aspeto particularmente importante a ser ponderado, por exemplo, numa situação em que o ROC venha a constatar que as operações subjacentes aos créditos em causa não se realizaram;
- no âmbito da responsabilidade civil, considerando que “No exercício das funções de interesse público, os [...] [ROC] respondem perante as entidades às quais prestem serviços ou perante terceiros, nos termos previstos no Código das Sociedades Comerciais e em idênticas disposições legais relativas às demais empresas ou outras entidades, pelos danos que culposamente lhes causem”, sempre se aconselha que no Acordo de aceitação do trabalho, bem como nas Declarações escritas do cliente, se salvaguarde o reconhecimento da complexidade dos regimes de regularização em causa e da possibilidade de divergências de interpretação acerca das respetivas disposições legais.

EOROC
art.º 92.º
e seguintes

EOROC
art.º 113.º

EOROC
art.º 115.º
n.º 1

4. Possíveis respostas do ROC perante algumas situações particulares

Neste ponto apresentam-se algumas propostas de possíveis respostas do ROC perante diversas situações particulares suscitadas ao longo da reflexão acerca deste tema.

Situação	Possíveis respostas do ROC	Referências
Risco, principalmente nas situações de certificação de créditos considerados como de cobrança duvidosa pelo cliente (e alegado credor), dos alegados créditos decorrerem de operações anuladas ou cujo valor tributável tenha sido reduzido, <i>“em consequência de invalidade, resolução, rescisão ou redução do contrato, pela devolução de mercadorias ou pela concessão de abatimentos ou desconto”</i> , dispondo de um prazo específico (mais reduzido) para a regularização do IVA, caso em que a mesma não é possível através dos regimes de regularização previstos para os créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis.	Despiste da ocorrência deste tipo de situações, principalmente se (i) o devedor se mantém em atividade, (ii) o credor recebeu créditos posteriores aos créditos em causa (iii) o devedor e o credor são partes relacionadas. Avaliar a qualidade da prova acerca das diligências de cobrança. Eventual confirmação externa junto do devedor. Ponderar a não aceitação do trabalho, retirada do mesmo, ou escusa de certificação.	ISAE 3000R §24 §11 e §43 §48 a §50 GAT 10 Ponto 11 CIVA art.º 78.º n.º 2
Risco, nas situações de certificação de créditos considerados incobráveis em processo de insolvência decretada com carácter limitado, dos alegados créditos serem inexistentes ou indevidos ao cliente (alegado credor).	Avaliar a qualidade da prova acerca da realização das operações subjacentes aos créditos e acerca das diligências de cobrança. Eventual confirmação externa junto do devedor. Ponderar a não aceitação do trabalho, retirada do mesmo, ou escusa de certificação.	ISAE 3000R §24 §11 e §43 §48 a §50 GAT 10 Ponto 11 CIVA art.º 19.º n.ºs 3 e 4

5. Opinião crítica e considerações finais

A profunda alteração ao regime de regularização do IVA respeitante aos créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis iniciada pela LOE para 2013 regista os méritos: (i) de ter harmonizado o CIVA, pelo menos em parte, em consonância com o direito civil e com o direito falimentar, bem como, com a divisão concetual utilizada na doutrina e no CIRC, entre créditos de cobrança duvidosa e créditos incobráveis; e (ii) de ter introduzido uma via de regularização pela mora que é independente do tipo de devedor e do montante dos créditos em causa.

Contudo, essa alteração, bem como as alterações subsequentes, são passíveis de um conjunto alargado de críticas, designadamente: (i) ter continuado a não abranger outros processos e desenvolvimentos no direito falimentar¹³⁹; (ii) prejudicar a regularização do imposto pela via da incobrabilidade, na medida da exclusão da mesma nas situações de verificação prévia dos requisitos para a regularização pela via da cobrança duvidosa, bem como nas situações em

que seja aprovado um plano de pagamentos; (iii) ter introduzido um conjunto significativo de situações de exclusão, algumas das quais de razoabilidade controversa¹⁴⁰; e (iv) apresentar diversas disposições legais de difícil interpretação e passíveis de gerar divergências¹⁴¹, incluindo, aquelas que respeitam à intervenção do ROC.

Por estas e outras razões, num contexto de multiplicidade e complexidade de requisitos e de incertezas de interpretação, resulta um elevado risco na generalidade das situações de regularização do IVA dos créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis, agravado, para o ROC, por uma imprecisa delimitação da matéria a apreciar, pelo que seria desejável, para além de todos os aprimoramentos a introduzir no(s) regime(s) em causa e da sistematização do posicionamento da AT acerca de inúmeras incertezas, um cabal esclarecimento acerca do trabalho e das responsabilidades do ROC neste tipo de missões.

¹⁰² Não sendo igualmente conhecida jurisprudência sobre o aspeto particular dos elementos a certificar por ROC.

¹⁰³ “Matéria em apreciação - O fenómeno que é mensurado ou avaliado pela aplicação de critérios estabelecidos.” [cf. §12 (m) da ISAE 3000R].

¹⁰⁴ “Risco do trabalho - O risco de um auditor expressar uma conclusão inapropriada quando a informação da matéria em apreciação está materialmente distorcida.” [cf. §12 (u) da ISAE 3000R].

¹⁰⁵ E, por conseguinte, não enquadrados na categoria dos trabalhos de auditoria e de revisão de informação financeira histórica (cf. “Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados - Edição 2015 Parte I; IFAC, versão traduzida pela OROC, pág.10).

¹⁰⁶ Até porque no ponto 8 do GAT 10 se estabelece que o ROC deverá atender ao conteúdo deste Ofício.

¹⁰⁷ “Constituem também atos próprios dos [...] [ROC] os inerentes a quaisquer outras funções de interesse público que a lei lhes atribua com carácter de exclusividade” (cf. n.º 2 do artigo 41.º do EOROC).

¹⁰⁸ O CEOROC “aplica-se a todos os profissionais que: a) estejam inscritos na [...] [OROC como ROC], independentemente das funções que exerçam no âmbito do Estatuto da Ordem [...]” [cf. §1.1, a) do CEOROC].

¹⁰⁹ “A ISAE 3000R aborda os trabalhos de garantia de fiabilidade que não sejam auditorias ou revisões de informação financeira histórica, [...] [os quais] incluem [...] trabalhos diretos, nos quais o próprio auditor mensura ou avalia a matéria em apreciação face a critérios estabelecidos [...] [, sendo] baseada no pressuposto de que [...] O auditor que está a executar o trabalho faz parte de uma firma que está sujeita à ISQC 1 [...]” [cf. §1 a §3 da ISAE 3000R].

¹¹⁰ Note-se que o GAT 10, emitido pela OROC em julho de 2017, apesar de ser anterior à LOE para 2018 e à Lei n.º 8/2018, de 2 de março, e, por conseguinte, não ponderar as alterações introduzidas por estes diplomas ao regime de regularização do IVA dos créditos considerados incobráveis vencidos após 1 de janeiro de 2013, analisadas no Subponto 2.6, mantem-se substancialmente válido, designadamente no que respeita ao teor do Modelo 2.

¹¹¹ Da análise ao GAT 10 também não resulta inequívoco este aspeto. Se no ponto 4 da norma, reportada ao regime aplicável aos créditos vencidos até 31 de dezembro de 2012, se apresenta, de forma evidente, uma interpretação no sentido isolado, já no ponto 6 da norma, reportado ao regime aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013, a redação é passível de ser interpretada nos dois sentidos.

¹¹² Ou seja, circunscrita à análise do(s) processo(s) aplicáveis, dentre os previstos no n.º 7 do artigo 78.º ou no n.º 4 do artigo 78.º-A, ambos do CIVA. A respeito, ver o Subponto 2.6.

¹¹³ A respeito, ver o Subponto 2.2.3.

¹¹⁴ Nos termos do n.º 6 do artigo 78.º-A do CIVA. A respeito, ver o Subponto 2.8.

¹¹⁵ A respeito, ver o Subponto 2.9.

¹¹⁶ Apesar das referências do Modelo 2 para essas remissões serem mais genéricas: “(c) Indicar, consoante o caso, os números do artigo 78.º ou dos artigos 78.º-A a 78.º-D do Código do IVA.”

¹¹⁷ No Modelo 2 a asserção em causa dispõe: “Os trabalhos que executamos limitam-se à verificação do seguinte: (a) Da elegibilidade dos créditos considerados incobráveis constantes da lista anexa para efeitos de recuperação do IVA [...]”.

¹¹⁸ “O auditor deve planear e executar o trabalho com ceticismo profissional, reconhecendo que podem existir circunstâncias que levem a que a informação da matéria em apreciação possa estar materialmente distorcida [...] [e] deve exercer julgamento profissional ao planear e executar o trabalho de garantia de fiabilidade, incluindo na determinação da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos” [cf. §37 e §38 da ISAE 3000R].

¹¹⁹ Cf. §36 a §36 da ISAE 3000R.

¹²⁰ Cf. §21 a §26 da ISAE 3000R.

¹²¹ Cf. ponto 11.1 do GAT 10 e Cf. §31, §32 e §45 da ISAE 3000R.

¹²² Cf. §45 a §48R da ISAE 3000R.

¹²³ Cf. ponto 11.1 do GAT 10. Os termos do acordo “devem ser suficientemente detalhados numa carta de compromisso ou outra forma adequada de acordo escrito, confirmação escrita [...]” [Cf. §27 e §28 da ISAE 3000R], sendo que, “se uma lei ou regulamento prescreverem com suficiente detalhe os termos do trabalho, o auditor não precisa fazê-lo no acordo escrito, exceto bastando referir que se aplica essa lei ou regulamento e que as partes apropriadas reconhecem e compreendem as respetivas responsabilidades nos termos dessa lei ou regulamento” [cf. §A57 da ISAE 3000R].

¹²⁴ Ou seja, “O risco de um auditor expressar uma conclusão inapropriada quando a informação da matéria em apreciação está materialmente distorcida” [Cf. §12 (i) da ISAE 3000R], que no caso vertente é risco do ROC vir a certificar créditos que não reúnam os requisitos e condições legalmente exigidas para a regularização do IVA nos créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis.

¹²⁵ “O auditor deve considerar a materialidade [...] Durante o planeamento e execução do trabalho [...] e [...] Quando avaliar se a informação da matéria em apreciação está isenta de distorções materiais.” [cf. §44 da ISAE 3000R]. “Os critérios aplicáveis devem considerar o conceito de materialidade no contexto da preparação e apresentação da informação da matéria em apreciação e, assim, proporcionarem um referencial para o auditor determinar a materialidade do trabalho.” [cf. §44 da ISAE 3000R].

¹²⁶ Ou seja, “reduz o risco do trabalho para um nível aceitavelmente baixo nas circunstâncias do trabalho como base para a sua conclusão [...] emitida numa forma que expressa a sua opinião sobre o resultado da mensuração ou avaliação da matéria em apreciação face a critérios estabelecidos” [cf. §12 (x) (i) (a) da ISAE 3000R].

¹²⁷ Cf. ponto 11.1 do GAT 10 [cf. §A57 da ISAE 3000R].

¹²⁸ O no caso de se tratarem de faturas simplificadas: do n.º 2 do artigo 40.º do CIVA.

¹²⁹ “[...] [Por] exemplo, através de cartas, emails, consulta a advogados, serviços externos de cobranças, e outros meios considerados apropriados nas circunstâncias.”

¹³⁰ Cf. §49R e §50 da ISAE 3000R.

¹³¹ Cf. ponto 11.3 do GAT 10 e Cf. §79 a §83 da ISAE 3000R.

¹³² Apesar de não expressamente previsto no GAT 10, “O auditor deve exigir da parte apropriada uma declaração escrita: (a) De que facultou ao auditor todas as informações que sejam relevantes para o trabalho. [...] (b) Que confirme a mensuração ou a avaliação da matéria em apreciação face aos critérios aplicáveis, incluindo que todos os assuntos relevantes estão refletidos na informação da matéria em apreciação. [...] O auditor deve: (a) Avaliar a sua razoabilidade e consistência com outras provas obtidas, incluindo outras declarações (orais ou escritas); e (b) Considerar se aqueles que farão as declarações possuem o conhecimento e informação suficientes sobre os assuntos a abordar. [...] A data das declarações escritas deve ser a mais próxima possível do relatório [...], mas não após a data do relatório” [cf. §56 a §59 da ISAE 3000R].

¹³³ “Quando não for possível obter garantia razoável de fiabilidade [...] e uma conclusão com reservas no relatório de garantia de fiabilidade for insuficiente nas circunstâncias para o relato aos utilizadores, esta ISAE exige que o auditor se escuse de emitir uma conclusão ou renuncie ao trabalho, quando tal renúncia for possível de acordo com as leis ou regulamentos aplicáveis” [cf. §11 da ISAE 3000R].

¹³⁴ Cf. §78 e §A192 da ISAE 3000R.

¹³⁵ Cf. §61 da ISAE 3000R.

¹³⁶ A respeito, ver o Subponto 2.9.

¹³⁷ A respeito, ver o Subponto 2.5.

¹³⁸ Relativamente à responsabilidade prevista no artigo 24.º da Lei Geral Tributária (LGT), e atendendo à redação do n.º 2 desse artigo, que dispõe que “A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se aos membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas nas pessoas coletivas em que os houver, desde que se demonstre que a violação dos deveres tributários destas resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização”, não se afigura claro, atenta a utilização da expressão «houver», qual a responsabilidade tributária que recai sobre o ROC nas situações de certificação dos créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis, designadamente naquelas em que seja exclusivamente contratado para o efeito.

A propósito da responsabilidade tributária dos ROC, ver COMISSÃO TÉCNICA DOS IMPOSTOS DA OROC: “A responsabilidade tributária subsidiária dos ROC” e TIAGO CAIA-DO GUERREIRO e ANA GONÇALVES: “A responsabilidade fiscal dos ROC - A reversão de execução fiscal”, ambos na Revista Revisores & Empresas janeiro_março 2015, OROC, 2015.

¹³⁹ Como, por exemplo, nas situações dos créditos prescritos nos termos do Regime jurídico da prestação de serviços públicos essenciais, aprovado pela Lei n.º 23/96, de 26 de julho, nas situações em que o devedor é oficiosamente extinto nos termos do Regime Jurídico dos Procedimentos Administrativos de Dissolução e Liquidação de Entidades Comerciais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de março, ou mesmo nas situações nos restantes casos de extinção previstos no Código das Sociedades Comerciais.

¹⁴⁰ Designadamente as exclusões do direito à regularização do IVA: em algumas das situações de relações especiais entre as partes; nas situações de créditos seguros por apólice de crédito, incluindo aquelas sem cobertura da parte do IVA; ou nas situações em que o devedor conste da lista pública das execuções ou tenha sido declarado anteriormente declarado falido ou insolvente, numa medida altamente discriminatória. A propósito, ver Subponto 2.8.

¹⁴¹ Começando, desde logo, pelo facto de ter introduzido no CIVA a coexistência de dois regimes para a mesma finalidade, sem, pelo menos, salvaguardar no corpo do Código as disposições acerca da respetiva aplicabilidade.

Bibliografia

Legislação
Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC) (aprovado pela Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro) Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (CEOROC) (aprovado em Assembleia Geral extraordinária da OROC, de 29 de Setembro de 2011) ISQC 1 - Norma Internacional de Controlo de Qualidade 1 - Controlo de qualidade para firmas que executem auditorias e revisões de demonstrações financeiras e outros trabalhos de garantia de fiabilidade e serviços relacionados ISAE 3000 (Revista) - Norma Internacional de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade 3000 (Revista) - Trabalhos de garantia de fiabilidade que não sejam auditorias ou revisões de informação financeira histórica Guia de Aplicação Técnica n.º 10 (GAT 10) emitido pela OROC em 19-07-2017 DRA 810 - Certificação de créditos incobráveis e de dedução de IVA Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro, e atualizado até à Lei n.º 8/2018, de 2 de março) Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de março, e atualizado até à Lei n.º 8/2018, de 2 de março) Código Civil (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47344/66, de 25 de novembro, e atualizado até à Lei n.º 48/2018, de 14 de agosto) Código do Processo Civil (aprovado pela Lei n.º 41/2013, de 26 de junho, e atualizado até à Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro) Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para o ano de 2013) Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para o ano de 2014) Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para o ano de 2015) Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para o ano de 2018) Portaria n.º 172/2015, de 5 de junho Lei Geral Tributária (aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 12 de dezembro, e atualizada até à Lei n.º 39/2018, de 8 de agosto) Código de Procedimento e de Processo Tributário (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro, e atualizado até à Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro) Decreto-Lei n.º 178/2012, de 3 de agosto (revogado pela Lei n.º 8/2018, de 2 de março)

Fonte: Própria.

Doutrina da AT
Circular 10/2015 de 09-09-2015 da Diretora-Geral da AT Ofício Circulado n.º 030 168 de 31-12-2014 do SDG da AT Ofício Circulado n.º 030 161 de 08-07-2014 do SDG da AT Ofício Circulado n.º 33 129 de 02-04-1993 do Diretor-Geral das Contribuições e Impostos Despacho de 13-03-2018 do SDG do IVA, referente ao PIV n.º 13026 Despacho de 24-01-2018 do SDG do IVA, referente ao PIV n.º 12529 Despacho de 14-06-2016 do SDG do IVA, referente ao PIV n.º 10516 Despacho de 06-06-2014 do SGD do IVA, referente ao PIV n.º 6770 Informação n.º 2319, de 30-10-2013, da DSIVA Despacho de 06-09-2012 do SDG do IVA, referente ao PIV n.º 3831 Despacho de 08-08-2012 do SDG dos Impostos, referente ao PIV n.º 3665 Despacho de 01-09-2011 do SDG dos Impostos, referente ao PIV n.º 2437 Despacho de 27-10-2010 do SDG do IVA, referente ao PIV n.º 1204 Despacho de 24 04 2008 do SDG dos Impostos, referente ao PIV n.º C020 2007006 Despacho de 07-12-1999 da DSIRC, referente ao PIV n.º 1981/89 Informação n.º 1474, de 10-03-2011, da DSIVA Ofício n.º 040645 de 23-10-1995 do Diretor-Geral do SAIR, referente ao PIV n.º 1333/95

Fonte: Própria.

Jurisprudência
Acórdão de 22 12-2016 do TCA Norte, referente ao Processo n.º 01517/08.4BEBRG Acórdão de 19-07-2006 do TCA Sul, referente ao Processo n.º 1095/06 Acórdão de 28-04-2016 do STJ, referente ao Processo n.º 1106/12.9YYPR-T-B.P1.S1 Acórdão de 01-04-2003 do TCA Sul, referente ao Processo n.º 7160/2002 Acórdão de 26-03-1996 do STJ, referente ao Processo n.º 088003

Fonte: Própria.

Publicações
ANA CRISTINA SILVA: “IVA - Regularização em créditos de cobrança duvidosa ou incobráveis”, in Jomal de Negócios, 08-01-2017 CLARO, S. e SALGUEIRINHO MAIA, H.: “Recuperação de IVA de Créditos incobráveis ou de cobrança duvidosa”, in Cadernos de IVA 2014, coordenação: Sérgio Vasques, Almedina, 2014 CLÁUDIA RODRIGUES: “Auditoria aos critérios fiscais aplicados no âmbito dos créditos de cobrança duvidosa e dos créditos incobráveis”, in Revista Revisores e Auditores outubro_dezembro 2014, OROC, 2014 JORGE PINTO FURTADO: “Títulos de crédito”, 2.ª Edição Revista e Atualizada, Almedina, 2015 JOSÉ RORIZ: “Manual de formação: Perdas por imparidade e créditos incobráveis em IVA e IRC”, OCC, março de 2017 SUZANA FERNANDES DA COSTA e OSCAR RODRIGUES VELOSO: “Regularização do IVA de créditos incobráveis e créditos de cobrança duvidosa”, in Trabalhos das sessões paralelas do V Congresso dos TOC, setembro de 2015 SUZANA FERNANDES DA COSTA: “A regularização do IVA nos processos de insolvência”, in Revista TOC, n.º 154, janeiro de 2013 D’OLIVEIRA MARTINS, G.W. e FRANCO, R.: “Regularizações de IVA: Pistas para Auditoria e Contabilidade”, in Cadernos de IVA 2014, coord. Sérgio Vasques, Almedina, 2014 COMISSÃO TÉCNICA DOS IMPOSTOS DA OROC: “A responsabilidade tributária subsidiária dos ROC”, in Revista Revisores & Empresas janeiro_março 2015, OROC, 2015 TIAGO CAIADO GUERREIRO e ANA GONÇALVES: “A responsabilidade fiscal dos ROC - A reversão de execução fiscal”, in Revista Revisores & Empresas janeiro_março 2015, OROC, 2015 PESTANA DE VASCONCELOS, M.: “Insolvência e IVA: A regularização do IVA liquidado no caso de declaração de insolvência do devedor”, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, ano IV

Fonte: Própria.

Anexos

Anexo A: Análise comparada entre alguns dos parágrafos previstos em cada um dos modelos de relatório estabelecidos no GAT 10

Análise comparada entre alguns dos parágrafos previstos em cada um dos modelos de relatório estabelecidos no GAT 10				
Parte do relatório	Modelo 1 Créditos considerados de cobrança duvidosa vencidos após 01-01-2013	Modelo 2 Créditos considerados incobráveis	Modelo 3 Créditos considerados de cobrança duvidosa vencidos até 31-12-2012	
Introdução	"exigindo-se que determinados elementos relativos a esses créditos e as diligências de cobrança efetuadas sejam objeto de certificação"	"exigindo-se que os requisitos legais para a dedução do imposto relativos a esses créditos sejam verificados e objeto de certificação"	"exigindo-se que os requisitos legais para a dedução do imposto relativos a esses créditos sejam verificados e objeto de certificação"	
Responsabilidades	do credor	"preparação e disponibilização da lista dos créditos vencidos para recuperação do IVA objeto da presente certificação, e dos documentos que suportam a sua elegibilidade para esse fim e da prova que sustenta a realização de diligências de cobrança"	"preparação e disponibilização da lista dos créditos vencidos para recuperação do IVA objeto da presente certificação, e dos documentos que suportam a sua elegibilidade para esse fim e da prova que sustenta a realização de diligências de cobrança"	
	do ROC	"executar os procedimentos descritos na secção Âmbito abaixo e expressar uma conclusão profissional e independente sobre se os créditos considerados de cobrança duvidosa constantes da lista anexa cumprem os requisitos e condições previstos nas disposições legais acima referidas" [n.º dos artigos 78.º-A a 78.º-D do CIVA aplicáveis]	"executar os procedimentos descritos na secção Âmbito abaixo e expressar uma conclusão profissional e independente sobre se os créditos considerados incobráveis constantes da lista anexa cumprem os requisitos e condições previstos nas disposições legais acima referidas" [n.º do artigo 78.º ou dos artigos 78.º-A a 78.º-D do CIVA aplicáveis]	
Âmbito	Âmbito	"obter garantia razoável de fiabilidade sobre se os créditos considerados de cobrança duvidosa constantes da lista anexa cumprem os requisitos e condições previstos no [n.º dos artigos 78.º-A a 78.º-D do CIVA aplicáveis]"	"obter garantia razoável de fiabilidade sobre se os créditos considerados incobráveis constantes da lista anexa cumprem os requisitos e condições previstos no [n.º do artigo 78.º ou dos artigos 78.º-A a 78.º-D do CIVA aplicáveis]"	
	Trabalhos executados	"Os trabalhos que executamos limitaram-se à verificação do seguinte: (a) Da elegibilidade dos créditos considerados de cobrança duvidosa constantes da lista anexa para efeitos de recuperação do IVA; (b) Da documentação de suporte dos referidos créditos; (c) Da existência de prova quanto à realização de diligências de cobrança sobre estes créditos e do insucesso de tais diligências; e (d) De outros elementos que evidenciem a realização das operações em causa"	Os trabalhos que executamos limitam-se à verificação do seguinte: (a) Da elegibilidade dos créditos considerados incobráveis constantes da lista anexa para efeitos de recuperação do IVA; (b) Da documentação de suporte dos referidos créditos; e (c) Análise do processo [Indicar o(s) tipo(s) de processo(s) em que a entidade se envolveu conforme elencados no n.º 7 do artigo 78.º ou no n.º 4 do artigo 78.º do CIVA]"	"Os trabalhos que executamos limitam-se à verificação do seguinte: (a) Da elegibilidade dos créditos constantes da lista anexa para efeitos de recuperação do IVA; (b) Da documentação de suporte dos referidos créditos; e (c) Da existência de prova quanto à realização de diligências de cobrança sobre estes créditos e do insucesso de tais diligências"
Conclusão	"Com base no trabalho efetuado, certificamos que: (a) Os créditos considerados de cobrança duvidosa constantes da lista anexa cumprem as condições de elegibilidade previstas nos [n.º dos artigos 78.º-A a 78.º-D do CIVA aplicáveis]; (b) O valor global destes créditos, IVA incluído, totaliza euros; (c) O valor do IVA a deduzir relativo a estes créditos totaliza ... euros; e (d) A sociedade/entidade mantém documentação que confirma que realizou, sem sucesso, as diligências que considerou adequadas nas circunstâncias para a cobrança desses créditos, incluindo as diligências de cobrança por via judicial"	"Com base no trabalho efetuado, certificamos que: (a) Encontram-se verificados os requisitos legais, previstos na(s) alínea(s) [indicar a(s) apropriada(s) do n.º 7 do artigo 78.º ou do n.º 4 do artigo 78.º-A] do Código do IVA para a dedução do imposto respeitante aos referidos créditos, considerados incobráveis no âmbito do(s) processo(s) anteriormente referido; (b) O valor global destes créditos, IVA incluído, totaliza ... euros; e (c) O valor do IVA a deduzir relativo a estes créditos totaliza ... euros (d) A sociedade/entidade mantém documentação que confirma que realizou, sem sucesso, as diligências que considerou adequadas nas circunstâncias para a cobrança desses créditos, incluindo as diligências de cobrança por via judicial"	"Com base no trabalho efetuado, certificamos que: (a) Os créditos constantes da lista anexa cumprem as condições de elegibilidade previstas nas alíneas a(s) alínea(s) [aplicável] do número 8 do artigo 78.º do CIVA; (b) O valor global destes créditos, IVA incluído, totaliza ... euros; (c) O valor do IVA a deduzir relativo a estes créditos totaliza ... euros; e (e) A sociedade/entidade mantém documentação que confirma que realizou, sem sucesso, as diligências que considerou adequadas nas circunstâncias para a cobrança desses créditos, incluindo as diligências de cobrança por via judicial"	

Fonte: Própria.

Anexo B: Exemplo de Acordo de aceitação do trabalho sob a forma de Carta de compromisso

Carta de compromisso

[•Local], [• dia], [• mês] de [• ano]

Ao [• Órgão de gestão do cliente ou outros representantes legais apropriados] da [• Identificação da entidade que se constitui como sujeito passivo do IVA passível de recuperar o imposto]

Exmos. Senhores,

Relativamente aos créditos identificados na lista em anexo (créditos em causa), detidos pela entidade que representam, e na sequência da Vossa solicitação para a prestação dos nossos serviços de verificação conducente à certificação de créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis nos termos consagrados [• (i) nos n.ºs 7 a 12, 16 e 17 do artigo 78.º do Código do IVA (CIVA), disposições do regime legal aplicável aos créditos vencidos até 31 de dezembro de 2012, e/ou (ii) nos artigos 78.º-A a 78.º-D do CIVA, bem como na Portaria n.º 172/2015, de 5 de junho, disposições do regime legal aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013], destina-se a presente Carta de compromisso a informar e obter a confirmação da Vossa entendimento e acordo acerca dos seguintes termos objetivos do nosso trabalho e da natureza e das limitações dos serviços a prestar:

1. O nosso trabalho será 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 [• (i) se os créditos considerados de cobrança duvidosa cumprem os requisitos e condições previstos no n.º 8 do artigo 78.º e/ou no n.º 2 do artigo 78.º-A, ambos do CIVA, conforme o regime legal aplicável, e/ou (ii) se os créditos considerados incobráveis cumprem os requisitos e condições previstos no n.º 7 do artigo 78.º e/ou no n.º 4 do artigo 78.º-A, ambos também do CIVA, conforme o regime legal aplicável].
2. Em conformidade, os trabalhos por nós a executar destinam-se exclusivamente à certificação nos termos [• dos n.ºs 9 e 10 do artigo 78.º e/ou do artigo 78.º-D, ambos do CIVA], e limitam-se à verificação do seguinte:
 - a) da elegibilidade dos créditos em causa, face aos requisitos e condições estabelecidas nas correspondentes disposições identificadas no ponto 1 anterior, para efeitos de recuperação do IVA por serem considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis;
 - b) da documentação de suporte dos créditos em causa, bem como de outros elementos que comprovem a realização das operações a que respeitam;
 - c) da existência de prova quanto à realização de diligências de cobrança sobre os créditos em causa e do insucesso de tais diligências, incluindo as eventuais diligências de cobrança por via judicial; e
 - d) no caso dos créditos considerados incobráveis, da documentação respeitante que permita comprovar a ocorrência de qualquer uma das situações previstas [• no n.º 7 do artigo 78.º e/ou no n.º 4 do artigo 78.º-A, ambos do CIVA, conforme o regime legal aplicável].
3. É da Vossa responsabilidade a preparação e disponibilização da lista dos créditos em causa e dos documentos que suportam a sua elegibilidade, incluindo da prova que sustenta a realização de diligências de cobrança, para efeitos da regularização do IVA nos termos das disposições legais acima indicadas no parágrafo introdutório, salvaguardando-se, desde logo, que não são considerados elegíveis para os referidos efeitos os seguintes créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013:
 - a) créditos cobertos por seguro, com exceção da importância correspondente à percentagem de descoberto obrigatório, ou por qualquer espécie de garantia real;
 - b) créditos sobre pessoas singulares ou coletivas com as quais a entidade Vossa representada esteja em situação de relações especiais, nos termos do n.º 4 do artigo 63.º do Código do IRC;
 - c) créditos em que, no momento da realização da operação, o adquirente ou destinatário constasse da lista de acesso público de execuções extintas com pagamento parcial ou por não terem sido encontrados bens penhoráveis e, bem assim, sempre que o adquirente ou destinatário tenha sido declarado falido ou insolvente em processo judicial anterior;
 - d) créditos sobre o Estado, regiões autónomas e autarquias locais ou aqueles em que estas entidades tenham prestado aval;
 - e) créditos relativamente aos quais tenha ocorrido ou venha a ocorrer a transmissão da titularidade dos mesmos.

4. Sem prejuízo da reunião dos demais requisitos e condições de elegibilidade exigidos nos regimes legais acima indicados no parágrafo introdutório, salvaguardamos, ainda, de acordo com as disposições dos mesmos:
 - a) que a legitimidade para a regularização do IVA nos créditos considerados incobráveis e nos créditos de cobrança duvidosa que não dependam da realização do pedido de autorização prévia à Autoridade Tributária e Aduaneira, depende, ainda, da exigência da entidade Vossa representada previamente comunicar ao devedor dos créditos em causa, que seja um sujeito passivo desse imposto, a anulação total ou parcial do IVA, para efeitos de retificação da dedução por este inicialmente efetuada, devendo esta comunicação identificar as faturas, o montante do crédito e do IVA a ser regularizado, o processo ou acordo em causa, bem como o período em que a regularização é efetuada;
 - b) que caso venha a verificar-se a posterior recuperação total ou parcial dos créditos em causa, e independentemente do momento em que tal venha a ocorrer, a entidade Vossa representada, no período em que se verificar o recebimento, encontra-se obrigada a proceder à entrega do IVA subjacente à parte recuperada.
5. Os nossos honorários, que serão apresentados à medida da progressão dos trabalhos, baseiam-se no tempo exigido pelo pessoal afeto ao compromisso nos termos [*• definir os termos pré-acordados*], e serão acrescidos do reembolso das despesas [*• definir os termos pré-acordados*], não dependendo, em caso algum, da não emissão da nossa certificação nas circunstâncias referidas na alínea a) do ponto 6 a seguir.
6. Salvaguardamos, ainda, os seguintes aspetos:
 - a) em caso da eventual ocorrência de limitações à execução dos nossos trabalhos, por insuficiência de elementos ou de meios de prova, ou em caso de ao longo da execução dos mesmos se verificarem não reunidos os requisitos e condições de elegibilidade sobre as quais incide a nossa verificação, nos termos referidos nos pontos 1 e 2 anteriores, ou sobre quaisquer outros requisitos e condições de elegibilidade exigidos nos regimes legais acima indicados no parágrafo introdutório, reservamos o direito nos retirarmos do trabalho, ou de não emitirmos a certificação para a regularização do IVA dos créditos em causa, conforme julgarmos apropriado;
 - b) caso venha a ser emitida, a certificação destinar-se-á unicamente para dar cumprimento às disposições legais identificadas no primeiro parágrafo do ponto 2 anterior, não devendo ser utilizado, nem distribuído a terceiros, para qualquer outro fim;
 - c) o risco das autoridades tributárias poderem vir a entender que não se encontram verificados todos os requisitos e condições para a regularização da totalidade ou de parte do IVA subjacente aos créditos em causa, caso em que a entidade Vossa representada desde logo assume a exclusiva responsabilidade por todas as obrigações que daí possam advir, na medida em que a nossa verificação é circunscrita apenas a uma parte dos requisitos e condições de elegibilidade, conforme descrito nos pontos 1 e 2 anteriores, bem como os regimes de regularização acima identificados no parágrafo introdutório são passíveis de divergências de entendimento em algumas das matérias, designadamente porque fazem depender o direito à regularização do IVA de um complexo conjunto de condições de forma e de substância;
 - d) salvo comunicação escrita à contraparte, esta Carta de compromisso bem como a respetiva aceitação, manter-se-ão válidos para a prestação dos nossos serviços de verificação conducente à certificação de créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis, que V. Exas. venham a solicitar para além da já solicitada para os créditos em causa.

Esperamos manter inteira cooperação com V. Exas. e com os Vossos colaboradores, solicitando o favor de assinarem e devolverem esta Carta de compromisso como forma de comprovar que compreendem e reconhecem os termos do compromisso nela vertidos, incluindo os procedimentos específicos que combinámos executar.

[• Identificação e assinatura do ROC]

Acusamos a receção em representação da [*• Identificação da entidade de que se constitui como sujeito passivo do IVA passível de recuperar o imposto*], e compreendemos e encontramos-nos de acordo com o respetivo teor e entendimentos:

O [*• Órgão de gestão do cliente ou outros representantes legais apropriados*]

Em: [*• Data da confirmação*]

Anexo C1: Exemplo de Plano global do trabalho

Plano global do trabalho

Natureza do compromisso e considerações de âmbito

Nome da entidade detentora dos créditos

Tipo da entidade detentora dos créditos

NIPC/NIF

Natureza da atividade da entidade detentora dos créditos e das operações em causa

Regime do IVA da entidade detentora dos créditos

Natureza do compromisso

Verificação [● (i) se os créditos considerados de cobrança duvidosa cumprem os requisitos e condições previstos no n.º 8 do artigo 78.º e/ou no n.º 2 do artigo 78.º-A, ambos do CIVA, conforme o regime legal aplicável, e/ou (ii) se os créditos considerados incobráveis cumprem os requisitos e condições previstos no n.º 7 do artigo 78.º e/ou no n.º 4 do artigo 78.º-A, ambos também do CIVA, conforme o regime legal aplicável], tendente à respetiva certificação nos termos [● dos n.ºs 9 e 10 do artigo 78.º e/ou do artigo 78.º-D, ambos do CIVA].

Entidades devedoras dos créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis

NIPC/NIF	Designação	Sede / Domicílio
...	...	...

Outras informações

Identificação de áreas de risco e planeamento dos procedimentos de auditoria

Principais riscos identificados

Principais riscos identificados	Avaliação do risco	Procedimentos de auditoria
Risco, principalmente nas situações da certificação de créditos considerados como de cobrança duvidosa pelo cliente (e alegado credor), dos alegados créditos decorrerem de operações anuladas ou cujo valor tributável tenha sido reduzido, <i>“em consequência de invalidade, resolução, rescisão ou redução do contrato, pela devolução de mercadorias ou pela concessão de abatimentos ou desconto”</i> , dispondo de um prazo específico (mais reduzido) para a regularização do IVA, caso em que a mesma não é possível através dos regimes de regularização previstos para os créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis.	...	Depiste da ocorrência deste tipo de situações, principalmente se (i) o devedor se mantém em atividade, (ii) o credor recebeu créditos posteriores aos créditos em causa (iii) o devedor e o credor são partes relacionadas.
Risco de incorreta determinação do regime de regularização aplicável em função da data de vencimento dos créditos.	...	Comprovação da data de vencimento dos créditos.
Risco de incumprimento do prazo para a regularização do IVA em função da data da ocorrência do facto relevante para que os créditos sejam considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis.	...	Análise da data de vencimento das faturas subjacentes aos créditos e da ocorrência do facto relevante nas situações de créditos considerados incobráveis.
Risco de incumprimento das formalidades dos documentos de suporte dos créditos (faturas, notas de crédito e notas de débito) subjacentes aos créditos.	...	Verificação do cumprimento das formalidades de emissão das faturas subjacentes aos créditos.
Risco de inadequada incidência do IVA (sujeição, isenção e taxa) nas operações subjacentes aos créditos.	...	Análise da incidência do IVA nas operações subjacentes aos créditos.
Risco de existência de eventual Plano de insolvência, Plano de recuperação ou Acordo que contemple um plano de pagamentos com perdão de dívida, caso em que só é possível deduzir o IVA incluído na parte perdoada.	...	Indagação ao cliente e/ou ao seu advogado. Consulta à Publicidade do PER e da Insolvência disponível no Portal Cítius.
No caso dos créditos vencidos após 01-01-2013: risco do facto relevante para que os créditos sejam considerados incobráveis ter ocorrido após o facto relevante para que os créditos sejam considerados de cobrança duvidosa.	...	Confrontar a data da ocorrência do facto relevante nas situações de créditos considerados incobráveis com a mora resultante da data de vencimento dos créditos.
Risco dos créditos se encontrarem cobertos por seguro.	...	Indagação ao cliente e/ou ao seu advogado.
Risco dos créditos respeitarem a partes em situação de relações especiais.	...	Consulta à certidão permanente das entidades envolvidas.
Risco dos créditos terem sido transmitidos.	...	
Risco dos créditos incobráveis respeitarem a um devedor que no momento da realização das operações constava da lista de acesso público de execuções extintas com pagamento parcial ou por não terem sido encontrados bens penhoráveis ou que tenha sido declarado falido ou insolvente em processo judicial anterior.	...	Indagação ao cliente e/ou ao seu advogado. Consulta à Publicidade do PER e da Insolvência disponível no Portal Cítius.
Risco de inexistência da comunicação (com a identificação das faturas, do montante do crédito e do imposto a ser regularizado, do processo ou do acordo em causa, bem como do período em que a regularização é efetuada) à entidade devedora que seja um sujeito passivo do imposto.	...	Obtenção de cópia da comunicação e comprovativo de envio.

Cronograma, documentos a emitir e equipa de trabalho

Cronograma

Procedimentos	Momento
Análise dos elementos inicialmente disponibilizados.	...
Preparação do Memorando da certificação, com (i) verificação da conformidade face aos elementos e aos requisitos legais exigidos, (ii) indicação dos elementos e informações pendentes, e (iii) indicação das limitações e de outros aspetos considerados relevantes.	...
Pedido de elementos e informações adicionais julgados apropriados.	...
Análise dos elementos adicionais disponibilizados.	Após disponibilização dos elementos.
Caso se encontrem verificados os requisitos e condições legais exigidas para a regularização do IVA, ajustamento da minuta das Declarações escritas do diente, conforme apropriado.	...
Caso se encontrem verificados os requisitos e condições legais exigidas para a regularização do IVA, e obtidas as Declarações escritas do diente, preparação da(s) minuta(s) da(s) de Certificação por ROC, de acordo com o modelo apropriado do GAT 10, e por cada um dos créditos e períodos de regularização em causa.	Após disponibilização das Declarações escritas do diente.

Documentos a emitir

Documentos	Observações
Carta de compromisso.	
Memorando da certificação.	
Certificação de créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis.	Caso se encontrem verificados os requisitos legais para a dedução do IVA.

Equipa de trabalho

ROC	Supervisor	Assistente
...		...

Anexo C2: Exemplo de Programa de trabalho

Programa de trabalho

Procedimentos	Responsável	Momento	Referência
Prepare o dossier de arquivo.			
Recorde o teor dos normativos relevantes, nomeadamente: i) Nos n.ºs 7 a 12, 16 e 17 do artigo 78.º do CIVA, disposições do regime legal aplicável aos créditos vencidos até 31-12-2012; e ii) Nos artigos 78.º-A a 78.º-D do CIVA, bem como na Portaria n.º 172/2015; bem como analise a respetiva aplicabilidade nos termos da disposição transitória prevista no n.º 6 do artigo 198.º da Lei n.º 66 B/2012, de 31 de dezembro. ii) Ofício Circulado n.º 30161/2014, de 8 de julho de 2014. iii) Guia de Aplicação Técnica n.º 10 (GAT 10).			
Assinale nos normativos fiscais relevantes as disposições que enquadram a missão em curso e os créditos a certificar.			
Analise e obtenha evidência das informações disponíveis acerca do diente e do devedor no Portal das finanças, para despistar enquadramento em IVA e eventual encerramento da atividade.			
Analise e obtenha evidência das informações disponíveis acerca do diente e do devedor no Portal CITIUS (execuções e insolvências), para despistar eventuais processos anteriores ou em curso.			
Obtenha junto do diente os seguintes elementos e analise criticamente: i) Extrato contabilístico do devedor dos créditos a certificar e extrato dos movimentos pendentes. ii) Cópias documentos de suporte (faturas, notas de crédito e notas de débito) dos créditos a certificar, bem como outras evidências da realização das operações (guias de remessa, guias de receção,...). iii) Extratos de todas as contas do IVA e das contas de registo das operações subjacentes aos créditos a certificar, reportados aos períodos do registo desses créditos, bem como extratos das contas do devedor desde a data da constituição dos créditos até ao momento. iv) Declarações periódicas do IVA dos períodos do registo dos créditos a certificar, bem como comprovativo dos respetivos pagamentos. v) Comprovativos da realização de diligências de cobrança e o insucesso, total ou parcial, de tais diligências. viii) Confirmações externas dos créditos a certificar (Certidões judiciais, Planos de insolvência, Planos de recuperação, Acordos homologados,...).			

Procedimentos		Responsável	Momento	Referência
	Prepare o Memorando da certificação, procedendo à verificação dos elementos e dos requisitos legais exigidos para a dedução do IVA. Entre outros procedimentos que se revelem adequados, verifique: i) A titularidade original de cada um dos documentos disponibilizados. ii) O cumprimento das formalidades da emissão das faturas em conformidade com o disposto no n.º 5 do artigo 36.º e, se aplicável, do n.º 2 do artigo 40.º, ambos do CIVA. iii) A adequada aplicação das normas de incidência do IVA. iv) Os cálculos referentes à determinação do IVA e às respetivas taxas aplicadas. v) As datas de vencimento dos créditos a certificar (relevante para determinação do regime e da via de regularização aplicável). vi) A realização de diligências de cobrança por parte do credor referentes aos créditos a certificar, e o insucesso, total ou parcial, de tais diligências. vii) Data de ocorrência do facto relevante para que os créditos sejam considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis. viii) Verificação, até à data de ocorrência do facto relevante para que os Créditos sejam considerados incobráveis, das condições previstas no n.º 2 e no n.º 3 do artigo 78.º-A do CIVA para que os mesmos fossem considerados de cobrança duvidosa.			
	No Memorando da certificação quantifique os créditos que cumprem os requisitos legais.			
	Identifique e solicite ao diente os elementos adicionais que se revelem indispensáveis à verificação da conformidade face aos elementos e aos requisitos legais exigidos. Por exemplo: i) IES do período precedente e dos períodos a que correspondem os créditos a certificar, bem como o último balancete analítico disponível (reconhecimento dos créditos como de cobrança duvidosa ou incobráveis, partes relacionadas,...). ii) Certidão permanente do diente e Certidão permanente do devedor dos créditos a certificar (identificação das partes, do representante legal, partes relacionadas,...). iii) Se aplicável e já disponível, comprovativo da comunicação realizada nos termos do n.º 11 do artigo 78.º e/ou do n.º 9 do artigo 78.º-B do Código do IVA.			

Procedimentos	Responsável	Momento	Referência
Atualize o Memorando da certificação.			
Ajuste a minuta das Declarações escritas do diente em conformidade.			
Caso se encontrem verificados os requisitos e condições legais exigidas para a regularização do IVA, e obtidas as Declarações escritas do diente, prepare a(s) minuta(s) da(s) de Certificação por ROC, de acordo com o modelo apropriado do GAT 10, e por cada um dos créditos e períodos de regularização em causa.			
Após a emissão da certificação: i) Se aplicável e anteriormente ainda não disponível, obtenha o comprovativo da comunicação realizada nos termos do n.º 11 do artigo 78.º e/ou do n.º 9 do artigo 78.º-B do Código do IVA. ii) Obtenha cópia da Declaração periódica do IVA com a regularização do IVA objeto da certificação e verifique se os valores declarados correspondem aos valores certificados.			

**SOFTWARE DE AUDITORIA
LÍDER MUNDIAL**



EFICIÊNCIA
SEGURANÇA
PLANEAMENTO
CONTROLO
PROGRAMAS DE TRABALHO
CONSOLIDAÇÃO DE CONTAS
REDUÇÃO DE PAPEL

CASEWARE

Ferramenta de vanguarda à sua medida



Dinamize o seu trabalho de Auditoria/Revisão de Contas e de Consolidação de Contas com a ferramenta utilizada pelas principais networks internacionais, adaptável à sua dimensão e exigências. Trabalhe em conformidade com as normas nacionais e internacionais de auditoria e de contabilidade.



Para mais informações contacte-nos através do 229 445 680
caseware@inobest.com | www.inobest.com | www.caseware.com
Distribuidores para: Portugal, Angola e Cabo Verde

Normas de Gestão da Qualidade

Em dezembro de 2018, o *International Audit and Assurance Standards Board* (IAASB) aprovou novas propostas de revisão das Normas de Gestão da Qualidade (antigas normas de controlo de qualidade), para firmas de auditoria. As revisões vão mudar a forma como as firmas gerem a qualidade e provavelmente exigirão mais esforço para a maioria das firmas. As novas normas também podem afetar as estruturas organizacionais e as operações das firmas. As revisões também exigirão uma maior liderança por parte dos sócios responsáveis pelo trabalho na gestão e obtenção de trabalhos de qualidade.

Principais Alterações

- Uma nova abordagem proativa baseada em riscos para os sistemas de gestão da qualidade das firmas na ISQM 1;
- Modernizar as normas para um ambiente em evolução e cada vez mais complexo, incluindo a abordagem do impacto da tecnologia, redes e uso de fornecedores de serviços externos;
- Aumentar as responsabilidades e compromisso de liderança da firma e melhorar a gestão global da firma;
- Monitorização mais rigorosa dos sistemas de gestão da qualidade e tratamento das deficiências;
- Melhorar a responsabilidade do sócio responsável pelo trabalho de auditoria e a qualidade da auditoria; e
- Abordar a robustez das revisões de qualidade dos trabalhos, incluindo a forma de seleção, documentação apropriada e desempenho de trabalhos de auditoria.

As normas que irão ser reformuladas e emitidas são as seguintes:

- O ISQM 1 (anteriormente ISQC 1) aborda a responsabilidade de uma firma em estabelecer um sistema de gestão da qualidade para apoiar trabalhos de qualidade.
- O ISQM 2 é uma nova norma proposta para abordar as revisões de qualidade do trabalho.
- A ISA 220 aborda a gestão da qualidade do trabalho especificamente para os trabalhos de auditoria.

Documento de Consulta, Garantia de Fiabilidade de Relatórios Externos Alargados

O IAASB emitiu uma consulta pública sobre o seu progresso no desenvolvimento de um projeto de orientação sobre a primeira fase do projeto de Garantia de Fiabilidade sobre Relatórios Externos Alargados (EER – *Extended External Reporting*). As respostas devem ser enviadas até 21 de junho de 2019.

O EER engloba formas diferentes de relatórios, incluindo, mas não limitado a, relatórios integrados, relatórios de sustentabilidade e outros relatórios de entidades sobre questões ambientais, sociais e de gestão.

Este documento de consulta inclui a primeira parte do projeto de orientação para os profissionais que aplicam a Norma Internacional de Garantia de Fiabilidade (ISAE) 3000 (revista), *Trabalhos de Garantia de Fiabilidade que Não Sejam Auditorias ou Revisões de Informação Financeira Histórica*, aos trabalhos de garantia de fiabilidade de EER. Este documento de consulta não inclui um projeto de norma completo, pois é uma consulta intermédia. O seu objetivo é auxiliar o IAASB a continuar a desenvolver um documento completo de orientação, que deverá ser publicado na segunda fase do projeto como um projeto de norma.

O IAASB procura, em particular, a contribuição de quem tem experiência prática nesta área de relato, incluindo profissionais e outros especialistas envolvidos na realização de trabalhos, preparadores de relatórios de EER, investidores e outros utilizadores, normalizadores e reguladores.

A consulta pública poderá ser visualizada em www.ifac.org

Extrato de “*Ternos Guerreiros*”

Momento de leitura

“Enquanto se luta é raro ser útil ao objeto dessa luta: o homem precisa mais de ver as suas possibilidades do que as suas prisões, e estas nunca são baseadas no constrangimento que sobre ele faz um outro homem, mas derivam do tremendo acaso duma batalha desigual, batalha duma espécie contra tudo que não é essa espécie e onde ela quase nunca integralmente resiste. Não é em legislar, ou muito pouco o é, que se aproxima a paz do mundo, mas sim em administrar a nossa própria paz. E o que é a paz? É uma força sem o programa de persuadir, mas com o sentimento da vitória; é uma habilidade da inteligência, sem chegar a ser um longo feito à natureza; é uma primazia sobre a consciência, sem ser a maneira de a pôr de parte. A paz, enfim, é uma educação — nunca é tão completa que nos iluda, mas deve ser tão humana que nos pareça impossível desconhecê-la, ao mesmo tempo que achemos moral contrariá-la.”

Agustina Bessa-Luís

Extrato de “*Ternos Guerreiros*” de Agustina Bessa-Luís, edição setembro de 2018 de Relógio D’Água Editores, 2.ª edição

Formação contínua realizada em 2018

O ano de 2018 foi caracterizado por uma forte aposta em oferta formativa diversificada, nomeadamente na área tecnológica, não descurando conteúdos formativos específicos destinados à atualização de conhecimentos técnicos necessários ao adequado exercício da profissão e ao reforço das competências dos revisores e seus colaboradores. Na área tecnológica foram promovidas ações de formação de caráter geral, destinadas à aquisição e reforço de competências em ferramentas de utilização generalizada, mas também ações dirigidas especificamente à utilização de programas informáticos próprios de auditoria.

Conforme se verifica no quadro abaixo, em 2018 verificou-se um aumento de cerca de 17% no número de ações de formação promovidas pela Ordem, correspondendo a um aumento de 7% nas horas de formação. Em número de participantes, registou-se uma queda de cerca de 3%.

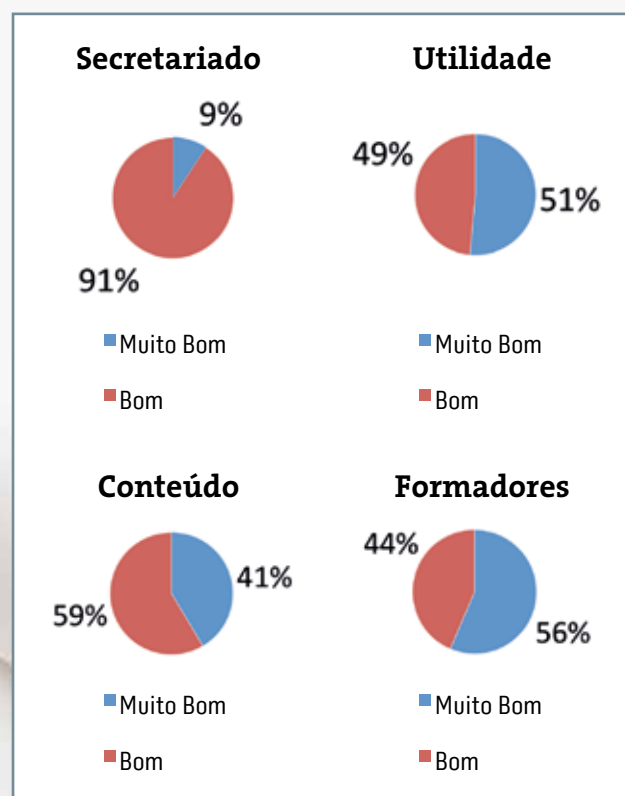
Ano	2018	2017	%
Cursos realizados	140	120	17%
Número de participantes	4 181	4 301	-3%
Horas de formação cursos	855	796	7%

Os cursos realizados em 2018 focaram as seguintes áreas temáticas:

Ano	2018		2017	
	N.º cursos	Horas	N.º cursos	Horas
Auditoria	35	221	47	365
Contabilidade	40	233	29	154
Fiscalidade	26	170	30	185
Direito	10	50	4	28
Outros	29	181	10	64
Total	140	855	120	796

Participaram nos cursos de formação acima referidos ROC, colaboradores de ROC, membros estagiários, formandos do Curso de Preparação para ROC e quadros de empresas ou de outras entidades, denotando-se, em 2018, um acréscimo importante de participantes não revisores. Com o incentivo à participação de não revisores nas ações de formação oferecidas pela Ordem pretende-se, através da partilha de diferentes experiências e complexidades profissionais, difundir a linguagem e/ou a perspetiva de auditoria por outros profissionais, potenciando a qualidade do trabalho dos auditores.

O interesse e relevância das ações de formação ministradas em 2018 mereceram apreciação muito positiva dos participantes na generalidade das ações promovidas pela Ordem, destacando-se os seguintes resultados retirados dos questionários de satisfação:



De realçar as avaliações atribuídas pelos participantes nas diversas sessões de formação, nomeadamente o facto de todos os participantes considerarem muito bom ou bom os quatro itens em análise: secretariado, utilidade, conteúdo e formadores.

E-learning

Mantém-se disponível a ação de formação através de *e-learning* de Normas Internacionais de Auditoria emitidas pelo IFAC e encontra-se em fase de finalização uma nova ação de *e-learning* sobre SNC-AP, da qual esperamos dar novidades em breve.

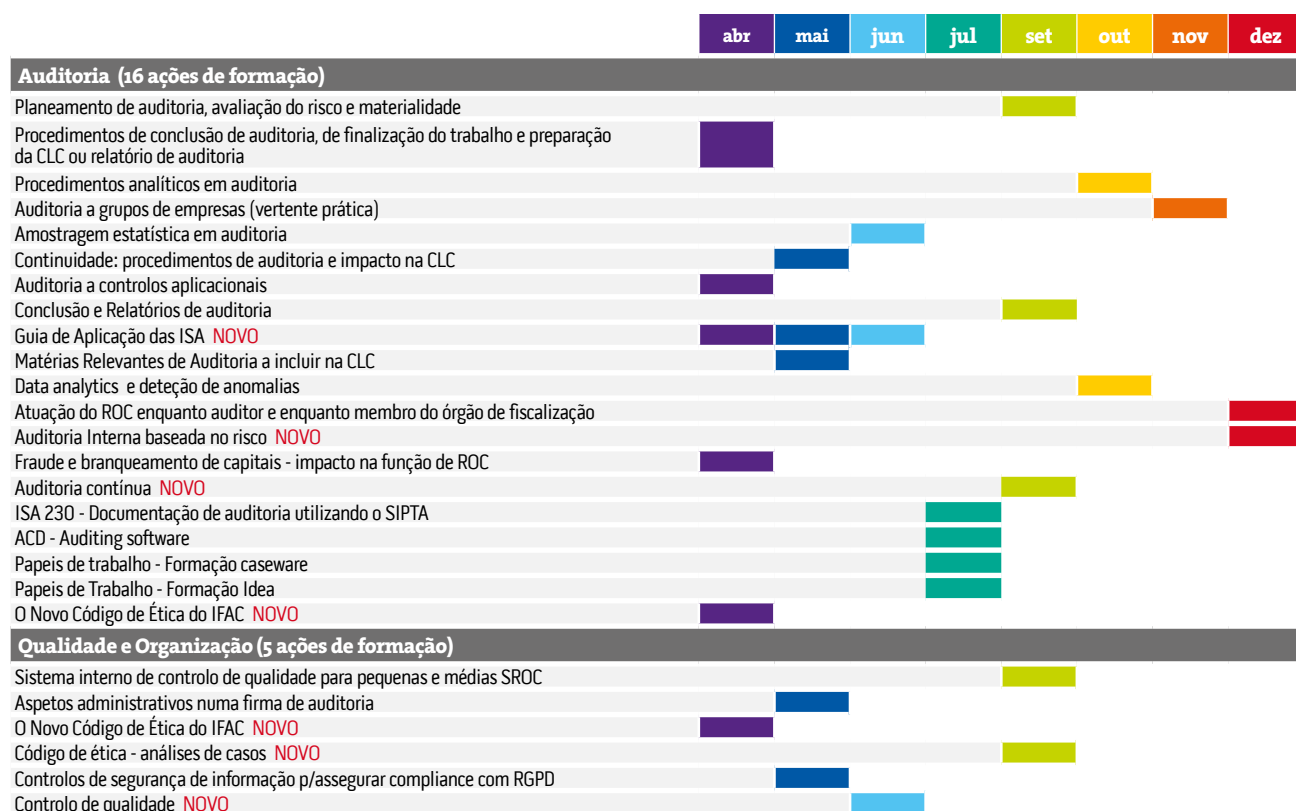
Formação contínua em 2019

A elaboração do plano de formação para 2019 manteve os princípios já definidos em anos anteriores. Assim, atendeu-se aos resultados da avaliação das ações decorridas em 2018, mantendo-se as ações consoante o interesse e oportunidade manifestados, bem como os contributos vários decorrentes de auscultação de colegas, da Comissão de Formação, de outras comissões da Ordem e do próprio mercado. Assim, as ações previstas para 2019 incluem novos cursos, sendo de destacar o curso específico sobre o Guia de Aplicação das ISA, curso iminentemente prático destinado a percorrer em substância a recente publicação do IFAC e da OROC. Estas ações de formação decorrem em Lisboa, no Porto e em Viseu. De destacar igualmente a ação de formação dirigida em especial à melhoria da qualidade da auditoria, baseada em resultados do controlo de qualidade. O ano de 2019 será, ainda, marcado por um reforço de formação em áreas tecnológicas, bem como em matérias específicas de contabilidade, de fiscalidade e do direito comercial.

Curso de Preparação para ROC 2019

Encontra-se já em preparação a nova edição 2019 do Curso de Preparação para Revisores Oficiais de Contas (CP ROC), a iniciar em outubro de 2019. As candidaturas decorrerão, à semelhança das edições anteriores, entre meados de julho e início de setembro do corrente ano. O CP ROC foi concebido e estruturado tendo em conta os níveis de conhecimentos técnicos exigidos para o exercício da profissão de ROC e assume como já adquiridos pelos participantes conhecimentos básicos em matérias relevantes. O curso tem a duração de 4 trimestres, correspondentes a 4 grupos de módulos, com início em outubro de cada ano. Estão planeadas duas turmas, uma a decorrer em Lisboa, outra no Porto. As aulas decorrerão às sextas feiras, ao final do dia, e aos sábados de manhã. Os candidatos podem inscrever-se em todos os grupos de módulos ou apenas em algum(s) dele(s). Qualquer informação adicional sobre este curso pode ser colocada através do email cproc@oroc.pt.

Plano Atualizado de Formação Contínua 2019



Plano Atualizado de Formação Contínua 2019

	abr	mai	jun	jul	set	out	nov	dez
Contabilidade e Relato Financeiro 14 ações de formação								
Sistema de Normalização Contabilística - Administrações Públicas (7 sessões)								
Sistema de Normalização Contabilística (6 sessões)								
Consolidação de contas avançada								
IFRS 9 - Instrumentos financeiros								
Rédito de contratos com clientes (IFRS 15)								
Qualidade da informação financeira								
SIC / IFRS emitidas pelo IASB NOVO								
Fiscalidade (12 ações de formação)								
Encerramento de Contas na Perspetiva Fiscal e preenchimento mod. 22								
Contencioso tributário								
Benefícios fiscais								
Recuperação do IVA em créditos incobráveis e de cobrança duvidosa								
Enquadramento Fiscal dos Gastos com o Pessoal								
Fiscalidade por rubricas do Ativo e do Passivo								
Fiscalidade por rubricas do Capital Próprio e da Demonstração dos Resultados								
IMT								
Declaração Mod. 22								
Fiscalidade internacional / mecanismos de dupla tributação								
Novo regime dos trabalhadores independentes - 2019								
Serviços intragrupo e preços de transferência NOVO								
Operações Financeiras e preços de transferência NOVO								
Direitos de propriedade intelectual e preços de transferência NOVO								
Direito (7 ações de formação)								
Código das Sociedades Comerciais								
Pode um sócio de uma sociedade responder pelas suas dívidas? NOVO								
O novo regime de conversão de suprimentos em capital social NOVO								
A (in)segurança dos negócios jurídicos NOVO								
Regime jurídico do revisor oficial de contas								
Código dos valores mobiliários NOVO								
Código da contratação pública								
Regulamento Geral da Proteção de Dados								
Lei dos compromissos e pagamentos em atraso								
Processos de Due Dilligence NOVO								
Contencioso Tributário								
Outros (8 ações de formação)								
Data Science e Audit Analytics								
Avaliação de empresas								
Reestruturações e reorganizações societárias								
Controlo de Gestão e criação de valor NOVO								
Dissolução, liquidação e insolvência de sociedades								
Comércio Internacional								
Percepção e criação de valor nos serviços do ROC NOVO								
Gestão do LinkedIn								
Excel - PowerQuery NOVO								
Excel - Análise de dados NOVO								
PowerBI e construção de dashboards NOVO								
Office 365								
Outlook e gestão de email e calendário								
OneNote App								
Futuros e opções Novo								
Fundamentos de marketing digital NOVO								
Redes Sociais de apoio ao negócio NOVO								
Mindfulness: treinar a atenção para otimizar bem estar e produtividade NOVO								
Transformação digital NOVO								
Corporate governance NOVO								



ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.

Publicações da OROC

Novo

GUIA DE APLICAÇÃO DAS ISA - CONCEITOS FUNDAMENTAIS E ORIENTAÇÃO PRÁTICA



ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.

€ 30,00 P.V.P.
(IVA incluído)

€ 25,00 na compra de 5 ou mais exemplares