

3 REVISORES AUDITORES

Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas



ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.



World Congress of Accountants

5-8 November 2018 | Sydney, Australia

Global Challenges. Global Leaders.



Nº 83 | OUTUBRO_DEZEMBRO 2018 | Edição Trimestral | Distribuição Gratuita

WCOA
Sydney

*Entrevista ao
novo Vice-
-Presidente
da IFAC*

Alan Johnson

*ISA - Considerações
Específicas para
Auditorias no
Setor Público*

Maria Margarida Guerreiro Ribeiro

*A Certificação de
Créditos Considerados de
Cobrança Duvidosa ou
Incobráveis*

José Armando Novais e Silva



ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.



A intervenção do ROC é um fator de confiança do mercado e visa proteger o interesse público

*O ROC avalia riscos, promove a legalidade
e ajuda a encontrar soluções*

SEDE:
Rua do Salitre n.º 51
1250-198 Lisboa
T 213 536 158 | 213 536 149

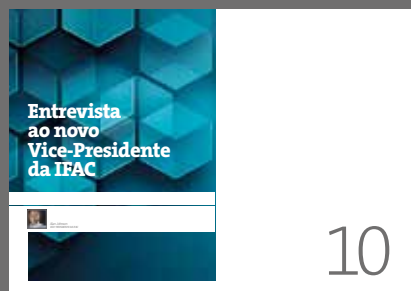
SERVIÇOS REGIONAIS DO NORTE:
Avenida da Boavista n.º 3477/3521, 2.º
4100-139 Porto
T 226 168 117 | 226 102 158

www.oroc.pt

Sumário



03



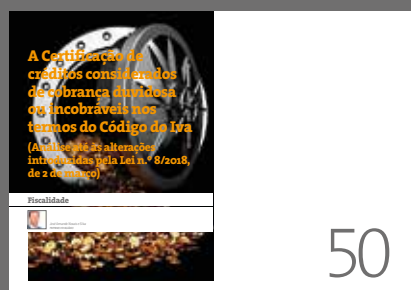
10



16



42



50

01 Editorial

03 Em Foco

WORLD CONGRESS OF ACCOUNTANTS

06 Notícias

CNOP

SIMPLEX+

PREVENÇÃO DO BRANQUEAMENTO DE CAPITAIS E FINANCIAMENTO DO TERRORISMO

CONFERÊNCIA ANUAL DA CMVM – “SUSTAINABLE FINANCE: THE ROAD AHEAD”

BANCO DE PORTUGAL – QUATRO ANOS DE MECANISMO ÚNICO DE SUPERVISÃO:

LIÇÕES E DESAFIOS FUTUROS

FALECIMENTO DO PROFESSOR JOÃO CARVALHO

08 Atividade Interna da Ordem

ASSEMBLEIA DE REPRESENTATIVA ORDINÁRIA

PROTOCOLO ENTRE A IPAI E A OROC

ENCONTROS NA ORDEM

NATAL

CONVÍVIO DE NATAL

10 Entrevista

ENTREVISTA AO NOVO VICE-PRESIDENTE DA IFAC

Alan Johnson

16 Auditoria

ESTIMATIVA DE RESERVAS E RECURSOS MINERAIS NA INDÚSTRIA EXTRATIVA (PARTE II)

Nazir Abdul Aziz Karmali

SALDOS DE ABERTURA

Andreia Sampaio

NORMAS INTERNACIONAIS DE AUDITORIA – CONSIDERAÇÕES ESPECÍFICAS PARA AUDITORIAS NO SETOR PÚBLICO

Maria Margarida Guerreiro Ribeiro

42 Contabilidade e Relato

TEORIA E PRÁTICA DO DESCONTO NO REPORTE FINANCEIRO DE ACORDO COM AS IFRS

APLICAÇÃO PRÁTICA EM PORTUGAL

Nilson Garcia Gonçalves Baptista e Alcina Portugal Dias

50 Fiscalidade

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

José Armando Novais e Silva

73 Mundo

FLORIN TOMA ELEITO NOVO PRESIDENTE DA ACCOUNTANCY EUROPE

JOVENS PROFISSIONAIS NA ACCOUNTANCY EUROPE

IFAC DIVULGA PLANO ESTRATÉGICO 2019 - 2020

65% DOS GOVERNOS EM TODO O MUNDO DEVEM RELATAR PELO REGIME DO ACRÉSCIMO ATÉ 2023

ELEITOS NOVOS PRESIDENTE E VICE-PRESIDENTE DA IFAC

PROPOSTA DE NORMA INTERNACIONAL DE SERVIÇOS RELACIONADOS 4400 (REVISTA), TRABALHOS PARA EXECUTAR PROCEDIMENTOS ACORDADOS

75 Lazer

MOMENTO DE LEITURA

76 Formação

FORMAÇÃO CONTÍNUA

CURSO DE PREPARAÇÃO PARA CANDIDATOS A ROC

PLANO DE FORMAÇÃO PROFISSIONAL CONTÍNUA 2019



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

Prosseguir

Caminhar nem sempre tem um destino. Alguns vão no mesmo sentido, outros no inverso. Já não seria mau quando não fossem contra nós. Bom, bom, seria se caminhassemos juntos - talvez se definisse, afinal, um destino que merecesse ser alcançado.

Pode parecer que é niilismo, desânimo. Nada disso. Apenas otimismo. Estou seguro

de que conseguimos caminhar juntos, amparados, com a diversidade, mas com a ideia de prosseguirmos algum fim.

Não tem de ser uma peregrinação, ou uma marcha de pé batido. Coisas simples: uma ideia, ainda que difusa, do bem social, senso comum, respeito pelo próximo, radicado na consideração de nós mesmos, tudo básico.

Claro que é mais fácil pensar coisas complicadas do que fazer coisas simples.

É serviço público gastarmo-nos, sofrermos as dificuldades a que formos obrigados, para alcançarmos o que é simples: caminhar em conjunto, prosseguir um fim, o bem social.





WCOA Sydney

EM FOCO

O Congresso Mundial de Auditores e Contabilistas é uma conferência de significativa importância para a comunidade global na área financeira.

Em 2018 o tema central foi **Global Challenges | Global Leaders** - Desafios Globais / Líderes Globais.

O tema, Desafios Globais | Líderes Globais, promoveu a abordagem no Congresso à forma inovadora como os profissionais de auditoria ou contabilidade transformam desafios em oportunidades e respondem às exigências que se apresentam quer aos profissionais quer aos destinatários dos seus serviços.

A Organização do evento considerou as grandes mudanças sociais, políticas e tecnológicas a que se assiste a nível mundial e declarou nas páginas de promoção do evento que, como profissionais de auditoria ou contabilidade, estamos perfeitamente posicionados para liderar e fazer a diferença.

Os dias de conferência foram organizados sob três "subtemas":



Propósito



Melhores práticas



Futuro

As sessões de trabalho ou seminários em cada dia abordaram assuntos diversificados respondendo ao subtema do dia e ao tema geral do congresso. Foram tratados, no fundo, os temas centrais da profissão: confiança, ética, diversidade, sustentabilidade e novas tecnologias posicionadas para moldar as futuras funções das profissões de auditoria e contabilidade.

O Congresso foi dirigido a auditores, contabilistas, responsáveis pelo relato das entidades, diretores financeiros ou administradores, no setor privado ou no setor público. Os participantes tiveram oportunidade de assistir aos seminários, a sessões de apresentação e debate que decorriam em paralelo, bem como de dialogar com os outros participantes, trocar experiências e, claro, conviver.

Desde “integrated reports” ao futuro do planeta, mais de 150 palestrantes partilharam a sua experiência e a sua visão com os cerca de 5.700 participantes de 131 países.

A diversidade e o interesse dos temas tratados no Congresso podem ser ilustrados com alguns destaques de algumas das sessões (tradução e adaptação livres a partir de informação disponível em <https://wcoa2018.sydney/on-demand-sessions/>):

“O que a história diz que pode dar errado?” - Historiador económico Niall Ferguson

Professor de História em Harvard e um dos pensadores mais conhecidos do mundo, Niall Ferguson fez um discurso sobre as agitações financeiras que abanam a ordem económica global. Considerou que não lidámos com todos os fatores que contribuíram para a crise financeira global e referiu-se às consequências não intencionais da nova regulamentação, algo em “que quase sempre erramos”. Declarou ainda: “tenho uma preocupação sobre termos tornado o sistema menos resiliente do que era.”

“A vida não é linear. Desdobra-se de acordo com as oportunidades que recebemos.” - especialista internacional em criatividade Sir Ken Robinson

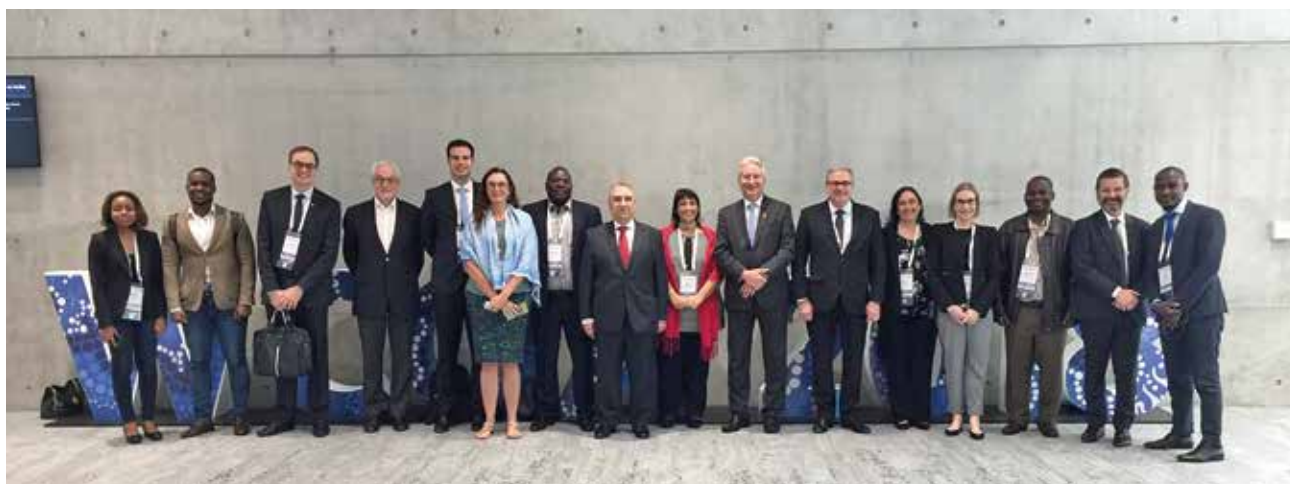
Apresentador da palestra mais vista do TED¹ na história, Sir Ken Robinson é uma autoridade internacionalmente reconhecida em criatividade e inovação.

No seu discurso no WCOA 2018, partindo do pressuposto de que actualmente, em qualquer área, se enfrentam desafios sem precedentes, declarou que o fator humano é como um recurso natural, é diversificado, pode estar escondido da vista, necessita, pois, que seja feito algum trabalho (“refinação”) para o melhor aproveitamento do seu potencial. Expôs que as organizações precisam de uma liderança presente e capaz de mudar, apenas uma liderança flexível poderá conduzir ao sucesso.

“Eu sabia que algo estava podre no coração desta corporação.” - denunciante Michael Woodford

Um veterano de 30 anos da Olympus, e o primeiro não-japonês a ser apontado como o CEO da Olympus Corporation, Michael Woodford encontrou-se no meio de traição e intriga pouco depois de ser nomeado presidente em abril de 2011, quando descobriu fraudes contabilísticas no valor de cerca de US \$ 1,7 bilhões.

Na palestra final do primeiro dia da WCOA 2018, partilhou a experiência que viveu expondo a história da sua descoberta na Olympus.



As organizações profissionais dos países lusófonos, presentes reuniram à margem do Congresso com vista ao estreitamento do seu relacionamento institucional.

Numa época em que a denúncia (wistleblowing) assume um lugar de destaque na discussão pública, também no que diz respeito a auditores e contabilistas, tem interesse conhecer não só a forma de descoberta como o processo de denúncia.

Quanto à forma de descoberta, informou que soube por fonte externa, foi informado por uma pessoa externa à empresa que o alertou e o motivou a internamente dar atenção ao assunto.

O assunto teve projecção mediática. Michael Woodford percebeu que podia denunciar, expor o caso, precisamente porque tinha a protecção da exposição mediática.

Na exposição dessa sua história não deixou de referir os dilemas, crises que a nível pessoal teve de atravessar em todo o processo. Fez afirmações como:

“Estoíram o meu balão e não sabia o que fazer. Não tinha ideia nenhuma”.

“Eu era um empresário que escrevia declarações de missão e presidia a reuniões de pesquisa e desenvolvimento. De repente, estava num romance de John Grisham.”

“Um Balanço não é uma história?” - cineasta visionário Shekhar Kapur

O cineasta visionário Shekhar Kapur trouxe mais de 30 anos de experiência na indústria do entretenimento para partilhar com os participantes no WCOA 2018.

Antes de entrar na indústria cinematográfica, onde é mais conhecido pelo seu trabalho em Elizabeth (1998) e Elizabeth: The Golden Age (2007), Shekhar trabalhou como Auditor e Consultor de Gestão em Londres.

Shekhar falou sobre a importância da narrativa e a importância da confiança em si mesmo e na sua equipa e em ter oportunidades de sucesso que se saiba aproveitar.

Referiu que não há nada que não seja uma história e que uma história não é lógica. Realçou que as melhores histórias são as que surgem da experiência pessoal e são as que devem ser aproveitadas e potenciadas.

“Todos nós podemos adotar a mentalidade hacker.” - ex-hacker e especialista em segurança cibernética Keren Elazari

Analista, autora e investigadora sénior do Centro Interdisciplinar de Pesquisa Cibernética de Blavatnik, Universidade de Tel Aviv, Keren Elazari falou sobre dados, dólares e risco.

Ex-hacker, tornou-se especialista em segurança cibernética. Realçou a importância de aproveitar os talentos dos jovens, curiosos, potenciais hackers, para reforço das equipas de segurança cibernética. Distinguiu “maus hackers”, os que praticam o crime, de “bons hackers”, sendo estes os profissionais que atuam no sentido de detetar as fragilidades dos sistemas, de modo a permitir a formação de maior segurança.

Não deixou de realçar que a segurança começa na pessoa por trás do teclado. “Somos as pessoas que tomam decisões de segurança todos os dias”, referiu. Também admitiu não existirem sistemas perfeitamente seguros e que isso não deve desmotivar qualquer implantação de requisitos de segurança. Cada organização deve adotar os mecanismos de segurança ao seu dispor, cada requisito adicional que se adote é efectivamente um reforço importante e dificulta o trabalho dos hackers. Por exemplo, manter a actualização dos sistemas informáticos relacionados com a segurança é um passo simples e essencial.

“Todos acham que o tratamento de dados é uma ótima ideia até que se tome uma decisão com base nisso.” - Ex-primeiro-ministro da Nova Zelândia, Sir Bill English

No painel em debate com Sri Mulyani Indrawati, Ministro das Finanças da Indonésia, o ex-primeiro-ministro da Nova Zelândia, Sir Bill English, discutiu os desafios da transformação de metodologias e mudança a nível do Governo.

Referindo-se ao trabalho desenvolvido em programas sociais na Nova Zelândia, observou que o Governo adotou uma visão longitudinal e recorreu a conjuntos de dados integrados de modo a transformar os processos internos. Constatou a significativa redução do tempo de análise, dizendo mesmo que algumas análises que costumavam demorar dois anos passaram a demorar meia hora. Concluiu que a maior dificuldade de mudar foi a resistência encontrada e não a disponibilidade dos dados.

O CPA Austrália, anfitrião do WCOA, disponibiliza no seu sítio na internet informação adicional que pode ser consultada em:

<https://www.cpaaustralia.com.au/~media/corporate/allfiles/document/training/wcoa-ebook.pdf?la=en>

Pode ser consultada informação mais completa no sítio oficial do WCOA na internet, em <https://wcoa2018.sydnet/>.

¹ acrónimo de Technology, Entertainment, Design, refere-se a uma série de conferências realizadas pela fundação Sapling, dos Estados Unidos, destinadas à disseminação de ideias, cf. [https://pt.wikipedia.org/wiki/TED_\(conferência\)](https://pt.wikipedia.org/wiki/TED_(conferência))

CNOP

O CNOP, como usual realizou diversas reuniões em que são discutidos temas de interesse para as diversas Ordens. No trimestre de outubro a dezembro podem destacar-se os debates relativos ao Registo do Beneficiário Efetivo, Proteção de Dados Pessoais e a autorregulação e as ordens profissionais. Tem sido mantida a discussão sobre a forma de potenciar a colaboração entre as Ordens Profissionais, a qual tem vindo a ser concretizada

Simplex +

A Ordem tem colaborado ativamente no desenvolvimento da Medida Simplex+ a qual abrange aspetos como a assinatura digital e diversos processos de simplificação para os procedimentos das sociedades e para o cidadão.

Prevenção do Branqueamento de Capitais e Financiamento do Terrorismo

Está em curso a transposição da 5.ª Diretiva referente às medidas de Combate ao Branqueamento de Capitais e ao Financiamento do Terrorismo. A transposição da Diretiva constitui uma oportunidade de reflexão sobre as medidas adotadas e os instrumentos regulatórios em vigor. A Ordem está empenhada em colaborar com vista à melhor construção legislativa, para o que considerará todos os contributos que forem recebidos.

Conferência anual da CMVM – “Sustainable Finance: The Road Ahead”

Realizou-se a Conferência Internacional “Sustainable Finance: The Road Ahead” que a CMVM organizou em Lisboa no dia 23 de novembro. O evento decorreu no CCB – Centro Cultural de Belém e teve como principal objectivo promover o debate em torno do fomento de economias e sociedades mais sustentáveis. Foram tratados temas em múltiplas dimensões da sustentabilidade no contexto financeiro, abrangendo aspectos relacionados com o clima, com as questões sociais, entre muitas outras, refletindo-se, nomeadamente sobre o governo das sociedades.

Pode ser consultada mais informação sobre o evento em <https://www.cmvm.pt/pt/Comunicados/Comunicados/Pages/20181112a.aspx>



Banco de Portugal – Quatro anos de Mecanismo Único de Supervisão: lições e desafios futuros

Realizou-se em Lisboa no dia 27 de novembro o seminário relativo ao tema “Quatro anos de Mecanismos Único de Supervisão: lições e desafios futuros”. Onde foram abordados os temas seguintes: “Instituições Significativas: adaptação difícil, ou transição tranquila?” e “Mecanismo Único de Supervisão”.

De realçar a reflexão partilhada por Sua Excelência o Senhor Governador do Banco de Portugal, através do seu discurso, o qual pode ser consultado em <https://www.bportugal.pt/intervencoes/intervencao-de-abertura-do-governador-carlos-da-silva-costa-na-conferencia-quatro-anos>

Falecimento do Professor João Carvalho

Faleceu no dia 27 de dezembro o Senhor Professor João Carvalho, Membro do Comité de Normalização Contabilística Público da CNC, destacando-se entre muitos outros aspetos relevantes o seu trabalho na edição do Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses e a publicação de outras obras relevantes para o relato financeiro no setor público.

A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas manifesta o seu pesar pelo falecimento do Professor João Carvalho e apresenta as suas condolências à família. A OROC reconhece toda a dedicação que o Professor João Carvalho prestou à Sociedade quer na sua vida académica quer em outras atividades relacionadas com o estudo e a prática da contabilidade.

Assembleia Representativa Ordinária

Decorreu no dia 17 de dezembro a Assembleia Representativa Ordinária para aprovação do Plano de Atividades e Orçamento para 2019. As propostas apresentadas pelo Conselho Diretivo, as quais mereceram os pareceres favoráveis do Conselho Superior, foram aprovadas.

Na Assembleia Representativa foram também tratados outros assuntos relacionados com o contexto atual do exercício da profissão e a actividade da Ordem.

Os documentos podem ser consultados em <http://www.oroc.pt/gca/index.php?id=1812>

Protocolo entre o IPAI e a OROC

O Instituto Português de Auditores Internos (IPAI) e a OROC celebraram no passado dia 31 de outubro um protocolo, o qual visa a cooperação entre as duas entidades, nomeadamente no âmbito da formação profissional. O protocolo prevê a atribuição recíproca de créditos certificados em ações de formação pré-selecionadas oferecidas pelas duas entidades e a atribuição de descontos de 20% sobre o preço ao público das ações de formação. Espera-se com este protocolo não só possibilitar desde já benefícios diretos para os membros de ambas as entidades, bem como contribuir com a ação conjunta para melhorias nos aspetos comuns de ambas as profissões.



Encontros na Ordem

No 4.º trimestre de 2018, realizaram-se 12 Encontros (6 em Lisboa e 6 no Porto), o que, considerando os Encontros que tiveram lugar nos três trimestres anteriores (4 no 3.º trimestre, 5 no 2.º trimestre e 13 no 1.º trimestre), perfaz, no ano de 2018, um total de 34 Encontros (16 em Lisboa, 17 no Porto e 1 em Viseu).

Do conjunto destes 34 Encontros, 7 foram promovidos, por iniciativa do Bastonário e Presidente do Conselho Diretivo da OROC, José Rodrigues de Jesus, visando ouvir e debater com os nossos Associados sobre temas de interesse para a nossa atividade profissional (um em Viseu em março de 2018 e seis em Outubro próximo passado, dois – Lisboa e Porto, sobre a Plataforma, dois – Lisboa e Porto, sobre as alterações ao “Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e ao Regime Jurídico dos Revisores Oficiais de Contas”, que, à data, estavam em consulta pública e dois – Lisboa e Porto, sobre o ponto de situação dos Planos de Pensões OROC).

Acresce àquele total de 34 Encontros, mais 2 Encontros realizados em dezembro de 2018, em jeito de convívio com os ROC, a propósito do Natal na Ordem, e numa perspetiva do reforço da desejada proximidade pretendida entre os órgãos sociais da Ordem e os seus Associados.

No último trimestre de 2018, é de destacar os Encontros realizados sobre o “Registo Central do Beneficiário Efetivo – Portaria n.º 233/2018, de 21 de agosto” e sobre a “Alteração ao Novo Regime dos Trabalhadores Independentes”.

Relativamente aos trimestres anteriores, merecem também destaque, pelo número registado de presenças, os Encontros sobre:

“A Economia Circular e Descarbonização”, “A promoção da concorrência nas Profissões Liberais”, “Os Desafios da Inovação Financeira – as grandes questões relacionadas com: A transformação regulatória em curso, as moedas virtuais e o distributed ledger technology; A cibersegurança e a proteção de dados”, “o Grupo Parpública e o Setor Empresarial do Estado” e “A Transformação Digital na Administração Pública”.

A concretização destes Encontros beneficiou quer da forte e interessada participação dos colegas, quer da relevante colaboração de diversas entidades, designadamente o Banco de Portugal, o Gabinete do Ministro do Ambiente, o Instituto dos Registos e Notariado, a Autoridade da Concorrência, a Agência para a Modernização Administrativa, a Instituição Financeira de Desenvolvimento, a Ordem dos Psicólogos, a Parpública, o Instituto Português de Business Process Management, de dois Escritórios de Advogados (Vieira de Almeida & Associados e Abreu & Associados) e do BIG – Banco de Investimento Global.

Espera-se que, no 1.º semestre de 2019, seja possível promover na Ordem, com a colaboração das entidades envolvidas (IRN e ISS), 4 Encontros (2 em Lisboa e 2 no Porto), dois sobre o “Registo Central do Beneficiário Efetivo – Portaria n.º 233/2018, de 21 de agosto” e dois sobre a “Alteração ao Novo Regime dos Trabalhadores Independentes”, visando efetuar, designadamente, um ponto de situação relativamente à evolução entretanto ocorrida face à data de realização dos anteriores Encontros sobre os mesmos temas.

Natal



Natività
Autor Simone dei Crocifissi
Cerca de 1380

Descrição e estilo¹

A obra tem um sabor quase miniaturístico, com uma minuciosa atenção ao detalhe e alguns acenos expressivos típicos da escola bolonhesa. Em primeiro plano, Maria está “enfaixando” o Menino, enquanto S. José, como é típico na iconografia, dorme. Atrás, vê-se a pequena cabana, em perspectiva intuitiva, com a mangedoura composta por um “enraçado”² (*incannicciato*) pacientemente pintado. Em cima [da magedoura] encontra-se um pedaço de lençol e vê-se surgir, dentro da gruta, o boi e o burrinho, este último zurrando, porventura assustado pela estrela de Belém que parece estar mesmo pousada entre os dois animais. À direita, enquanto algumas ovelhas e cabras pastam tranquilamente, um pastor recebe o anúncio de um anjo, retorcendo-se de um modo não natural, à maneira daquelas deformações expressivas típicas da escola bolonhesa. Mais acima, um série de anjos canta e segura uma coroa para Cristo.

¹ Texto original obtido em [https://it.wikipedia.org/wiki/Nativit%C3%A0_\(Simone_dei_Crocifissi\)#p-search](https://it.wikipedia.org/wiki/Nativit%C3%A0_(Simone_dei_Crocifissi)#p-search), tradução do italiano gentilmente feita pelo Senhor Professor Xavier de Bastos.

² Como aqueles cestos enraçados que se vendiam e vendem nas nossas feiras...

Convívio de Natal

Foi realizado no dia 6 de dezembro o habitual jantar de Natal que contou com a presença dos colaboradores da Ordem e dos membros dos órgãos sociais.

Em Lisboa no dia 13 de dezembro, e nos Serviços Regionais do Norte, no dia 18 de dezembro, realizou-se um convívio de Natal para os membros da Ordem que foram precedidos de um encontro livre onde se debateram os temas considerados pertinentes.

O jantar em Lisboa e o convívio nos SRN foram, mais uma vez, espaço de são convívio e confraternização entre todos.



Entrevista ao novo Vice-Presidente da IFAC



Alan Johnson
VICE-PRESIDENTE DA IFAC



Alan Johnson foi eleito Vice-Presidente da IFAC no Conselho Geral realizado em Sydney em novembro de 2018. É chartered accountant e membro da ACCA – Association of Chartered Certified Accountants que promoveu a sua candidatura.

Foi membro do Professional Accountants in Business Committee da IFAC entre 2011 e 2015 e do Market Oversight Committee da ACCA entre 2006 e 2012 sendo nesta última organização o Presidente do Accountants for Business Global Forum.

Em julho de 2018 foi nomeado administrador não executivo da UK Department for International Development (DFID) sendo o responsável pelo Audit & Risk Assurance Committee.

Alan Johnson viveu nos últimos anos em Portugal por razões familiares e profissionais. De facto, Alan Johnson foi entre 2012 a 2014 CFO da Jerónimo Martins SGPS, S.A. e depois, até 2016, membro não executivo do seu Conselho de Administração.

É atualmente o Presidente da Comissão de Controlo Interno do Grupo Jerónimo Martins.

A sua atividade profissional esteve muito ligada ao Grupo Unilever durante os mais de 30 anos em que ocupou várias posições de direção e administração em diversos países da Europa, África e América Latina.

Alan Johnson é o Presidente da Comissão de Controlo Interno do Grupo Jerónimo Martins.

Foi recentemente eleito Vice-Presidente da IFAC e poderá vir a ser o seu próximo presidente. O que o levou a candidatar-se?

A minha atividade junto da IFAC já tem alguns anos. Fui um dos membros do *Professional Accountants in Business Committee* entre 2011 e 2015 e fui eleito para membro do Board em novembro de 2015. Entendo que é importante que todos tenhamos um papel de apoio à profissão a nível global e, por isso, candidatei-me ao lugar de Vice-Presidente. Estou profundamente empenhado em dar o meu contributo à profissão que me apoiou em toda a minha carreira profissional e que me proporcionou a oportunidade de viver e trabalhar em sete países de três continentes, incluindo Portugal.

No Plano Estratégico 2019-2020 a IFAC tem como lema “Build Trust. Inspire Confidence”. Como é que a IFAC tenciona ajudar as organizações profissionais nacionais a prosseguirem esta estratégia? Quais os principais desafios que se colocam à IFAC nos próximos anos?

A nossa profissão é fundamental para o desenvolvimento de uma economia sustentável tanto no mundo desenvolvido como nos países em desenvolvimento e emergentes. Nós temos uma função importante no interesse público de suporte e fortalecimento da profissão de auditoria e na implementação e adoção de normas internacionais de auditoria e de outros trabalhos de garantia de fiabilidade, de ética, de contabilidade do setor público e de educação profissional. Também teremos que fortalecer a profissão da contabilidade no mundo. Apenas atingiremos esse objetivo trabalhando em cooperação com os nossos membros de mais de 130 países, e aumentando o talento e a competência dos nossos membros. O Plano Estratégico da IFAC para 2019-2020, que foi aprovado pelos nossos membros na reunião do *Council* de outubro passado, estabelece com muita clareza como a IFAC atingirá os seus objetivos estratégicos. Para se conseguir isso, é crítico o compromisso de todos os membros e o apoio aos mesmos.

A função da IFAC enquanto voz da profissão a nível global significa falar de assuntos de interesse público que afetam a nossa profissão. É um facto que todos os membros da profissão se expressam sobre estes assuntos nas respetivas jurisdições, mas a IFAC junta todas essas vozes “numa única voz de toda a profissão” de uma forma confiável e influenciadora.

A nossa profissão irá enfrentar inúmeros desafios nos próximos anos. Incluem-se nestes desafios a disrupção tecnológica, a intensificação da interdependência e competitividade económica, a pressão sobre aspetos relativos ao ambiente, o aumento do escrutínio público e da regulação, bem como a competição sustentável de talentos. Como profissão estamos atentos a estes desafios e as respostas que dermos terão de ser inteligentes e rápidas, demonstrando a forte relevância da profissão para a sociedade e a estabilidade económica.

“A nossa profissão irá enfrentar inúmeros desafios nos próximos anos... incluindo a disrupção tecnológica, a intensificação da interdependência e competitividade económica, a pressão sobre o ambiente, o aumento do escrutínio público e da regulação, bem como a competição sustentável de talentos.”

Depois da era da globalização dos negócios, temos pela frente a era do digital, da robótica e da inteligência artificial. Acha que os profissionais de auditoria estão preparados para responder a estes novos tempos?

Em toda a profissão de auditoria existe o reconhecimento generalizado das oportunidades proporcionadas pela digitalização, robótica e inteligência artificial. Embora se reconheça que muitas destas tecnologias estão ainda no início da sua vida, estão já a ter impacto nas indústrias da “velha economia”. A IFAC criou em 2017 o *Technology Advisory Group* para chamar a atenção para as tendências tecnológicas emergentes e para gerir os riscos e captar as oportunidades que tais tecnologias representam para a nossa profissão, particularmente as relativas à inteligência artificial e robótica.

Em particular, estas tecnologias ajudarão o auditor a ser mais eficiente, proporcionando serviços de auditoria e de outros trabalhos de garantia de fiabilidade de melhor qualidade aos nossos clientes e terão o potencial de abrir novas áreas de trabalho para a auditoria. Para além da auditoria, a adoção de novas tecnologias aumentará as competências profissionais de todos os auditores e contabilistas.

Muitas vezes a IFAC é criticada por alguns indivíduos ou organizações com o argumento de não ser completamente independente por estar ligada a grupos de interesses. Entende que essas críticas têm alguma pertinência? Como acha que pode ser demonstrada, e mantida, a independência num organismo como este em que é essencial garantir a todo o momento a maior competência para o desempenho da missão?

Tem havido muito debate acerca da independência da profissão, particularmente no que se refere à preparação de normas. Existem questões de perceção que precisam de ser abordadas e elas fazem parte da revisão do modelo de preparação das normas que está a ser feita pelo *Monitoring Group*. A IFAC, trabalhando em cooperação com o *Monitoring Group*, acredita firmemente que o modelo precisa de assegurar que o interesse público é atingido e que o setor tem a



mais apropriada estrutura de governação. Acreditamos que a preparação de normas precisa de ser feita num ambiente de participação de todos os *stakeholders*, com acesso a indivíduos com competência profissional das mais diversas origens e conhecimentos. O que é mais importante, porém, é que as normas internacionais sejam desenvolvidas para ir de encontro às necessidades tanto do setor público como do setor privado, e que possam ser adotadas e implementadas universalmente. Num mundo cada vez mais interligado devemos evitar a fragmentação pois isso acrescenta custos e complexidade desnecessários.

A sua atividade profissional também passa por Portugal onde é Presidente da Comissão de Controlo Interno do Grupo Jerónimo Martins. O que pensa da evolução da informação financeira em Portugal?

Antes de assumir a função de Presidente da Comissão de Controlo Interno do Grupo Jerónimo Martins, fui CFO e membro do Conselho de Administração. Tenho uma boa impressão quanto à qualidade do relato financeiro em Portugal, bem como quanto à supervisão pela CMVM das entidades cotadas em bolsa. As profissões de contabilidade e auditoria em Portugal são bastante fortes e bem desenvolvidas e prova disso é o facto de tanto a OROC, como mais recentemente a OCC, serem membros efetivos da IFAC.

“As profissões de contabilidade e auditoria em Portugal são bastante fortes e bem desenvolvidas...”

Qual a sua opinião sobre a supervisão da auditoria em geral e os seus efeitos na qualidade da informação financeira e não financeira?

As alterações introduzidas em 2015 quando a supervisão da auditoria passou a ser feita pela CMVM foram, creio, um importante primeiro passo no reforço da supervisão da auditoria. Esta alteração de uma auto-regulação para uma regulação independente do mercado de auditoria foi necessária para tratar a perceção de falta de independência e responder a preocupações do mercado. Como passo seguinte no desenvolvimento da profissão de auditoria e de uma supervisão independente, seria aconselhável o estabelecimento de um regulador de auditoria semelhante aos que existem, por exemplo, nos EUA (PCAOB), no Reino Unido (FRC, atualmente em revisão) ou em Singapura (PAOC). Tal organismo incluiria profissionais experientes do serviço público, da comunidade empresarial e da profissão de auditoria.

Em conjunto com as funções reforçadas dos órgãos de fiscalização, vejo uma melhoria significativa na qualidade da informação financeira e não financeira prestada aos stakeholders relevantes, principalmente os acionistas e os investidores.

No World Congress Of Accountants (WCOA) que decorreu agora em Sidney, foi enfatizado o papel da pessoa, nomeadamente no desempenho das organizações. Foi também enfatizada a necessidade de desenvolvimento dos designados soft skills. Mas há que deter ainda conhecimentos técnicos, hardskills? Como pode uma pessoa adquirir todas as competências que parecem agora ser necessárias para o desempenho de uma qualquer função? Veja-se, por exemplo, o nível de complexidade dos negócios, acompanhado pela complexidade das normas de contabilidade, dos sistemas de informação, acrescendo a tudo isso a necessidade de deter capacidades de comunicação, gestão de interesses, gestão de pessoas, resposta a supervisores, ao público e, ainda, ter uma família, filhos... Os níveis de responsabilidade em diversas dimensões podem ser muito elevados, como podem ser assumidos por uma pessoa? deve caminhar-se para simplificações, é possível? Deve confiar-se nos sistemas de informação, robots e repartir com eles as responsabilidades? Pode um ser humano adquirir competências suficientes para poder assumir essas responsabilidades? A resposta será outra e nenhuma destas?

O WCOA foi um sucesso enorme e foi um prazer ver Portugal representado por delegações tanto da OROC como da OCC.

Um dos principais temas do Congresso foi o desenvolvimento pessoal. Não é surpresa dado que a nossa profissão é focada nas pessoas. Ao abraçarmos os desafios e oportunidades que a profissão enfrenta, desde a disrupção tecnológica ao aumento da pressão exercida pela preocupação ambiental, desde o escrutínio público e regulatório cada vez maior à competitividade sustentada de talentos, precisamos de assegurar que os auditores do futuro adquiram continuamente novas competências para se manterem relevantes. Isto inclui competências de liderança e de comunicação designados *soft skills*. Dado que a nossa profissão é sobretudo comunicação, seja ela com um cliente de auditoria, seja entre parceiros num negócio, penso que nós desenvolvemos um certo nível de *soft skills*. Num mundo cada vez mais complexo e com uma tecnologia que permite pesquisas mais profundas e análises mais complexas, os auditores devem explicar claramente o que se passa aos seus clientes. As nossas competências comunicacionais têm de complementar as nossas competências técnicas para falarmos a "linguagem dos nossos parceiros". Devemos compreender os seus problemas, desenvolvendo as nossas técnicas para melhor ouvir e ser capazes de transmitir informação técnica complexa em termos que os nossos clientes a compreendam e usem para tomarem decisões.

“...precisamos de assegurar que os auditores do futuro adquiram continuamente novas competências para se manterem relevantes.”

A atenção aos chamados *soft skills* obviamente não significa que abandonemos as nossas competências e conhecimentos técnicos. Isto é o que torna a nossa profissão uma mais-valia e a razão pela qual a nossa competência é procurada globalmente. Devemos é complementar as nossas competências técnicas com melhores competências comunicacionais.





Finalmente, qual o lugar para os jovens? E para os mais velhos? Por um lado parece que para desafios como os descritos são necessárias experiência e maturidade, características próprias dos mais velhos, por outro lado, a velocidade exigida e os domínios das tecnologias de informação parecem ser mais próprias dos mais jovens. Mas nem uns nem outros, salvo raras exceções, combinam em si próprios todas as competências necessárias. Quer isto dizer que haverá lugar para todos? É o que se observa, por exemplo, em auditoria? A transformação de processos está a exigir maior intervenção dos mais jovens ou dos mais velhos? E que efeito está essa transformação a ter na qualidade da auditoria?

Existem mais de 3 milhões de profissionais de auditoria e contabilidade em todo o mundo e estas profissões crescem à medida que apoiamos um crescimento económico sustentável. Existem ainda muitas partes do mundo onde não há muitos profissionais de auditoria e contabilidade qualificados. Devemos continuar a atrair novos talentos para a nossa profissão e assegurar que retemos os talentos que atraímos. À medida que a auditoria aplica novas tecnologias, tal como o uso de *data analytics* e de inteligência artificial, o nosso trabalho ficará mais interessante e atrativo para os talentos das novas gerações. Mas a tecnologia não substituirá o serviço “cara-a-cara” que os nossos clientes precisam. Uma outra característica da nossa profissão é a existência de um Código de Ética que nos orienta

em tudo o que fazemos. Isto é um ponto forte concreto da nossa profissão e não qualquer coisa que pode alguma vez ser substituída por tecnologia. Como membros mais experientes temos todos um papel de mentores e orientadores dos mais jovens para que desenvolvam as competências e experiência necessárias tendentes ao sucesso e para garantirem que a nossa profissão se mantém, forte e relevante.

“Devemos continuar a atrair novos talentos para a nossa profissão e assegurar que retemos os talentos que atraímos.”

“Como membros mais experientes temos todos um papel de mentores e orientadores dos mais jovens para que desenvolvam as competências e experiência necessárias tendentes ao sucesso e para garantirem que a nossa profissão se mantém, forte e relevante.”

Estimativa de reservas e recursos minerais na indústria extrativa

**– impactos contabilísticos,
fiscais e de auditoria
(PARTE II)**

Auditoria



Nazir Abdul Aziz Karmali
MEMBRO ESTAGIÁRIO



A primeira parte deste artigo foi publicada na revista anterior.

5. Implicações no trabalho de auditoria

Analizados os impactos contabilísticos e fiscais das reservas e recursos minerais, e a transversalidade dos mesmos nas demonstrações financeiras de uma entidade extrativa, é necessário avaliar quais as implicações que estas têm: i) na definição da estratégia de auditoria; ii) na definição do plano de trabalho e dos procedimentos específicos de teste; e iii) na comunicação e no relatório de auditoria, de acordo com as *International Standards on Auditing* ("ISA").

5.1. Identificar e avaliar os riscos de distorção material

Uma das questões que se tem colocado é se, nos termos das ISA, um revisor / auditor de uma entidade extrativa deve considerar que a informação sobre a estimativa das reservas e dos recursos minerais, constitui um risco de auditoria, pelo facto desta: i) ser uma parte integrante do processo de tomada de decisões estratégicas importantes pelas entidades extrativas; ii) estar sistematicamente sujeita a revisões, com base na possível descoberta de novos jazigos (decorrente do sucesso das atividades de prospeção) ou das alterações da envolvente macroeconómica, tecnológica e legal; e iii) poder ter um impacto significativo nas demonstrações financeiras, afetando diretamente:

- O montante das depreciações / amortizações dos ativos, mas também das próprias taxas de depreciação / amortização a praticar pela entidade, ao definir a vida útil máxima que pode ser utilizada;
- A calendarização, pela entidade, das atividades de encerramento, como o desmantelamento e a remoção de ativos, o restauro paisagístico e ambiental, e a rescisão de contratos de trabalho;
- Os resultados contabilístico e fiscal da entidade e, consequentemente, os montantes de impostos diferidos a reconhecer e de imposto corrente a reconhecer e a liquidar;
- A determinação, pela entidade, do valor recuperável dos ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis e ativos de exploração e avaliação de cada unidade geradora de caixa; e
- A avaliação, pela entidade, da continuidade das operações.

A resposta a esta questão pode ser encontrada na ISA 315 – 'Identificar e avaliar os riscos de distorção material através do conhecimento da entidade e do seu ambiente' ("ISA 315") que refere no seu parágrafo 5 que "o auditor deve executar procedimentos de avaliação do risco que proporcionem uma base para a identificação e avaliação

dos riscos de distorção material ao nível das demonstrações financeiras e ao nível da asserção”, encontrando-se dentro desses riscos, os riscos de negócio que são “mais abrangentes do que o risco de distorção material das demonstrações financeiras [apesar de incluírem esta última]” (ISA 315 p. 11 e p. A37).

Assim, atendendo a que quanto melhor for o conhecimento do revisor / auditor dos riscos do negócio, maior “a probabilidade de identificação de riscos de distorção material, uma vez que a maior parte dos riscos de negócio terá eventualmente consequências financeiras e, por isso, um efeito sobre as demonstrações financeiras” - ISA 315 p. A38, conclui-se que as reservas e os recursos minerais constituem, nas entidades extrativas, um risco de negócio que deve ser considerado e avaliado pelo revisor / auditor para efeitos do planeamento e realização do seu trabalho de auditoria.

5.2. Respostas do auditor aos riscos planeados e obtenção de prova de auditoria

Outra questão que se tem colocado respeita à forma como, o revisor / auditor irá definir e desenhar procedimentos de auditoria para dar resposta aos riscos planeados, de modo a assegurar que consegue obter uma conclusão razoável, e poder expressar uma opinião independente, sobre as demonstrações financeiras.

O parágrafo 9 da ISA 300 – ‘Planear uma auditoria de demonstrações financeiras’ (“ISA 300”) exige que os trabalhos de revisão legal / auditoria sejam planeados em função dos riscos de distorção material identificados, que incluam uma descrição: “b) da natureza, oportunidade [tempestividade] e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais planeados ao nível de asserção” nos termos da ISA 330 – ‘As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados’ (“ISA 330”), e que sejam executados outros procedimentos de auditoria “para que o trabalho cumpra com as ISA”.

O planeamento de procedimentos de teste ao nível da asserção, requer que sejam considerados, não só o risco inerente, i.e., “i) a probabilidade de distorção material devido às características particulares da classe de transações, saldos de contas ou divulgações relevante”, mas também o risco de controlo, i.e., “ii) se a avaliação do risco toma em conta os controlos relevantes” e se estes “estão a operar com eficácia” – ISA 330 p.7.

Partindo da premissa de que «quanto maior for a avaliação do risco, mais persuasiva a prova necessária», o revisor / auditor realiza mais ou menos testes de detalhe (p.e. confirmações, reconciliações, recálculos, exame aos registos contabilísticos), ou mais ou menos procedimentos analíticos substantivos (p.e. análise de flutuações e variações), tomando sempre em consideração que “os procedimentos [analíticos] substantivos por si só não podem proporcionar prova de auditoria suficiente e apropriada ao nível de asserção” – ISA 330 p.8.

Assim, e verificando-se que a informação sobre a estimativa das reservas e dos recursos minerais é geralmente realizada por um “perito da gerência”, i.e., “um indivíduo ou organização que possui competências especializadas numa área distinta da contabilidade ou da auditoria [p.e. engenharia e geologia] e cujo trabalho nessa área é usado pela entidade como auxiliar na preparação das demonstrações financeiras” – parágrafo 5 da ISA 500 – ‘Prova de auditoria’

(“ISA 500”), coloca-se a questão sobre como é que o revisor / auditor deve proceder para obter prova de auditoria suficiente e apropriada sobre uma matéria de uma área de conhecimento distinta da contabilidade, fiscalidade ou auditoria, mas que tem um impacto significativo nas demonstrações financeiras de uma entidade extrativa.

Neste caso, referem os parágrafos 8 e 9 da ISA 500 que quando a “informação a usar como prova de auditoria tiver sido preparada usando o trabalho de um perito da gerência, o auditor deve (...): i) avaliar a competência, capacidades e objetividade desse perito; ii) inteirar-se do trabalho desse perito; iii) avaliar a apropriação [adequação] do trabalho desse perito como prova de auditoria para a asserção relevante (...), iv) obter prova de auditoria acerca da correção e plenitude da informação; e v) avaliar se a informação é suficientemente precisa e pormenorizada para as finalidades do auditor”.

Sendo um dos requisitos exigidos ao revisor / auditor nos termos dos parágrafos A36 e seguintes da ISA 500, a avaliação sobre a competência, capacidade e objetividade do trabalho do perito da gerência (“perito”), o desenho de procedimentos de teste pode incluir:

- Entender e avaliar a natureza, tempestividade e extensão dos controlos da entidade sobre o trabalho do perito;
- Testar os controlos da entidade relacionados com a preparação e atualização da informação preparada pelo perito;
- Obter um *Curriculum Vitae* do perito, de modo a avaliar a sua experiência pessoal e profissional;
- Realizar reuniões de trabalho com o perito, onde seja discutido:
 - A natureza e a complexidade da matéria em questão e a natureza, âmbito e objetivos do trabalho desenvolvido pelo perito;
 - Os pressupostos e as metodologias utilizadas, e a relevância e razoabilidade desses pressupostos e métodos, com as metodologias nacional ou internacionalmente aceites no sector de atividade;
 - Quais as fontes de informação e dados base utilizados, e qual a relevância, totalidade e rigor desses dados;
 - Se o perito é um assalariado da entidade auditada, ou se foi contratado para prestar esses serviços;
 - Se o trabalho do perito foi realizado de acordo com os requisitos éticos, deontológicos e profissionais (p.e., uma ordem profissional);
 - Quais os riscos de distorção material do trabalho preparado pelo perito; e/ou
 - Se o perito publicou documentação técnica ou literatura especializada que seja utilizada pela classe profissional como metodologia comumente aceite;
- Obter do perito uma declaração escrita com os aspetos referidos verbalmente no ponto anterior (geralmente uma declaração escrita preparada pelo revisor / auditor e assinada pelo perito); e/ou

- Avaliar a objetividade do trabalho realizado pelo perito, discutindo com a Gestão da entidade:
 - Quais as funções e responsabilidades da Gestão e do perito;
 - Qual a natureza, tempestividade e extensão das comunicações entre a Gestão e o perito, relativamente ao seu trabalho, e ao conteúdo e à forma dos seus relatórios; e
 - Qual a possibilidade de o trabalho do perito poder ter sido influenciado pela Gestão.

Na realização dos procedimentos acima, o revisor / auditor deve ainda equacionar: i) qual o seu conhecimento e experiência (autoavaliação) na área de conhecimento do perito; ii) qual a sua anterior experiência quanto ao trabalho desse perito; iii) se ele próprio necessita de contratar um perito (do revisor / auditor) para o assistir na obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada com respeito à informação produzida pelo perito da gerência; e iv) se é possível obter uma prova alternativa ou complementar.

Para medir a fiabilidade das estimativas de reservas e recursos minerais, o revisor / auditor pode, entre outros, verificar: i) a consistência das estimativas atuais com as estimativas passadas; ii) a coerência das estimativas com o plano de produção e com o plano de vida útil da mina, poço ou jazigo; ou iii) se têm existido, nos últimos anos, diferenças significativas entre as extrações planeadas e as extrações reais.

Uma vez que a informação sobre as estimativas de reservas e recursos minerais não dá lugar a registo contabilístico, e por isso não afeta diretamente uma rubrica das demonstrações financeiras, uma asserção financeira ou uma divulgação da entidade, os procedimentos de teste sobre reservas e recursos minerais são complementares aos outros testes a realizar pelo revisor / auditor, para as outras rubricas das demonstrações financeiras, como por exemplo:

- O teste, pelo revisor / auditor, às depreciações / amortizações dos ativos registada pela entidade com base na vida útil da mina, poço ou jazigo;
- A verificação, pelo revisor / auditor, se o montante e a calendarização, pela entidade, dos dispêndios a incorrer com o encerramento são concordantes com a vida útil da mina, poço ou jazigo, e com os montantes constantes em estudos internos ou externos;
- O teste, pelo revisor / auditor, dos pressupostos utilizados pela entidade (p.e. taxa de desconto) no cálculo do valor descontado das provisões registadas contabilisticamente;
- O recálculo, pelo revisor / auditor, do montante dessas provisões, de modo a apurar se existem diferenças materialmente relevantes com os registados pela entidade;
- O teste, pelo revisor / auditor, do cálculo, pela entidade, da estimativa de imposto corrente e do montante dos impostos diferidos registados contabilisticamente;
- A avaliação, pelo revisor / auditor, se existem indicadores de imparidade nos ativos tangíveis, intangíveis e ativos de exploração e avaliação registados; e/ou

- A avaliação, pelo revisor / auditor, sobre se é apropriada a utilização do princípio da continuidade das operações.

5.3. Comunicar matérias relevantes de auditoria

Concluída a avaliação pelo revisor / auditor de que as reservas e recursos minerais constituem um risco de auditoria, e definidos os procedimentos de teste a realizar, importa ainda perceber quais as suas implicações na comunicação aos encarregados da governação e no relatório do revisor / auditor.

5.3.1. Aos encarregados da governação

Reconhecendo a importância de uma comunicação eficaz (nos dois sentidos), a ISA 260 – ‘Comunicação com os encarregados da Governação’ (“ISA 260”) estabelece os requisitos gerais a observar nas comunicações entre o revisor / auditor e os encarregados da governação e identifica, na alínea c) i) do parágrafo 16, as “*matérias significativas de auditoria*” como uma das matérias a comunicar.

Tratando-se de matérias que o revisor / auditor já sabe, desde a fase de planeamento, que irão ter um impacto significativo na auditoria, e havendo possibilidade dessas matérias poderem ser incluídas no relatório do auditor, o revisor / auditor é recomendado a comunicá-las atempadamente, ainda na fase de planeamento do trabalho, de modo a “*proporcionar aos encarregados da governação observações atempadas (...) que sejam significativas e relevantes para a sua responsabilidade de supervisão*” – ISA 260 p.9 c).

5.3.2. No relatório do auditor

Adicionalmente, assumindo que a entidade extrativa é uma entidade de interesse público, ou não o sendo, que o revisor / auditor decide comunicar voluntariamente as matérias relevantes de auditoria no seu relatório, aplica-se a ISA 701 – ‘Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor Independente’ (“ISA 701”), que as define no parágrafo 8 como as “*matérias que, no julgamento profissional do auditor, foram as de maior importância na auditoria das demonstrações financeiras do período corrente*”. A comunicação de matérias relevantes de auditoria no relatório do auditor nos termos da ISA 701 obedece a regras, das quais se destacam:

- O revisor / auditor deve descrever cada matéria relevante de auditoria, utilizando um subtítulo apropriado, numa secção separada do relatório sob o título ‘Matérias relevantes de auditoria’ – ISA 701 p.11;
- O revisor / auditor deve incluir um parágrafo introdutório nessa secção que indique que: i) as matérias relevantes de auditoria são as matérias que, no julgamento profissional do auditor, foram as de maior importância na auditoria das demonstrações financeiras do período corrente; e ii) essas matérias foram consideradas no contexto de uma auditoria de demonstrações financeiras como um todo e na formação da opinião do auditor sobre as mesmas, e que o auditor não dá uma opinião separada sobre essas matérias – ISA 701 p.11;

- A descrição de cada matéria relevante de auditoria na respetiva secção do relatório do auditor deve incluir uma referência para as divulgações relacionadas, caso existam, e indicar: i) a razão pela qual a matéria foi considerada como de maior importância para a auditoria; e ii) como é que essa matéria foi tratada na auditoria – ISA 701 p.13;
- Uma matéria relevante de auditoria que dê origem a uma opinião modificada de acordo com a ISA 705 – ‘Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente’ (“ISA 705”), ou uma incerteza material relativa a acontecimentos ou condições que coloque dúvidas sobre a continuidade das operações da entidade de acordo com a ISA 570 – ‘Continuidade’ (“ISA 570”),

não deve, nos termos do parágrafo 15 da ISA 701, ser incluída na secção ‘Matérias relevantes de auditoria’, devendo o revisor / auditor, nesses casos: i) relatar sobre essas matérias de acordo com as ISA aplicáveis; e ii) modificar a secção ‘Matérias relevantes de auditoria’ incluindo uma referência para as secções ‘Bases para a opinião com reservas’ ou ‘Incerteza material relativa à continuidade’.

Atendendo à definição de ‘matéria relevante de auditoria’, e o já atrás referido relativamente às reservas e recursos minerais, conclui-se que esta constitui uma matéria relevante de auditoria de entidades extrativas, a comunicar no relatório do revisor / auditor.

Exemplo de uma matéria relevante de auditoria sobre reservas e recursos minerais

Matérias relevantes de auditoria	Síntese da abordagem de auditoria
As matérias relevantes de auditoria são as que, no nosso julgamento profissional, tiveram maior importância na auditoria das demonstrações financeiras do ano corrente. Essas matérias foram consideradas no contexto da auditoria das demonstrações financeiras como um todo, e na formação da opinião, e não emitimos uma opinião separada sobre essas matérias. Reservas e recursos minerais <i>Divulgação relacionada com ‘Estimativas e julgamentos relevantes – Reservas prováveis e provadas’ apresentada na Nota X.</i> <i>A determinação das reservas provadas e prováveis envolve a utilização de estimativas, juízos de valor e pressupostos complexos, sobre matérias distintas da contabilidade, da fiscalidade ou da auditoria, que impacta diversas rubricas das demonstrações financeiras, incluindo:</i> - ‘Ativos fixos tangíveis’, ‘Ativos intangíveis’, ‘Ativos de exploração e avaliação’, ‘depreciações e amortizações’ e ‘imparidade de ativos não correntes’, totalizando respetivamente, em 31 de dezembro de 2017, xxx milhares de euros, xxx milhares de euros, xxx milhares de euros, xxx milhares de euros e xxx milhares de euros; - ‘Provisão para desmantelamento, remoção e restauro de ativos’ e ‘Provisão rescisão de contratos de trabalho’, totalizando respetivamente, em 31 de dezembro de 2017, xxx milhares de euros e xxx milhares de euros; e/ou - ‘Imposto sobre o rendimento’, ‘Ativo por imposto diferido’ e ‘Passivo por imposto diferido’, totalizando respetivamente, em 31 de dezembro de 2017, xxx milhares de euros; xxx milhares de euros e xxx milhares de euros; <i>Para além de afetarem as rubricas materialmente relevantes referidas acima, a estimativa de reservas e recursos minerais impacta também: i) a decisão sobre a capitalização vs. o registo como gastos do exercício dos dispêndios com as atividades de exploração e avaliação; e ii) a avaliação sobre se é apropriada a utilização do princípio da continuidade das operações, razão pela qual a consideramos como uma matéria relevante de auditoria.</i>	<i>Os procedimentos de auditoria descritos abaixo foram realizados por membros da equipa com experiência significativa na auditoria de entidades extrativas, incluindo na avaliação sobre se as reservas prováveis e provadas reportadas pela entidade são adequadas:</i> - <i>Compreensão e avaliação da natureza, tempestividade e extensão dos controlos da entidade sobre o processo de determinação de reservas e recursos minerais;</i> - <i>Teste aos controlos internos da entidade sobre a preparação e atualização da informação sobre reservas prováveis e provadas;</i> - <i>Avaliação das competências, capacidades e da objetividade do trabalho realizado pelos peritos da gestão responsáveis pelas estimativas de reservas prováveis e provadas, através de avaliação curricular, realização de reuniões e obtenção de confirmações por escrito;</i> - <i>Verificação dos pressupostos e metodologias utilizadas e da relevância e da razoabilidade desses pressupostos e metodologias com aquelas comumente aceites no sector de atividade;</i> - <i>Verificação da fiabilidade e da coerência dos inputs mais significativos, nas estimativas de reservas prováveis e provadas, confirmando-os com outras fontes de informação internas e externas;</i> - <i>Verificação que a passagem de recursos para reservas e a sua classificação como prováveis ou provadas, foi efetuada de acordo com o manual de procedimentos da entidade, o qual, por sua vez, é concordante com as políticas e procedimentos nacionais e internacionalmente aceites no sector de atividade; e</i> - <i>Verificação da consistência das estimativas atuais com as estimativas passadas e da sua coerência com o atual plano de produção e com a atual estimativa de vida útil do jazigo.</i>

Fonte: Realizado pelo próprio

Nos casos em que o revisor / auditor conclua que a informação sobre as reservas e recursos minerais está materialmente errada e que, considerando as várias rubricas das demonstrações financeiras afetadas, o revisor / auditor conclua que não tem outra alternativa que não seja dar uma opinião adversa, o parágrafo A7 da ISA 701 refere que *"o auditor deve determinar que não existem outras matérias que sejam matérias relevantes de auditoria"*, de modo a não dar a entender *"que as demonstrações financeiras como um todo são mais credíveis relativamente a essas matérias do que seria apropriado nas circunstâncias, tendo em conta a opinião adversa"*.

Alteração à secção 'Matérias relevantes de auditoria', quando a opinião é adversa

Matérias relevantes de auditoria

Exceto quanto à matéria descrita na secção 'Bases para a opinião adversa', não existem outras matérias relevantes de auditoria a comunicar neste relatório.

Fonte: Realizado pelo próprio

Quando o revisor / auditor não conseguiu obter prova de auditoria suficiente relativamente à informação sobre as reservas e recursos minerais, e conclua que não tem outra alternativa que não seja dar uma escusa de opinião, *"a ISA 705 proíbe o auditor de comunicar matérias relevantes de auditoria (...), a menos que tal relato seja exigido por lei ou regulamento"*. – ISA 701 p.5.

6. Conclusão

Neste artigo pretendi abordar a importância da estimativa de reservas e recursos minerais na indústria extrativa, tendo procurado demonstrar alguns dos seus impactos mais significativos nas vertentes contabilística, fiscal e de auditoria.

Do ponto de vista contabilístico e fiscal, verifica-se existirem um conjunto de questões específicas da indústria extrativa associadas à estimativa de reservas e recursos minerais que, atualmente, não têm um tratamento contabilístico e/ou fiscal definido. Do ponto de vista de auditoria, constata-se que muitas das estimativas contabilísticas a serem validadas pelo revisor / auditor, são baseadas em informações que exigem competências especializadas em áreas distinta da contabilidade, fiscalidade ou da auditoria (p.e. engenharia e geologia), mas que exigem do revisor / auditor, a realização de procedimentos de auditoria sobre as mesmas.

A indústria extrativa aguarda há vários anos pela clarificação do IASB relativamente a algumas dessas matérias. Tendo o projeto sobre as indústrias extrativas emitido pelo IASB em abril de 2010 sido descontinuado em dezembro de 2012, atualmente está em curso um projeto mais amplo sobre ativos intangíveis que se espera ser capaz de fornecer orientações mais detalhadas quanto à avaliação, por um conjunto mais vasto de entidades, da viabilidade das atividades de prospeção, pesquisa, exploração e desenvolvimento.

BIBLIOGRAFIA

Bibliografia citada

- IFAC, International Standards on Auditing n.º 315 – 'Identificar e avaliar os riscos de distorção material através do conhecimento da entidade e do seu ambiente';
- IFAC, International Standards on Auditing n.º 300 – 'Planear uma auditoria de demonstrações financeiras';
- IFAC, International Standards on Auditing n.º 330 – 'As respostas do auditor a riscos avaliados';
- IFAC, International Standards on Auditing n.º 500 – 'Prova de auditoria';
- IFAC, International Standards on Auditing n.º 260 – 'Comunicação com os encarregados da Governação';
- IFAC, International Standards on Auditing n.º 701 – 'Comunicar matérias relevantes de auditoria no relatório do auditor independente';
- IFAC, International Standards on Auditing n.º 330 – 'As respostas do auditor a riscos avaliados'.

Bibliografia consultada

- IFAC, International Standards on Auditing n.º 705 – 'Modificações à opinião no relatório do auditor independente';
- IFAC, International Standards on Auditing n.º 570 – 'Continuidade'.

Sítios da internet consultados:

- www.oroc.pt
- www.iaasb.org
- <https://inform.pwc.com/>



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 ISA's (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
WIS4 - Integrating Systems, Life

Saldos de Abertura

Auditoria



Andreia da Silva Sampaio
REVISORA OFICIAL DE CONTAS

Introdução

A ISA 510 – Trabalhos de auditoria iniciais – saldos de abertura (SA) aborda as responsabilidades do auditor relativas aos saldos de abertura numa primeira auditoria. Os SA são importantes para o trabalho de auditoria, na medida em que têm influência nos saldos finais ou nos resultados do período que está a ser auditado; alguns saldos iniciais das contas do balanço têm implicações diretas nos respetivos saldos de encerramento, é o caso das contas de natureza cumulativa. Quando as demonstrações financeiras (DF) incluírem informação financeira comparativa é aplicável a ISA 710 – Informação comparativa – Números correspondentes e demonstrações financeiras comparativas. A atenção que a auditoria deve dar à informação comparativa difere de modo significativo da atenção necessária relativamente aos saldos iniciais de acordo com a definição de saldos iniciais referida – saldos com influência nos saldos finais ou nos resultados do período objeto de auditoria. A presente reflexão refere-se apenas à abordagem de auditoria aos saldos iniciais.

ISA 510 - Trabalhos de Auditoria iniciais - saldos de abertura

Âmbito, Objetivo e Procedimentos de Auditoria

Esta norma “aborda as responsabilidades do auditor relativas aos saldos de abertura num trabalho de auditoria inicial. Além das quantias das demonstrações financeiras, os saldos de abertura incluem matérias que existiam no início do período e que exigem divulgação, como contingências e compromissos. Quando as demonstrações financeiras incluírem informação financeira comparativa, os requisitos e orientação da ISA 710 também se aplicam. A ISA 300 inclui requisitos e orientações adicionais respeitantes a atividades anteriores ao começo de uma auditoria inicial.”

No §4, estão definidos dois conceitos importantes, **saldos de abertura**, “Os saldos de contas que existem no início do período. Os saldos de abertura baseiam-se nos saldos de fecho do período anterior e refletem os efeitos de transações e acontecimentos de períodos anteriores e de políticas contabilísticas aplicadas no período anterior. Os saldos de abertura incluem também matérias existentes no início do período e que exigem divulgação, como contingências e compromissos.” e **trabalho de auditoria inicial**, “Um trabalho em que: (i) As demonstrações financeiras do período anterior não foram auditadas; ou (ii) As demonstrações financeiras do período anterior foram auditadas por outro auditor, o auditor antecessor.”

Os SA das contas de balanço em alguns casos têm implicações nos respetivos saldos de encerramento, noutros casos, têm impacto sobre os resultados, como no caso dos inventários, por via da determinação do custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas. O auditor deve avaliar o risco de distorção material relativamente aos SA e adotar procedimentos para o reduzir a um risco aceitavelmente baixo. Tem que garantir que foram realizados todos os procedimentos para obter prova suficiente e apropriada para confirmar que os SA estão isentos de distorção material que afetem as DF do período corrente, nomeadamente:

- Determinar se os saldos de fecho do período precedente foram adequadamente transportados para o período corrente ou, quando apropriado, se foram reexpressos;
- Determinar se os SA refletem a aplicação de políticas contabilísticas apropriadas¹; e
- Realizar um ou mais dos seguintes procedimentos: (i) Quando as DF do período anterior foram auditadas, há que rever os papéis de trabalho do auditor antecessor para obter prova relevante para os SA; (ii) Avaliar se os procedimentos de auditoria realizados no período corrente fornecem prova relevante para os SA; ou (iii) Executar procedimentos de auditoria específicos para obter prova sobre os SA.

Quais os procedimentos de auditoria a executar?

§5 e §6, da ISA 510
§A3 a §A7, da ISA 510

- Ler as DF do ano anterior e o respectivo relatório do auditor antecessor, se existir, incluindo divulgações;
 - Confirmar que os saldos de fecho do ano anterior foram corretamente transportados para o período corrente (se apropriado, se foram reexpressos);
 - Determinar se as políticas contabilísticas eram apropriadas;
 - Rever os papéis de trabalho do auditor antecessor (se aplicável);
 - Avaliar se os procedimentos de auditoria executados no período corrente permitem obter prova relevante para os SA:
- * Ativos e passivos correntes; e
 - * Ativos e passivos não correntes.
- Executar procedimentos de auditoria específicos para obter prova sobre os SA.

Esquema 1: Procedimentos de auditoria a executar.
Fonte: Elaboração própria

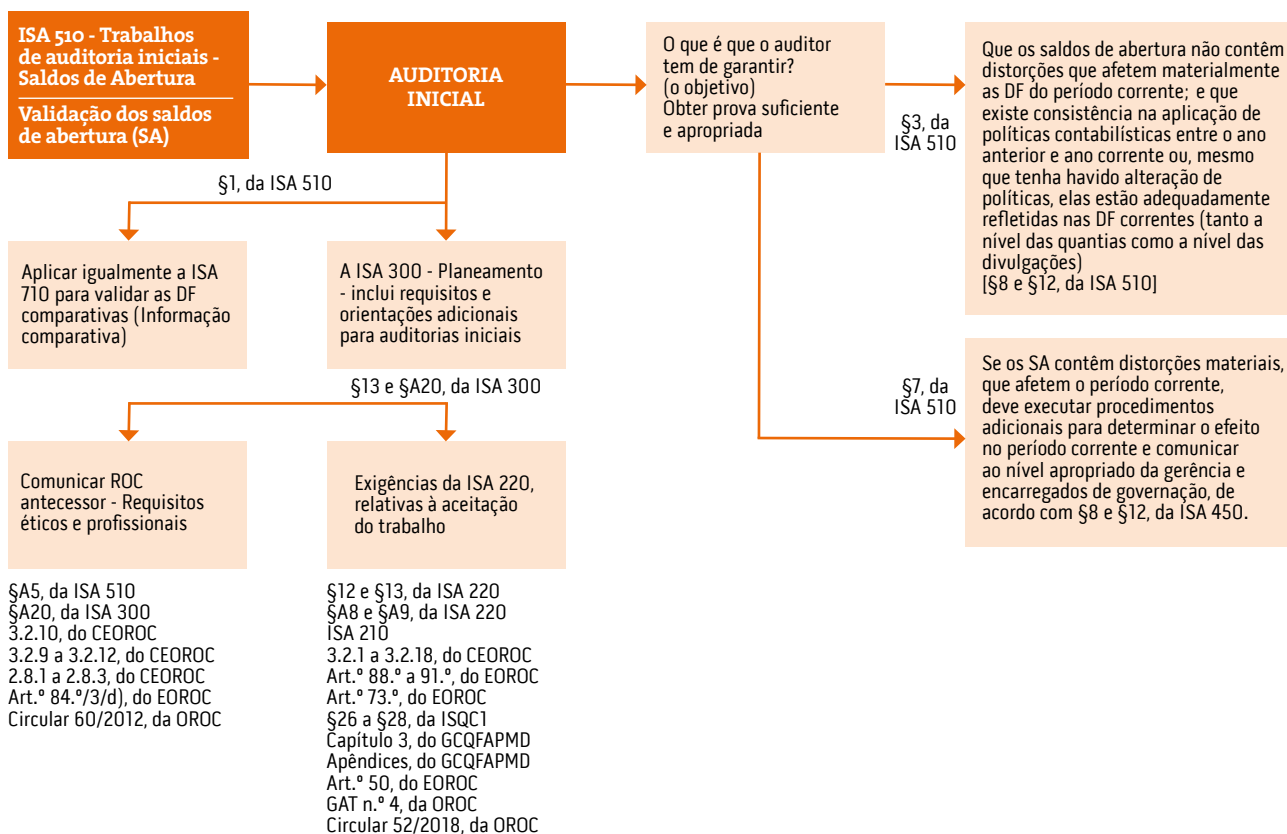
Numa auditoria inicial, a situação é mais complexa; de salientar que esta ISA não se aplica a auditorias recorrentes realizadas pelo mesmo auditor, em termos de procedimentos adicionais.

De acordo com esta ISA, a natureza e extensão dos procedimentos de auditoria necessários para o efeito dependem de matérias como: as políticas contabilísticas aplicadas pela entidade; a natureza dos saldos de contas, classes de transações e divulgações e os riscos de distorção material nas DF do período corrente; a importância (materialidade) dos SA em relação às DF do período corrente; e se as DF do período anterior foram auditadas e, em caso afirmativo, se a opinião do auditor antecessor foi modificada.

Se o auditor recolher prova de auditoria de que os SA contêm distorções que possam afetar materialmente as DF do período corrente deve executar os procedimentos de auditoria adicionais apropriados para determinar o efeito nas DF do período corrente. Após concluir que tais distorções existem e afetam as DF do período corrente, deve comunicá-las ao nível apropriado da gerência e aos encarregados

da governação de acordo com a ISA 450 - Avaliação de distorções identificadas durante a auditoria. O auditor deve pedir à gerência para corrigir essas distorções. Pode igualmente marcar uma reunião com a gerência e o auditor antecessor, para resolver o assunto como acontecimentos subsequentes, de acordo com a ISA 560 – Acontecimentos subsequentes (PERRY, Larry (2015), disponível em www.accountingweb.com. Verificar igualmente o § 14 a § 17, da ISA 560.

O Apêndice 2, da ISA 240 - As responsabilidades do auditor relativas a fraude numa auditoria de demonstrações financeiras, dá vários exemplos de possíveis procedimentos de auditoria para tratar os riscos avaliados de distorção material devido a fraude. Destacamos este relativo a SA: *"Executar procedimentos de auditoria para analisar uma seleção de saldos de abertura de contas do balanço de demonstrações financeiras anteriormente auditadas, de modo a apreciar a forma como foram resolvidos determinados aspetos que envolvam estimativas e julgamentos contabilísticos, como por exemplo uma provisão para devolução de vendas, à luz do que aconteceu entretanto."*



Esquema 2: Quadro resumo procedimentos a ter em conta no âmbito da ISA 510 e outras aplicáveis a uma auditoria inicial.
Fonte: Elaboração própria

Como foi dito previamente, um trabalho de auditoria inicial pode ter dois enquadramentos: as DF do ano anterior foram auditadas por outro auditor ou não foram auditadas anteriormente, iremos seguidamente analisar ambas as situações:

1) As Demonstrações financeiras do período anterior foram auditadas por outro auditor, o auditor antecessor.

O atual auditor deve ter os seguintes procedimentos:

- Ler as DF mais recentes (se existirem) e o respetivo relatório do auditor antecessor (se existir), procurando informações relevantes para os SA, incluindo divulgações;

- Se houve modificação da opinião, o auditor deve avaliar o efeito da matéria que deu origem à modificação, ao avaliar os riscos de distorção material nas DF do período corrente, de acordo com a ISA 315 R;
- Rever, se possível, os papéis de trabalho do antecessor, considerando a competência profissional e a independência do auditor antecessor.

Se o auditor antecessor tinha emitido uma opinião modificada

§9, da ISA 510

Nesse caso, o novo auditor ao avaliar o risco de distorção material (RDM) de acordo com a ISA315R, deve apreciar o efeito da matéria que deu origem à modificação. Há que verificar o efeito que tem no período corrente.

Esquema 3: Opinião modificada.
Fonte: Elaboração própria

Nos casos em que exista um novo auditor, o relatório de auditoria pode conter um parágrafo "Outras matérias", imediatamente abaixo do parágrafo "Bases para a opinião". Isto aplica-se sendo a opinião modificada ou não. Como por exemplo: "Outras matérias: As demonstrações financeiras da sociedade relativas ao ano findo em 31 de dezembro de 20x0 foram auditadas por um outro auditor que expressou uma opinião não modificada/modificada sobre essas demonstrações em 31 de março de 20x1."

2) As Demonstrações financeiras do período anterior não foram auditadas.

Neste caso, o trabalho de auditoria inicial do auditor poderá ser mais difícil e extenso. Para ativos e passivos correntes, pode ser obtida alguma prova de auditoria pelos procedimentos de auditoria do período corrente. Por exemplo, a cobrança (pagamento) de SA de contas a receber (contas a pagar) durante o período corrente fornecerá alguma prova de auditoria da sua existência, direitos e obrigações, plenitude e valorização no início do período. Os saldos das contas a receber podem ser verificados através da análise dos recebimentos no ano corrente dessas quantias em dívida, e nas contas a pagar podem ser verificados pelos pagamentos feitos no exercício corrente. Relativamente aos inventários, todavia, os procedimentos de auditoria do período corrente sobre o saldo de fecho dos inventários, proporcionam uma reduzida prova de auditoria respeitante aos inventários existentes no início do período. Portanto, podem ser necessários procedimentos adicionais de auditoria (podendo um ou

mais dos seguintes procedimentos proporcionar prova de auditoria suficiente e apropriada), tais como: (i) Observação de uma contagem física atual dos inventários e reconciliação com as quantidades do inventário de abertura; (ii) Execução de procedimentos de auditoria sobre a valorização dos itens de inventário de abertura; e (iii) Realização de procedimentos de auditoria sobre o lucro bruto e o corte de operações (*cut-off*). Mas, será irrealista admitir que o auditor conseguirá eliminar a incerteza envolvente e concluir de forma fiável sobre o valor de inventários no início do ano corrente, especialmente num sistema de inventário intermitente (exceção existirá no caso da entidade ser muito recente e registar valores próximos do zero no início do exercício). Para os ativos e passivos não correntes, (ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, investimentos e dívida a longo prazo), pode ser obtida alguma prova de auditoria examinando os registos contabilísticos e outra informação relativas aos SA. Em certos casos, por meio de confirmações com terceiros ou documentação emitida pelas entidades financiadoras (por exemplo, em relação a dívidas e investimentos a longo prazo). Relativamente aos ativos fixos tangíveis podem ser inspecionados, podendo o seu valor líquido, por exemplo, ser testado pela dedução das depreciações acumuladas determinadas com base na sua vida útil estimada de modo devidamente suportado; o seu valor depreciável pode ser testado através de inspeção física aos documentos de suporte à contabilização. Em outros casos, o auditor pode precisar de realizar procedimentos adicionais de auditoria. Mas isto obriga, geralmente, ao dispêndio de um número de horas elevado, e esse dispêndio tende a ser tanto maior quanto pior for o sistema de controlo interno.

Utilização de procedimentos de auditoria executados no período corrente

§A6 e §A7, da ISA 510

Ativos e passivos correntes:

Contas a pagar e a receber - cobranças e pagamentos ocorridos no período corrente validam SA; Inventários - Pode ser necessário executar procedimentos adicionais de auditoria (Ver §A6).

Ativos e passivos não correntes:

Ativos fixos tangíveis, investimentos e dívida a longo prazo - examinar registos contabilísticos e outra informação; confirmações externas; ou realizar procedimentos adicionais de auditoria.

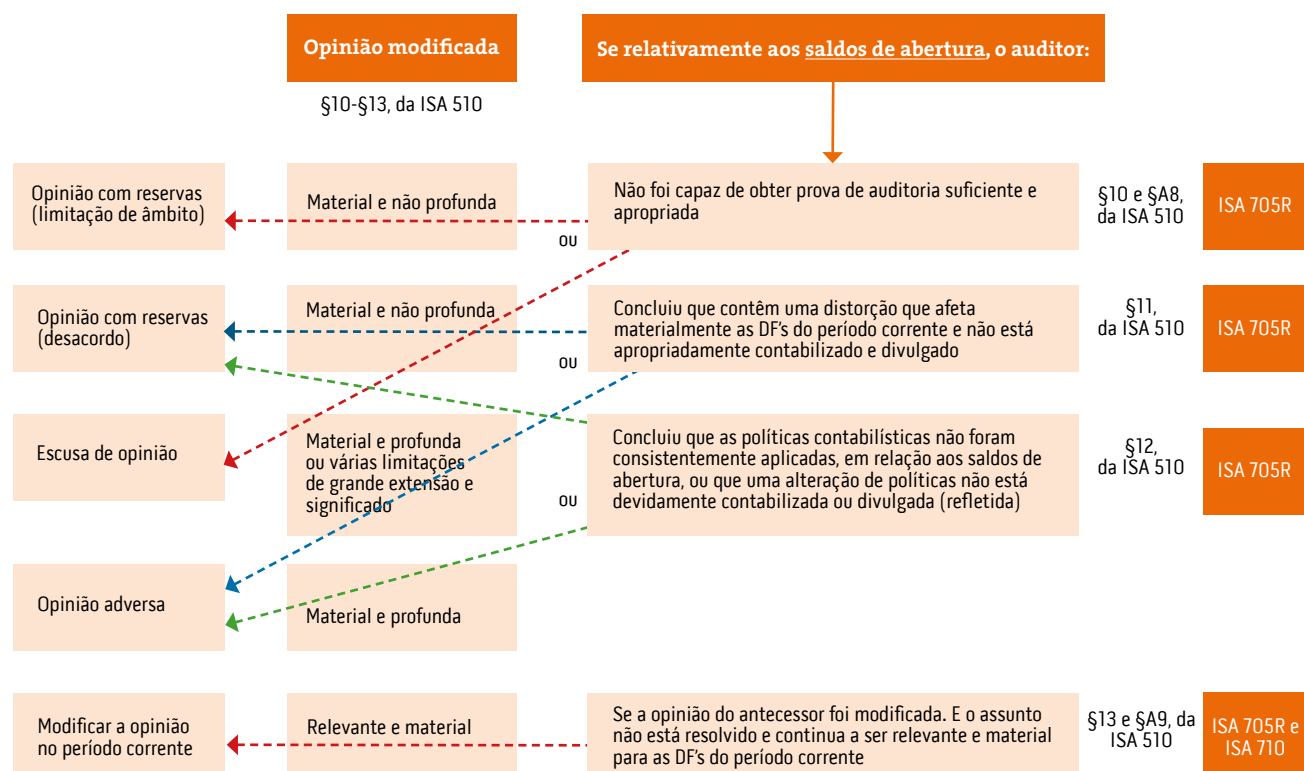
Esquema 4: Resumo procedimentos de auditoria para ativos e passivos (correntes e não correntes).
Fonte: Elaboração própria

Nos casos em que em as DF do período anterior não foram auditadas, o relatório de auditoria deve conter um parágrafo “Outras matérias”, imediatamente abaixo do parágrafo “Bases para a opinião”, declarando que os números correspondentes não foram auditados. Note-se que este parágrafo resulta da aplicação da ISA 710, já referida. Não pode considerar-se que tal expressão permita dar menos

atenção aos saldos de abertura. Sobre os saldos de abertura mantém-se a necessidade de recolha de prova de auditoria apropriada e suficiente que permita concluir que os saldos finais ou os resultados estão isentos de distorções materiais. Caso não seja possível recolher prova apropriada e suficiente o auditor considerará esse efeito na sua opinião.

O reflexo do trabalho nos saldos de abertura nas conclusões de auditoria e relato:

Natureza da matéria que dá origem à modificação	Julgamento do auditor sobre a profundidade dos efeitos (ou possíveis efeitos) sobre as DF	
	Material e não profunda	Material e profunda
Os SA contêm uma distorção que afeta materialmente as DF do período corrente (incluindo políticas contabilísticas), que não foram aplicadas/reconhecidas/divulgadas de forma consistente (§ 11 e § 12)	Opinião com Reservas (por Desacordo)	Opinião Adversa
Incapaz de obter prova suficiente e apropriada (§ 10 e § A8)	Opinião com Reservas (Limitação de Âmbito)	Escusa de Opinião
Opinião do auditor antecessor foi modificada (§ 13 e § A9)	Considerando que a questão permanece relevante e material para as DF: o auditor modifica a sua opinião no período corrente.	



Esquema 5: Resumo dos efeitos e das normas a aplicar na opinião do auditor (opinião modificada).
Fonte: Elaboração própria



Conclusão

O objetivo de uma auditoria é aumentar o grau de confiança dos destinatários das Demonstrações Financeiras. O auditor tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre as Demonstrações Financeiras com base num conjunto de procedimentos conduzidos de acordo com as normas internacionais de auditoria e as orientações técnicas da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários. Tais normas exigem o cumprimento de requisitos éticos e profissionais, e determinam a execução de determinadas avaliações e procedimentos a fim de obter prova de auditoria acerca das quantias e divulgações nas Demonstrações Financeiras apresentadas pela entidade.

A ISA 510 vem estabelecer orientações e procedimentos num trabalho de auditoria inicial, relativamente aos saldos iniciais. O presente artigo visa constituir um contributo para esta problemática de auditoria.

¹ Remete §8 e §12, da ISA 510. Se existe consistência na aplicação de políticas contabilísticas entre o ano anterior e o ano corrente, ou havendo alteração, se estas estão adequadamente refletidas (devidamente contabilizadas, apresentadas e divulgadas) nas DF correntes.

BIBLIOGRAFIA

Circulares da OROC. OROC.

Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. (2011). OROC

Guia de Aplicação Técnica n.º 4 – Acordar Termos e Condições dos Trabalhos do ROC - Modelos de Contratos. (2016). OROC.

Guia de Controlo de Qualidade para Firmas de Auditoria de Pequena e Média Dimensão. (2011). Segunda edição. OROC e IFAC.

Manual das Normas Internacionais de Auditoria de controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados. Edição de 2015 – Parte I. OROC.

Sites:

PERRY, Larry, (2015), <https://www.accountingweb.com/aa/standards/clarified-auditing-standards-opening-balances-au-c-section-510-part-1>

PERRY, Larry, (2015), <https://www.accountingweb.com/aa/auditing/clarified-auditing-standards-opening-balances-au-c-section-510-part-2>

PERRY, Larry, (2015), <https://www.accountingweb.com/aa/auditing/clarified-auditing-standards-opening-balances-au-c-section-510-part-3>

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas – <http://www.oroc.pt>



Normas Internacionais de Auditoria

Considerações Específicas para Auditorias no Setor Público

Auditoria



Maria Margarida Guerreiro Ribeiro
REVISORA OFICIAL DE CONTAS





Introdução

Em 2014 a Comissão Europeia aprovou a introdução de alterações à Diretiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de maio, relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas. A transposição da nova diretiva (N.º 2014/56/UE, de 16 de abril) para a ordem jurídica interna esteve na origem da Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, que aprova o novo Estatuto dos Revisores Oficiais de Contas.

O artigo 26.º da referida diretiva comunitária exige que os revisores oficiais de contas e as sociedades de revisores oficiais de contas dos Estados Membros conduzam as revisões legais das contas de acordo com as normas internacionais de auditoria emitidas pelo International Audit and Assurance Standards Board (IAASB) da International Federation of Accountants (IFAC) e recomendadas (ainda não adotadas) pela Comissão Europeia.

Neste contexto, os trabalhos de revisão legal ou voluntária das contas que se iniciaram em, ou após, 1 de janeiro de 2016, independentemente do ano a que as demonstrações financeiras respeitarem, passaram a ser realizados de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA), que orientam a auditoria, revisão, outros trabalhos de garantia de fiabilidade e serviços relacionados desenvolvidos de acordo com as mesmas.

A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) é membro da IFAC e é responsável pela tradução e divulgação das ISA, tendo editado em 2015 o Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados.

A OROC tem emitido Guias de Aplicação Técnica (GAT) fornecendo orientações sobre a aplicação, entre outras, das Normas Internacionais de Auditoria.

As Normas Internacionais de auditoria são aplicáveis a trabalhos do setor público, as quais incluem, quando apropriado, considerações específicas para os mesmos:

- (a) Dentro do corpo de cada Norma Internacional no caso das ISA e ISQC; ou

- (b) Numa Perspetiva do Setor Público (PSP) que aparece no final de outras Normas Internacionais.

Pretende-se com este artigo resumir as considerações específicas aplicáveis na auditoria a entidades do setor público incluídas no final das diversas ISA, exemplificando, sempre que possível, com o caso particular dos institutos públicos.

Considerações Específicas para o Setor Público incluídas em cada Norma

Nos quadros seguintes são indicados, relativamente a cada ISA, os parágrafos reservados, na secção "Material de aplicação e outro material explicativo", as especificidades da condução de uma auditoria

em entidades do setor público, evidenciando as considerações chave a reter.

Quadro 1:

ISA 200 - Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria

Considerações específicas - Setor Público
A11 - Preparação das Demonstrações Financeiras (Ref: Parágrafo 4)
A57 - Natureza das ISA (Ref: Parágrafo 18)
<i>"As ISA são relevantes para trabalhos do setor público. As responsabilidades do auditor do setor público podem, porém, ser afetadas pelo mandato de auditoria ou por obrigações das entidades do setor público decorrentes de lei, regulamento ou de outra autoridade (tal como diretivas ministeriais, requisitos da política governamental ou resoluções da legislatura), que podem abranger um âmbito mais vasto do que uma auditoria de demonstrações financeiras de acordo com as ISA. Estas responsabilidades adicionais não são abordadas nas ISA. Poderão ser abordadas nas tomadas de posição da International Organization of Supreme Audit Institutions ou de organismos emissores de normas nacionais, ou em orientações desenvolvidas por agências governamentais de auditoria."</i>

No caso dos institutos públicos a competência do fiscal único encontra-se definida no artigo 28.º da Lei n.º 3/2004, de 15 de janeiro, com a alteração específica introduzida pelo Decreto-lei n.º 5/2012, de 17 de janeiro (Lei-quadro dos Institutos Públicos):

- a) Acompanhar e controlar com regularidade o cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis, a execução orçamental, a situação económica, financeira e patrimonial e analisar a contabilidade;
- b) Dar parecer sobre o orçamento e suas revisões e alterações, bem como sobre o plano de atividades na perspetiva da sua cobertura orçamental;
- c) Dar parecer sobre o relatório de gestão do exercício e contas de gerência, incluindo documentos de certificação legal de contas;
- d) Dar parecer sobre a aquisição, arrendamento, alienação e oneração de bens imóveis;
- e) Dar parecer sobre a aceitação de doações, heranças ou legados;
- f) Dar parecer sobre a contratação de empréstimos, quando o instituto esteja habilitado a fazê-lo;

- g) Manter o conselho diretivo informado sobre os resultados das verificações e exames a que proceda;

- h) Elaborar relatórios da sua ação fiscalizadora, incluindo um relatório anual global;

- i) Propor aos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da tutela ou ao conselho diretivo a promoção de auditorias externas a realizar por sociedades de revisores oficiais de contas registadas como Auditores junto da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, quando isso se revelar necessário ou conveniente; e

- j) Pronunciar-se sobre os assuntos que lhe sejam submetidos pelo conselho diretivo, pelo Tribunal de Contas e pelas entidades que integram o controlo estratégico do sistema de controlo interno da administração financeira do Estado.

Daqui se conclui que nas auditorias do setor público o revisor tem por responsabilidade adicional dar resposta a requisitos estabelecidos por leis e regulamentos específicos, podendo questionar-se se todas estas funções acessórias do auditor não contrariam as ISA e se, de certo modo, não colocam em causa a independência do auditor.

Quadro 2:

ISA 210 - Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria

Considerações específicas - Setor Público

A27 - Responsabilidades da Gerência Prescritas por Lei ou Regulamento (Ref: Parágrafos 11–12)

A37 - Relatório do Auditor Determinado por Lei ou Regulamento (Ref: Parágrafo 21)

"A lei ou regulamento que enquadram as auditorias ao setor público obrigam geralmente a que seja designado um auditor do setor público e estabelecem as suas responsabilidades e poderes, incluindo o poder de aceder aos registos e outras informações da entidade. Mesmo quando a lei ou o regulamento estabelecem com suficiente detalhe os termos do trabalho de auditoria, o auditor do setor público pode considerar que há benefícios em emitir uma carta de compromisso mais completa do que a prevista no parágrafo 11".

De acordo com o artigo 53.º da Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, o revisor exerce a sua função mediante formalização dum contrato de prestação de serviços celebrado no prazo de 45 dias a contar da data da sua designação. Não obstante a disponibilização de um modelo pela OROC, o mesmo não é de aplicação obrigatório sugerindo-se que especifique, pelo menos, a natureza do serviço, a sua duração e os honorários correspondentes e se ajuste em função das circunstâncias e requisitos específicos da função.

De acordo com o artigo 27.º da Lei-quadro dos Institutos Públicos em vigor o fiscal único é designado por um mandato com a duração de cinco anos, renovável uma única vez, mediante despacho dos membros responsáveis pelas áreas das Finanças e da Tutela. O Despacho n.º 12924/2012, de 25 de setembro, do Ministro de Estado

e das Finanças vem fixar os seus honorários em 21% do vencimento base mensal ilíquido do cargo de direção superior de 1.º grau da Administração Pública. Não obstante esta disposição, para os institutos públicos que gozam de regime especial no âmbito dos seus diplomas orgânicos a remuneração do fiscal único é remunerada em função do vencimento base mensal ilíquido dos respetivos presidentes do órgão de direção aplicando na proporção de 17% (Grupo A) e 19% (Grupos B e C). A possibilidade de diferenciação da remuneração do fiscal único dos institutos públicos em função do grau de complexidade inerente ao cargo foi introduzida pelo Decreto-lei n.º 123/2012, de 20 de junho (oitava alteração a Lei n.º 3/2004, de 15 de janeiro) que permitiu, igualmente, a adoção do regime especial pelos institutos públicos com atribuições no âmbito da gestão de apoios e de financiamentos suportados por fundos europeus.

Quadro 3:

ISA 220 - Controlo de Qualidade para uma Auditoria de Demonstrações Financeiras

Considerações específicas - Setor Público

A7 - Ameaças à Independência (Ref: Parágrafo 11(c))

A9 - Aceitação e Continuação de Relacionamentos com os Clientes e de Trabalhos de Auditoria (Ref: Parágrafo 12)

A12 - Designação de Equipas de Trabalho (Ref: Parágrafo 14)

A30 /A31 - Revisão do Controlo de Qualidade do Trabalho para Entidades Admitidas à Cotação (Ref: Parágrafo 21)

"No setor público, uma competência adicional apropriada pode incluir as habilitações que sejam necessárias para dar cumprimento aos termos do mandato de auditoria numa determinada jurisdição. Tal competência pode incluir o conhecimento das modalidades de relato aplicáveis, incluindo o relato destinado ao legislador ou a outro órgão de governação ou o relato no interesse público. O âmbito mais alargado de uma auditoria do setor público pode incluir, por exemplo, alguns aspetos de auditoria de desempenhos ou uma avaliação integral do cumprimento das leis, regulamentos ou outras disposições, e prevenir e detetar fraudes e corrupção."

"As entidades admitidas à cotação conforme referido nos parágrafos 21 e A28 não são comuns no setor público. Porém, podem existir outras entidades do setor público que são significativas devido à sua dimensão, complexidade ou a aspetos de interesse público e que, consequentemente, têm um conjunto alargado de interessados. Os exemplos incluem sociedades detidas pelo Estado e sociedades de serviços públicos. As transformações em curso no setor público podem também dar origem a novos tipos de entidades significativas. Não existem critérios objetivos fixados em que se fundamente a determinação do que é significativo. Não obstante, os auditores do setor público avaliam quais as entidades que poderão assumir importância suficiente para exigir a execução de uma revisão do controlo de qualidade do trabalho."

A ISA 220 consagra as responsabilidades do revisor ao nível dos procedimentos de controlo de qualidade numa auditoria de demonstrações financeiras e é elaborada na base de que a firma de auditoria está sujeita à Norma de Controlo de Qualidade para Firmas que executem Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras

e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados 1 (ISQC 1).

A ISQC 1 exige que o revisor oficial de contas ou sociedade de revisores oficiais de contas não aceite um novo trabalho ou a continuação

de um já existente sem antes obter informações adequadas nas circunstâncias como sejam:

- Integridade da gerência de topo e dos encarregados da governação da entidade;
- Competência e capacidade, incluindo tempo e recursos, da equipa de trabalho;
- Cumprimento dos requisitos éticos relevantes; e
- Identificação de matérias significativas que tenham surgido durante o trabalho de auditoria corrente ou anterior e respetivas implicações para a continuação do relacionamento.

Por questões de qualidade do trabalho e segurança na emissão da sua opinião, na prática o revisor deverá deixar confirmados os seguintes procedimentos:

- Os papéis de trabalho incluem evidência adequada e suficiente, tais como a aceitação ou a continuação do cliente, que confirmam que o dossier está em conformidade com os requisitos e devidamente documentado;
- O âmbito do trabalho especificado na carta de compromisso é adequado;
- A independência necessária foi mantida ao longo da auditoria por todo o pessoal responsável e foi documentado;
- A secção de planeamento da auditoria identifica os riscos relevantes e a sua adequação à entidade;
- A materialidade global, de execução e específica foi documentada e considerada no planeamento e na execução da auditoria;
- A secção de finalização e restantes papéis de trabalho relevantes documentam os julgamentos contabilísticos críticos e todas as exceções significativas para a apresentação das demonstra-

ções financeiras foram identificadas e resolvidas de forma adequada, incluindo as divulgações necessárias;

- Os procedimentos de auditoria realizados para as áreas de risco elevado identificadas são suficientes para suportar as conclusões de auditoria;
- As consultas necessárias foram realizadas durante o curso do trabalho de auditoria e adequadamente documentadas no dossier;
- Foi efetuada a análise aos eventos subsequentes;
- O efeito das distorções identificadas ao longo da auditoria e o efeito de distorções não corrigidas nas demonstrações financeiras foi analisado e documentado;
- As políticas contabilísticas aplicadas na preparação das demonstrações financeiras estão de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites dentro do referencial de relato financeiro adequado; e
- Revisão das demonstrações financeiras preparadas pelo cliente, com evidência da identificação de qualquer matéria significativa.

A qualidade do trabalho do revisor no setor público não poderá ser afetada pelo facto dos seus honorários serem fixados por diploma nem por, frequentemente, ser nomeado nos últimos meses do ano para auditar todo o exercício decorrido. São condicionalismos inerentes à aceitação destes trabalhos.

Atendendo a que a informação financeira produzida pelas entidades do setor público tem de prover as necessidades de outros agentes, tais como o Tribunal de Contas, a Inspeção-Geral de Finanças, as Tutelas, a Direção-Geral do Orçamento e a Direção-Geral das Autarquias Locais, entre outras, a questão do controlo de qualidade do trabalho é fundamental e de acrescida responsabilidade para o revisor.

Quadro 4:

ISA 240 - As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras

Considerações específicas - Setor Público
A6 - Características da Fraude (Ref: Parágrafo 3)
A57 - Auditor Incapaz de Continuar o Trabalho (Ref: Parágrafo 38)
A67 - Comunicações às Autoridades Legais e Reguladoras (Ref: Parágrafo 43)
<i>"Em muitos casos no setor público, a opção de renúncia ao trabalho pode não estar aberta ao auditor devido à natureza do mandato ou a considerações de interesse público."</i>
<i>"No setor público, os requisitos para relatar fraude, descoberta ou não por meio do processo de auditoria, podem estar sujeitos a disposições específicas do mandato da auditoria ou da lei, regulamentos ou outra autoridade relacionados."</i>

A preocupação com a fraude e as irregularidades continua a ter muita relevância no setor público. Neste contexto, destacam-se as ações desenvolvidas pelo Conselho de Prevenção da Corrupção (CPC), entidade administrativa independente que funciona junto do Tribunal de Contas. Em fevereiro de 2018, no âmbito da prevenção da corrupção na Gestão Pública, este Conselho apresentou o resultado do levantamento e mapeamento das principais áreas e fatores de risco de corrupção e infrações conexas nas entidades do Setor

Público, o qual permitiu identificar as tipologias de fragilidades a seguir transcritas:

- Gestão de acessos informáticos: "Utilização indevida de passwords, acesso a informação reservada e partilha indevida e ilícita com terceiros";

- (ii) Acumulação de funções e conflitos de interesses: *"Acumulação de funções privadas com funções públicas com prejuízos destas últimas"*;
- (iii) Controlo deficiente do exercício de poderes públicos delegados;
- (iv) Exercício de poderes discricionários: *"Ausência ou inadequadas ações e decisões administrativas em troca de subornos"*;
- (v) Gestão e manuseamento de verbas, sobretudo em áreas da tesouraria e de cobrança de taxas e emolumentos;
- (vi) Gestão de bens financeiros e materiais dos serviços: *"Controlo deficiente do economato, de parques e armazéns de materiais e equipamentos e utilização de veículos de serviços"*;
- (vii) Indefinição ou definição menos clara de critérios, normativos e/ou técnicos nos cadernos de encargos em procedimentos de contratação pública e;
- (viii) Indefinição ou definição menos clara de critérios para atribuição de apoios e/ou concessão de subsídios sobretudo financeiros.

tráfico de influências), praticados por funcionários dos serviços independentemente do seu nível hierárquico.

Saliente-se o facto, nos termos da recomendação n.º 1/2010, de 7 de abril do CPC, as entidades do setor público publicitam no respetivo sítio da Internet o Plano de Prevenção de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas.

O Decreto-lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, que aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), prevê no seu artigo 9.º que as entidades públicas adotem um sistema de controlo interno que, entre outros, assegure a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exatidão e a integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação orçamental e financeira fiável.

A própria NCP 17 – Acontecimentos após a Data de Relato inclui a descoberta de fraudes ou erros que mostrem que as demonstrações financeiras estavam incorretas como um acontecimento após a data de relato que pode dar lugar a ajustamentos, exigindo que uma entidade, por exemplo, ajuste as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras, ou que reconheça itens que não foram anteriormente reconhecidos.

O auditor do setor público deverá estar atento ao cumprimento destes requisitos e, no caso de deteção de matérias irregulares que afetem as demonstrações financeiras ou a transparência das mesmas para o público em geral, proceder à sua comunicação às autoridades legais e regulamentares.

Uma curiosidade deste estudo é a de que 41% destes crimes ocorrem na administração central, 35% nas entidades da administração local e 23% noutras entidades sob tutela pública, sendo que os mais frequentes são os de peculato (falsificação de documentos e abuso de poder) e de corrupção (participação económica em negócios e

Quadro 5:

ISA 250 - Considerações de Leis e Regulamentos numa Auditoria de Demonstrações Financeiras

Considerações específicas - Setor Público

A6 - Responsabilidade do Auditor

A20 - Relatar Incumprimento às Autoridades Legais e Reguladoras (Ref: Parágrafo 28)

"No setor público, podem existir responsabilidades adicionais de auditoria com respeito à consideração de leis e regulamentos relacionadas com a auditoria de demonstrações financeiras ou que se podem alargar a outros aspetos das operações da entidade."

O artigo 26.º da Lei-Quadro dos Institutos Públicos imputa ao fiscal único a responsabilidade pelo controlo da legalidade do instituto, sendo que alínea a) do artigo 28.º do mesmo diploma define o acompanhamento e controlo com regularidade do cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis como uma das competências do fiscal único.

Ainda no âmbito da Lei-Quadro dos Institutos Públicos, e nos termos do disposto na lei orgânica específica da entidade, o revisor deve acompanhar o controlo da execução orçamental do Instituto. Em consequência da sua revisão elabora um relatório específico a entregar à DGO até ao dia 30 do mês seguinte ao termo de cada trimestre por forma a dar cumprimento ao estipulado no decreto-lei de execução orçamental anual. Por forma a apresentar as suas conclusões, o revisor deve planear a execução dos seguintes procedimentos, entre outros:

- Análise das reconciliações bancárias e confronto da despesa e receita executadas reportadas com o total dos débitos e créditos movimentados nos extratos bancários do período;

- Verificação, por amostragem, das receitas e despesas no período de análise e do respetivo registo contabilístico bem como confirmação da sua cabimentação, liquidação, pagamentos e recebimentos;

- Verificação do cumprimento do princípio da unidade de tesouraria;

- Consulta no site da DGO do cumprimento prazo médio de pagamentos em conformidade com a Resolução do Conselho de Ministros n.º 34/2008, de 14 de fevereiro; e

- Confirmação das regras aplicáveis à assunção de compromissos e aos pagamentos em atraso das entidades públicas (Decreto-lei n.º 127/2012, de 21 de junho, alterado e republicado pelo Decreto-lei n.º 99/2015, de 2 de junho).

Desta forma, o auditor conclui sobre se a execução orçamental do período em análise apresentada pela entidade reflete os fluxos financeiros ocorridos e contabilizados. Este é um exemplo de operações não usuais nas entidades privadas relativamente às quais o auditor tem de desenvolver trabalho no setor público.

No âmbito da adoção do SNC-AP as demonstrações financeiras e orçamentais são objeto de certificação legal de Contas (artigo 10.º do Decreto-lei n.º 192/2015, de 11 de setembro), sendo que as en-

tidades abrangidas pelo regime simplificado do SNC-AP previstas no artigo 5.º do referido diploma estão dispensadas de apresentar contas legalmente certificadas.

Quadro 6:

ISA 265 - Comunicar Deficiências no Controlo Interno aos Encarregados da Governação e à Gerência

Considerações específicas - Setor Público
A27 - Comunicação de Outras Deficiências no Controlo Interno à Gerência (Ref: Parágrafo 10(b)) <i>"Os auditores do setor público podem ter responsabilidades adicionais no sentido de comunicar deficiências que tenham identificado durante a auditoria de formas, com um nível de detalhe e a partes não previstas nesta ISA. Por exemplo, as deficiências significativas poderão ter de ser comunicadas ao legislador ou a outro órgão oficial. A lei, os regulamentos ou outra autoridade podem também determinar que os auditores do setor público relatem quaisquer deficiências no controlo interno, independentemente da importância dos efeitos potenciais dessas deficiências. Adicionalmente, a legislação pode exigir que os auditores do setor público relatem sobre matérias relacionadas com o controlo interno entendidas num sentido mais lato do que as deficiências no controlo interno cuja comunicação é exigida por esta ISA, nomeadamente relacionadas com controlos do cumprimento das determinações de uma autoridade legislativa, reguladora ou de disposições de contratos ou acordos de subsídios."</i>

No desempenho das suas funções o auditor pode proceder à emissão de um relatório com as conclusões retiradas dos testes efetuados aos procedimentos de controlo interno instituídos pela entidade auditada, tanto mais relevante relativamente às entidades do setor público.

Neste relatório o auditor deve atender ao disposto no artigo 9º do Decreto-lei n.º 192/2015, de 11 de setembro (que aprova o SNC-AP) sobre o controlo interno a adotar pelas entidades públicas, o qual deve prever um plano de organização, políticas, métodos e procedimentos de controlo com vista a garantir:

- i) "A salvaguarda da legalidade e da regularidade da elaboração, execução e modificação dos documentos previsionais, da elaboração das demonstrações orçamentais e financeiras e do sistema contabilístico como um todo;
- j) O cumprimento das deliberações dos órgãos e das decisões dos respetivos titulares;

- k) A salvaguarda do património;
- l) A aprovação e o controlo de documentos;
- m) A exatidão e a integridade dos registos contabilísticos, bem como a garantia da fiabilidade da informação produzida;
- n) O incremento da eficiência das operações;
- o) A adequada utilização dos fundos e o cumprimento dos limites legais à assunção de encargos;
- p) O controlo das aplicações e do ambiente informático;
- q) O registo oportuno das operações pela quantia correta, em sistemas de informação apropriados e no período contabilístico a que respeitam, de acordo com as decisões de gestão e no respeito pelas normas legais aplicáveis; e
- r) Uma adequada gestão de riscos."

Quadro 7:

ISA 315 (revista) - Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente

Considerações específicas - Setor Público
A13 - Indagações à Função de Auditoria Interna A28 - Fatores de Regulação A42 - Objetivos, Estratégias e Riscos de Negócio Relacionados (Ref: Parágrafo 11(d)) A72 - Controlos Relevantes para a Auditoria A126 - Asserções sobre outras divulgações <i>"Em auditorias de entidades do setor público, a lei, os regulamentos ou outra autoridade podem afetar as operações dessas entidades. A consideração destes elementos é essencial para obter um conhecimento da entidade e do seu ambiente."</i> <i>"Em auditorias de entidades do setor público, os "objetivos da gerência" podem ser influenciados por preocupações respeitantes à responsabilização pública pela prestação de contas e podem incluir objetivos que têm a sua fonte na lei, regulamentos ou noutra autoridade."</i>

A obtenção do conhecimento do negócio é uma parte importante do planeamento do trabalho, na medida em que permite ao auditor identificar transações, acontecimentos e práticas que possam ter um efeito materialmente relevante nas demonstrações financeiras.

Exemplos de riscos associados à atividade do setor público são os que se seguem:

- Não implementação de um Sistema de Contabilidade de Custos;

- Inadequado processo de inventariação e avaliação dos bens móveis e imóveis da entidades e incompleto registo/cadastro dos mesmos;
- Ativos fixos não reconhecidos ou não devidamente mensurados;
- Artigos de inventário sem rotação e sem a contabilização de perdas por imparidade adequadas;
- Inexistência do registo de perdas por imparidade relacionadas com créditos de difícil cobrança;
- Reconciliações bancárias com itens pendentes de valor significativo e/ou não devidamente analisados;
- Ótica de caixa no reconhecimento dos rendimentos e gastos, não se procedendo à correta especialização dos exercícios;
- Existência de passivos omissos reclamados por fornecedores, cujas faturas não se encontram registadas contabilisticamente;
- Regularizações consideráveis em resultados transitados relacionadas com gastos de exercícios anteriores não especializados;
- Tratamento contabilístico inadequado de rendimentos relacionados com subsídios ao investimento, nomeadamente por não ser elaborado um mapa resumo que identifique (por projeto e por medida) os bens subsidiados e respetivas taxas de depreciação, valor do investimento elegível, verbas já recebidas e por receber.

Quadro 8:

ISA 320 - A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria

Considerações específicas - Setor Público

A2 - Determinar a Materialidade e a Materialidade de Execução ao Planear a Auditoria

A9 - Uso de Indicadores de Referência na Determinação da Materialidade para as Demonstrações Financeiras como um todo (Ref: Parágrafo 10)

"No caso de uma entidade do setor público, os legisladores e os reguladores são muitas vezes os principais utentes das suas demonstrações financeiras. Para além disso, as demonstrações financeiras podem ser usadas para tomar decisões que não sejam decisões económicas. A determinação da materialidade para as demonstrações financeiras como um todo (e, se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações) numa auditoria das demonstrações financeiras de uma entidade do setor público é por isso influenciada pela lei, regulamento ou outra autoridade e pelas necessidades de informação financeira dos legisladores e do público em relação aos programas do setor público."

"Numa auditoria de uma entidade do setor público, o custo total ou o custo líquido (gastos menos réditos ou dispêndios menos recebimentos) podem ser indicadores de referência apropriados para programas de atividades. Quando uma entidade do setor público tem a custódia de ativos públicos, os ativos podem ser um indicador de referência apropriado."

Os dois setores – privado e público – são realidades distintas e possuem propósitos específicos que devem influenciar a definição da materialidade.

A materialidade no setor público tem em conta não só aspetos quantitativos, mas também qualitativos (referidos na ISA como aspetos relacionados ao "tamanho" e à "natureza" das distorções), na medida em que a sua determinação é influenciada pelas leis e regulamentos e pelas necessidades de informação financeira ao público em geral. A título de exemplo, a ISA 320 refere as despesas ou receitas brutas como um referencial adequado no cálculo da materialidade nas entidades do setor público. Porém, sendo comum o património das entidades públicas ser relevante no seu ativo, este último poderá ser também um bom indicador. Também os proveitos operacionais (como sejam as prestações de serviços ou as taxas e

transferências correntes) podem ser utilizados no cálculo da materialidade.

A estrutura concetual da informação financeira pública definida para o SNC-AP estabelece que as "avaliações da materialidade devem ser feitas no contexto do ambiente legal, institucional e operacional no qual a entidade pública desenvolve a sua atividade e, em relação à informação financeira e não financeira prospetiva, com base no conhecimento e expectativas que os preparadores têm sobre o futuro. As divulgações de informação sobre o cumprimento ou não da legislação ou regulação podem ser materiais dada a sua natureza, independentemente da magnitude das quantias envolvidas".

Daqui se conclui que também no setor público a materialidade é uma matéria de julgamento profissional.

Quadro 9:

ISA 330 - As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados

Considerações específicas - Setor Público

A17 - Extensão

"Relativamente a auditorias de entidades do setor público, o mandato de auditoria e quaisquer outros requisitos especiais de auditoria podem afetar as considerações do auditor quanto à natureza, oportunidade e extensão de procedimentos adicionais de auditoria."

As respostas do auditor aos riscos globais avaliados passam, inevitavelmente, pela consideração, na constituição das equipas de trabalho, de pessoal técnico com conhecimentos adquiridos no setor

público, conhecedor das suas atividades e conceitos, distintos dos exigidos no setor privado.

Quadro 10:

ISA 450 - Avaliação de Distorções Identificadas Durante a Auditoria

Considerações específicas - Setor Público

A19 - Apreciar o Efeito de Distorções não Corrigidas (Ref: Parágrafos 10–11)

"Além disso questões como o interesse público, a responsabilidade da entidade em prestar contas pelos seus atos, a probidade e a garantia de supervisão legislativa eficaz, em particular, podem afetar a avaliação sobre se um item é material em virtude da sua natureza. Isto acontece em particular para itens que se relacionem com o cumprimento da lei, regulamento ou outra autoridade."

No setor público, as distorções identificadas na auditoria poderão ser significativas e deverão ser relatadas independentemente do seu valor em situações específicas relacionadas com leis e regula-

mentos. Estes fatores qualitativos devem ser considerados ao nível do planeamento do trabalho do auditor.

Quadro 11:

ISA 510 - Trabalhos de Auditoria Iniciais - Saldos de Abertura

Considerações específicas - Setor Público

A1/A2 - Procedimentos de Auditoria

"No setor público, podem existir limitações legais ou regulamentares sobre a informação que o auditor corrente pode obter de um auditor antecessor. Por exemplo, se uma entidade do setor público que tenha sido anteriormente auditada por um auditor designado oficialmente (por exemplo, um Auditor do Tribunal de Contas ou outra pessoa devidamente qualificada designada em seu nome) for privatizada, o grau de acesso a papéis de trabalho ou outras informações que o auditor designado oficialmente pode proporcionar a um auditor recém-designado do setor privado pode ser limitado por leis ou regulamentos de confidencialidade ou proteção do segredo. Nas situações em que tais comunicações sejam limitadas, a prova de auditoria poderá ter de ser obtida por outros meios e, se não puder ser obtida prova de auditoria suficiente e apropriada, deve-se tomar em consideração o efeito na opinião do auditor."

No setor público o auditor designado pela primeira vez pode socorrer-se de informação obtida não só dos relatórios emitidos pelos revisores antecessores, mas também de relatórios emitidos por outras entidades fiscalizadoras e de supervisão como seja o Tribunal de Contas ou da Inspeção Geral de Finanças se os mesmos existirem e estiverem disponíveis para consulta. Porém, pode suceder que os mesmos não estejam acessíveis por razões de confidencialidade e

proteção dos dados. Deve privilegiar-se também a leitura das demonstrações financeiras mais recentes. Em entidades não sujeitas a auditorias em anos anteriores, deve o auditor realizar procedimentos específicos tendentes a validar os saldos de abertura. Caso a prova de auditoria não possa ser obtida por outros meios, o auditor deve considerar a modificação da sua opinião.

Quadro 12:

ISA 520 - Procedimentos Analíticos

Considerações específicas - Setor Público

A11 - Adequação de Procedimentos Analíticos Específicos para Determinadas Asserções (Ref: Parágrafo 5(a))

"As relações entre determinados itens das demonstrações financeiras tradicionalmente consideradas na auditoria de entidades comerciais podem não ser sempre relevantes na auditoria de entidades governamentais ou de entidades não comerciais do setor público. Por exemplo, em muitas entidades do setor público, a relação direta entre rédito e dispêndios poderá ser limitada. Além disso, porque o dispêndio na aquisição de ativos pode não ser capitalizado, pode não existir relação entre os dispêndios com, por exemplo, inventários e ativos fixos, e a quantia desses ativos relatada nas demonstrações financeiras. Também podem não se encontrar disponíveis dados ou estatísticas setoriais do setor público para efeitos comparativos. Contudo, podem ser relevantes outras relações como, por exemplo, variações no custo por quilómetro da construção de estradas ou no número de veículos adquiridos em comparação com o número de veículos retirados."

As relações entre determinados itens das demonstrações financeiras comuns nas entidades privadas em geral podem não ser lineares na realidade do setor público. Assim, pode não haver relação direta entre, por exemplo, o desempenho do volume de atividade com os custos operacionais, devido a razões diversas como sejam a dependência das transferências e subsídios obtidos do Estado, limitações

de execução de despesa por razões orçamentais e cativações, preços de venda tabelados, restrições impostas pelo código dos contratos públicos, entre outras. A título de exemplo, a comparação da execução com os valores orçamentados ou o cálculo do prazo médio de pagamentos são indicadores comumente utilizados no setor público.

Quadro 13:

ISA 540 - Auditar Estimativas Contabilísticas, incluindo Estimativas Contabilísticas de Justo Valor e Respetivas Divulgações**Considerações específicas - Setor Público****A11 - Falta de Isenção da Gerência**

"As entidades do setor público podem deter volumes significativos de ativos especializados relativamente aos quais não existam fontes de informação facilmente disponíveis e fiáveis para efeitos de mensuração de justo valor, por outra base de valor corrente ou por uma combinação de ambos. Muitas vezes, os ativos especializados detidos não geram fluxos de caixa e não têm um mercado ativo. A mensuração de justo valor exige por isso geralmente estimação e pode ser complexa e, em alguns casos raros, pode não ser de todo possível."

O SNC-AP prevê a utilização do modelo do justo valor na mensuração de determinados ativos, o qual poderá ser de difícil quantificação ao nível das entidades do setor público, dada a dispersão pos-

sível do seu património e devido à escassez de informação que lhe sirva de base. Esta situação poderá originar uma opinião modificada na certificação legal das contas do revisor.

Quadro 14:

ISA 550 - Partes Relacionadas**Considerações específicas - Setor Público****A8 - Riscos de Distorção Material Associados a Relacionamentos e Transações com Partes****Relacionadas (Ref: Parágrafo 11)**

"As responsabilidades do auditor do setor público no que respeita aos relacionamentos e transações com partes relacionadas podem ser afetadas pelo mandato de auditoria ou por obrigações de entidades do setor público resultantes de lei, regulamento ou outra autoridade. Consequentemente, as responsabilidades do auditor do setor público podem não se limitar a tratar os riscos de distorção material associados aos relacionamentos e transações com partes relacionadas, podendo também incluir uma responsabilidade mais vasta pelo tratamento dos riscos de incumprimento da lei, regulamento ou outra autoridade que regem as organizações do setor público e estabelecem requisitos específicos na condução de negócios com partes relacionadas. Adicionalmente, o auditor do setor público poderá ter de tomar em consideração requisitos de relato financeiro do setor público relativos a relacionamentos e transações com partes relacionadas que possam diferir dos requisitos aplicáveis ao setor privado."

O Decreto-lei n.º 192/2015, de 11 de setembro (que aprova o SNC-AP) reserva o ponto 20 do anexo I (estrutura concetual da informação financeira) para a divulgação das partes relacionadas considerando apropriado que, entre outros, se divulguem as transações que não ocorreriam no âmbito de um relacionamento normal entre um fornecedor ou cliente. Assim a entidade deve relatar as seguintes informações:

(b) Os tipos de transações que ocorreram; e

(c) Os elementos das transações necessários para clarificar o significado dessas transações.

O revisor deverá estar atento a estes aspetos na revisão das demonstrações financeiras da entidade do setor público.

(a) A natureza do relacionamento entre partes relacionadas;

Quadro 15:

ISA 560 - Acontecimentos Subsequentes**Considerações específicas - Setor Público****A5 - Data em que as Demonstrações Financeiras são Emitidas (Ref: Parágrafo 5(d))****A10 - Ler Atas****A14 - Nenhuma Correção das Demonstrações Financeiras pela Gerência (Ref: Parágrafo 13)****A17 - Nenhuma Correção de Demonstrações Financeiras pela Gerência (Ref: Parágrafo 15)**

"No caso do setor público, a data em que as demonstrações financeiras são emitidas pode ser a data em que as demonstrações financeiras auditadas e o correspondente relatório do auditor são apresentadas à tutela ou de outra forma tornadas públicas."

"No setor público, as ações tomadas de acordo com o parágrafo 13 quando a gerência não altera as demonstrações financeiras podem também incluir o relato separado ao órgão competente, ou a outro órgão relevante na hierarquia de relato, sobre as implicações do acontecimento subsequente nas demonstrações financeiras e no relatório do auditor."

"Em algumas jurisdições, as entidades do setor público podem estar proibidas por lei ou regulamento de emitir demonstrações financeiras alteradas. Nessas circunstâncias, a ação apropriada para o auditor pode ser o relato ao órgão oficial competente."

No SNC-AP é a norma 17 que trata dos acontecimentos após a data de relato. O auditor deverá estar atento ao disposto nesta norma que define:

- (a) Quando é que uma entidade deve ajustar as suas demonstrações financeiras relativamente a acontecimentos após a data de relato; e

- (b) Os princípios sobre as divulgações que uma entidade deve fazer acerca da data em que as demonstrações financeiras foram autorizadas para emissão e acerca de acontecimentos após a data de relato.

Quadro 16:

ISA 570 (revista) - Continuidade

Considerações específicas - Setor Público

A2 - Pressuposto da Continuidade

"O uso pela gerência do pressuposto da continuidade é também relevante para as entidades do setor público. Por exemplo, a Norma Internacional de Contabilidade do Setor Público (IPSAS) 1 aborda a questão da capacidade das entidades do setor público para prosseguirem em continuidade. Os riscos relativos à continuidade podem surgir, entre outros casos, de situações em que as entidades do setor público operam com fins lucrativos, em que o apoio governamental seja reduzido ou retirado ou no caso de privatização. Os acontecimentos ou condições que podem colocar dúvidas significativas sobre a capacidade de uma entidade para prosseguir em continuidade no setor público podem incluir situações em que a entidade do setor público precisa de financiamento para continuar a existir ou em que são tomadas decisões políticas que afetam os serviços prestados pela entidade do setor público."

O referencial de relato financeiro atualmente aplicável às administrações públicas (SNC-AP) assenta em normas de contabilidade pública convergentes com as IPSAS. A NCP 1- Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras, nos seus parágrafos 41 a 43, contem requisitos explícitos relacionados com a continuidade, estipulando que o responsável pela aprovação das demonstrações financeiras deve avaliar a capacidade de a entidade prosseguir em continuidade. As demonstrações financeiras devem ser preparadas numa base de continuidade, salvo se existirem incertezas materiais, as quais devem ser objeto de divulgação e consideração no relato do revisor.

A ISA 570 no parágrafo sobre as considerações específicas para o setor público dá exemplos de riscos de continuidade que podem

surgir, como sejam a redução ou retirada do apoio governamental, privatização de entidades, dependência de financiamento para operar e tomada de decisões políticas que afetam os serviços prestados pela entidade do setor público. Assim, para confirmar se o pressuposto da continuidade é apropriado há que avaliar indicadores como sejam o desempenho corrente e esperado, sustentabilidade financeira, estimativas de rendimentos e capacidade de financiamento continuado do Estado ou fontes potenciais alternativas de refinanciamento, entre outros.

Não obstante o referido anteriormente, nas entidades do setor público a necessidade ou o interesse público sobrepõem-se frequentemente à questão do desempenho económico, pelo que o risco de continuidade não assume a relevância do setor privado.

Quadro 17:

ISA 580 - Declarações Escritas

Considerações específicas - Setor Público

A9 - Declarações Escritas acerca das Responsabilidades da Gerência

"Os mandatos para auditorias de demonstrações financeiras de entidades do setor público podem ser mais amplos do que para outras entidades. Em consequência, a premissa relativa às responsabilidades da gerência sobre a qual é conduzida uma auditoria de demonstrações financeiras de uma entidade do setor público pode dar origem a declarações escritas adicionais. Estas podem incluir declarações escritas que confirmem que as transações e acontecimentos foram conduzidos de acordo com a lei, regulamento ou outra autoridade."

A ISA 580 aborda as responsabilidades do auditor no sentido de obter, numa auditoria de demonstrações financeiras, declarações escritas do órgão de gestão a confirmar determinadas matérias.

Em 29 de setembro de 2017 a OROC emitiu o GAT 13, o qual inclui um modelo de Declaração do Órgão de Gestão (DOG) para orientar o auditor na identificação das matérias comuns e específicas a incluir.

Quando o auditor conduz uma auditoria de demonstrações financeiras de uma entidade do setor público tem frequentemente de

incluir declarações adicionais em consequência das seguintes especificidades:

- Disposto nos seguintes instrumentos legais e regulamentares. Veja-se o caso particular dos institutos públicos que se rege pelos princípios e regras definidos na Lei-quadro dos Institutos Públicos:

- i) Lei de enquadramento orçamental;

- ii) Regime de administração financeira do Estado;
- iii) Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas;
- iv) Instruções emanadas pelo Tribunal de Contas;
- v) Diplomas anuais de execução orçamental; e
- vi) Regime da Tesouraria do Estado e, em particular, o princípio e as regras da unidade de tesouraria.

Em matéria orçamental poderá ser necessário declarar na DOG que a Entidade cumpriu todas as disposições legais e regulamentares

aplicáveis, sendo que toda a receita arrecada e despesa paga foi registada no período a que respeitam.

- Património: Sendo a comprovação integral da titularidade dos imóveis do Estado um procedimento difícil, torna-se necessário obter do órgão de gestão não só a confirmação de que a Entidade é titular de todos os seus ativos (livres de quaisquer ónus ou encargos, incluindo hipotecas e penhores, e não tendo assumido compromissos perante terceiros, para além dos descritos no Anexo às demonstrações financeiras) mas, adicionalmente, que os imóveis em utilização, total ou parcialmente, não se encontram registados em seu nome, se for o caso.

Quadro 18:

ISA 700 (revista) - Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras

Considerações específicas - Setor Público

A43 - Matérias Relevantes de Auditoria

A75 - Informação exigida pela ISA 701 (Ref: Parágrafo 50 (h))

"Não é comum que o setor público tenha entidades cotadas. Porém, as entidades do setor público podem ser significativas tendo em conta a sua dimensão, complexidade e interesse público. Nestes casos, pode ser exigido a um auditor de uma entidade do setor público por lei ou regulamento que comunique matérias relevantes de auditoria no seu relatório, ou pode fazê-lo voluntariamente."

"Os auditores de entidades do setor público podem também, nos termos da lei ou regulamento, de ter de relatar publicamente algumas matérias, seja no relatório de auditoria, seja em relatório suplementar, que inclua informação consistente com os objetivos da ISA 701. Nestas circunstâncias, o auditor pode ter que adaptar alguns aspetos da comunicação das matérias relevantes de auditoria no seu relatório ou incluir nele uma referência para o relatório suplementar onde conste uma descrição de tais matérias."

Os modelos da Certificação Legal das Contas para o setor público foram disponibilizados pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas através do GAT 7, para entidades que aplicavam o POCP ou POC Sectoriais (até à entrada em vigor do SNC-AP em 1 de janeiro de 2018). A estrutura da Certificação Legal das Contas definida para

as entidades do setor público segue a preconizada para a generalidade das outras entidades consagradas no GAT 1 revista (excluindo o caso particular das entidades de interesse público), conforme se demonstra no quadro seguinte:

Quadro 19:

ENTIDADES QUE APLICAVAM O POCP OU POC SETORIAIS	OUTRAS ENTIDADES
Relato sobre a auditoria das demonstrações financeiras	
Opinião	
Base para a opinião	
Incerteza material relacionada com continuidade	
Ênfase(s) - <i>Se aplicável</i>	
Matérias relevantes de auditoria (opcional)	
Outras matérias - <i>Se aplicável</i>	
Responsabilidades do órgão de gestão e dos órgão de fiscalização pelas demonstrações financeiras	
Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras	
Relato sobre outros requisitos legais e regulamentares	
Sobre o relatório de gestão	

As especificidades de relato na certificação legal das contas para as entidades do setor público podem ser compreendidas no quadro seguinte:

Quadro 20:

§ CLC	ENTIDADES QUE APLICAVAM O POCP OU POC SETORIAIS	OUTRAS ENTIDADES
<i>Opinião: "Auditámos as demonstrações financeiras anexas de (a Entidade) que compreendem</i>	<i>o balanço ..., a demonstração de resultados e os mapas de execução orçamental..., e o anexo às demonstrações financeiras..."</i>	<i>a demonstração da posição financeira/o balanço..., a demonstração dos resultados por naturezas, a demonstração do rendimento integral, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa..., e as notas anexas às demonstrações financeiras..."</i>
<i>Opinião: "Em nossa opinião, as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspetos materiais, a posição financeira de (denominação da entidade) em (data a que se referem as demonstrações financeiras), o seu desempenho financeiro e...</i>	<i>a execução orçamental relativos ao ano findo naquela data de acordo com POCP, POCAL, POC-E, POCMS ou POCISSSS"</i>	<i>fluxos de caixa relativos ao ano findo naquela data de acordo com Normas de Contabilidade e Relato Financeiro adotadas em Portugal através do Sistema de Normalização Contabilística" ou "Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) tal como adotadas na União Europeia".</i>

§ CLC	ENTIDADES QUE APLICAVAM O POCP OU POC SETORIAIS	OUTRAS ENTIDADES
<u>Responsabilidades do órgão de gestão e do órgão de fiscalização pelas demonstrações financeiras</u>	Caso a Entidade não disponha, nem deva dispor, de órgão de fiscalização ou caso o ROC esteja integrado no órgão de fiscalização ou seja o Fiscal Único da entidade, este título deverá ser "Responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras" e o texto relativo à responsabilidade do órgão de fiscalização deve ser omitido.	Caso a Entidade não disponha, nem deva dispor, de órgão de fiscalização este título deverá ser "Responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras" e o texto relativo à responsabilidade do órgão de fiscalização deve ser omitido.
<i>"O órgão de gestão é responsável pela: - preparação das demonstrações financeiras que apresentam de forma verdadeira e apropriada..."</i>	<i>a posição financeira, o desempenho financeiro e a execução orçamental da Entidade de acordo com "POCP, POCAL, POC-E, POCMS ou POCISSSS"</i>	<i>a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da Entidade de acordo com" "Normas de Contabilidade e Relato Financeiro adotadas em Portugal através do Sistema de Normalização Contabilística" ou "Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) tal como adotadas na União Europeia".</i>
<i>"- elaboração do relatório de gestão nos termos legais e regulamentares aplicáveis;"</i>	Em todo o relatório, a designação "relatório de gestão" deve ser substituída pela designação utilizada pela entidade, por exemplo, "relatório de atividade" ou "relatório anual"	-

§ CLC	ENTIDADES QUE APLICAVAM O POCP OU POC SETORIAIS	OUTRAS ENTIDADES
<u>Relato sobre outros requisitos legais e regulamentares</u>	Sobre o relatório de gestão: "Em nossa opinião, o relatório de gestão foi preparado de acordo com os requisitos legais e regulamentares aplicáveis em vigor..."	Sobre o relatório de gestão: "Dando cumprimento ao artigo 451.º, n.º 3, al. e) do Código das Sociedades Comerciais, somos de parecer que o relatório de gestão foi preparado de acordo com os requisitos legais e regulamentares aplicáveis em vigor..."

Para se pronunciar relativamente aos mapas de execução orçamental da despesa e da receita o revisor tem de atender, conforme já referido, a disposições legais específicas de que são exemplo a lei anual do Orçamento do Estado, o decreto-lei anual que estabelece

as disposições necessárias à execução do orçamento anual, instruções da Direção Geral do Orçamento e as regras aplicáveis à assunção de compromissos e aos pagamentos em atraso das entidades públicas.

Quadro 21:

ISA 720 (revista) - As Responsabilidades do Auditor Relativas a Outra Informação

Considerações específicas - Setor Público

A47 - Retirada do Trabalho (Ref: Parágrafos 18 (b))

"No setor público, a retirada de um trabalho pode não ser possível. Em tais casos, o auditor pode emitir um relatório ao governo fornecendo detalhes da matéria ou pode tomar outras ações apropriadas."

Nesta matéria o auditor deve obter a informação financeira e não financeira (distinta das demonstrações financeiras e do relatório do auditor sobre as mesmas) incluída no relatório anual da entidade. Sendo identificadas inconsistências materiais com a informação auditada, e não tendo as mesmas sido objeto de correção pelos encarregados de governação, o auditor avaliará as implicações no seu

relatório ou a necessidade de renunciar ao trabalho, sendo que esta última opção pode não estar acessível nos trabalhos do setor público. O parágrafo A47 da ISA 720 orienta o revisor nesta situação.

Conclusão

A adoção do SNC-AP produz efeitos em 1 de janeiro de 2018 (com exceção do subsector da Administração local aplicável a partir de 1 de janeiro de 2019, conforme decisão de prorrogação pelo Sr. Secretário de Estado do Orçamento em 28 de dezembro de 2017). A este respeito, o artigo 79.º do Decreto-lei n.º 33/2018, de 15 de maio, que estabelece as disposições necessárias à execução do Orçamento do Estado para 2018, define que em 2018, *"todos os serviços e organismos da administração local que não tenham natureza, forma e designação de empresa, bem como as EPR no subsector da administração local, continuam a aplicar o referencial contabilístico que lhe era aplicável em 2017."* Não obstante, prevê o n.º 3 do referido artigo que as referidas entidades apliquem o SNC-AP a título experimental, durante o exercício de 2018, sem prejuízo de prestar contas com base no normativo contabilístico POCAL ou normas contabilísticas previstas no Sistema de Normalização Contabilístico (SNC).

No âmbito deste novo normativo contabilístico, as contas dos serviços e organismos da administração central, regional e local (que não tenham natureza, forma e designação de empresa, subsector da segurança social e as entidades públicas reclassificadas) passam a aproximar-se ao SNC aplicado no contexto do setor empresarial.

As demonstrações obrigatórias a apresentar por estas entidades passam a ser as seguintes:

- Demonstrações previsionais:
 - Orçamento, enquadrado num plano orçamental plurianual
 - Plano plurianual de investimentos
- Demonstrações de relato:
 - Demonstração do desempenho orçamental
 - Demonstração de execução orçamental da receita
 - Demonstração de execução orçamental da despesa
 - Demonstração da execução do Plano Plurianual de investimentos (PPI)
 - Anexo às demonstrações orçamentais

- Demonstrações financeiras de relato anual:

- Balanço
- Demonstração dos resultados por natureza
- Demonstração das alterações no património líquido
- Demonstração de fluxos de caixa
- Anexo às demonstrações financeiras

Conforme referido anteriormente, no âmbito da adoção do SNC-AP, as demonstrações financeiras e orçamentais são objeto de certificação legal de Contas (artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro).

Assentando o SNC-AP, nomeadamente, numa estrutura concetual da informação financeira pública, em normas de contabilidade convergentes com as IPSAS, em modelos de demonstrações financeiras, numa norma relativa à contabilidade orçamental, num plano de contas multidimensional e numa norma de contabilidade de gestão, **as certificações legais de contas a emitir pelo revisor relativamente a entidades do setor público terão, obrigatoriamente, de ser vistas e adaptadas.**

BIBLIOGRAFIA:

- Lei n.º 3/2004, de 15 de janeiro - Lei-quadro dos Institutos Públicos, atendendo às alterações introduzidas pelo Decreto-lei n.º 5/2012, de 17 de janeiro e à oitava alteração introduzida pelo Decreto-lei n.º 123/2012, de 20 de junho
- Diretiva 2014/56/EU, de 16 de abril (altera a Diretiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de maio de 2006)
- Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro - Estatuto dos Revisores Oficiais de Contas
- Decreto-lei n.º 192/2015, de 11 de setembro - Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP)
- Prevenção da corrupção na Gestão Pública - Mapeamento de áreas e fatores de risco, Conselho de Prevenção da Corrupção, fevereiro de 2018
- Decreto-lei n.º 33/2018, de 15 de maio - Estabelece as disposições necessárias à execução do Orçamento do Estado para 2018
- Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados da OROC
- Guias de Aplicação Técnica (GAT) da OROC
- Código dos contratos públicos

Teoria e Prática do Desconto no Reporte Financeiro de acordo com as IFRS

Aplicação prática em Portugal

Contabilidade e Relato



Nilson Garcia Gonçalves Baptista
ESTUDANTE DO ISCAP /AUDITOR PWC



Alcina Portugal Dias
PROFESSORA AUDITORIA DO ISCAP





1. Introdução

O tema desconto tem sido um assunto muito discutido a nível internacional, nomeadamente no *ESMA*¹, no conselho do *IFRS*² *Foundation*, na *IASB*³ e no *ICAS*⁴.

O desconto nas demonstrações financeiras é um requisito de acordo com os vários normativos *IFRS*. Neste sentido, o *ICAS* sugere que o tema não deve ser visto como um tema complexo e académico e que o mesmo merece uma maior atenção dos decisores políticos, dos preparadores das demonstrações financeiras e dos *stakeholders* no geral.

Com este trabalho pretendemos responder às seguintes questões:

Q1. Qual o método e a taxa apropriada de desconto para um ativo ou um passivo e os respetivos cuidados necessários para se evitar distorções na sua aplicação?

Q2. A dificuldade de compreensão das normas distorce a sua aplicação e pode originar distorções materiais na aplicação do desconto?

Q3. Em que medida a obtenção dos *inputs* adequados condiciona a aplicação dos métodos e taxas de desconto?

Q4. Quais são as práticas correntes das empresas portuguesas? Estas práticas são diferentes das recomendadas pelas *IFRS*?

Q5. Quais têm sido as maiores dificuldades das empresas na aplicação do desconto na nova *IFRS 9* e na implementação da *IFRS 16*?

Q6. Podem ser imputados ao *IASB* as responsabilidades da aplicação inadequada dos normativos?

Q7. Qual o principal fator que influencia o retorno esperado de um ativo?

2. Breve revisão da literatura

2.1. A Teoria financeira do desconto

A teoria financeira do desconto surgiu muito antes (a) da criação do IASC⁶ em 1973, que mais tarde, em 2001, viria a se converter no IASB e (b) da obrigatoriedade da aplicação das normas internacionais de contabilidade por parte das empresas cotadas, a partir de 2005, com a publicação do Regulamento (CE) N.º 1606/2002, de 19 de julho pela Comissão Europeia.

O primeiro modelo CAPM⁶ foi desenvolvido por William Sharpe (1964) e John Lintner (1965), com base no modelo de escolha de portfólio desenvolvido por Harry Markowitz (1959).

Desde a crise de 1929, conhecida como a “Grande Depressão”, o cálculo de fluxos de caixa com desconto ganhou popularidade como método de avaliação das ações. Já Irving Fisher, no seu livro de 1930, *The Theory of Interest*, e o texto de 1938 de John Burr Williams, *The Theory of Investment Value*, expressaram formalmente o método Fluxo de caixa descontado em termos econômicos modernos.

Atualmente, as taxas de desconto são intrínsecas à praticamente todas as normas contabilísticas e de relato financeiro e, baseiam-se em teorias financeiras sólidas e amplamente usadas por profissionais da área financeira.

2.1.1. Equity Risk Premium (ERP): Importância e determinantes

Aswath Damodaran (2012) refere que o ERP reflete os julgamentos fundamentais que fazemos quanto ao risco de uma determinada economia / mercado e o preço que atribuímos a esse risco.

Existem vários modelos que tentam definir o ERP matematicamente. A maior parte dos modelos decompõe o retorno esperado em duas componentes, sendo uma expectável e outro aleatório:

$$(1) R_{t+k} = E_t [R_{t+k}] + \text{error}_{t+k}$$

Aonde:

- R_{t+k} : Retorno realizado entre o período t e t+k.
- $E_t [R_{t+k}]$: Retorno esperado entre o período t e t+k, usando a informação disponível no período t.
- error_{t+k} : É uma variável aleatória desconhecida no período t e realizado no período t+k. É expectável que tenha uma média de zero e é ortogonal a $E_t [R_{t+k}]$

Por outro lado, o ERP no período t para o horizonte k é definido como:

$$(2) \text{ERP}_t(k) = E_t [R_{t+k}] - R_{t+k}^f$$

Aonde:

· R_{t+k}^f : Taxa isenta de risco conhecida no período t, atribuída pelo investimento no período t para t+k.

2.1.2. Equity Risk Premium (ERP) e Taxas de desconto

O ERP é o prémio de risco associado a investimentos em ativos de mercado que, de acordo com Aswath Damodaran (2012), têm um retorno esperado e um nível de risco superior quando comparadas com investimentos em ativos isentos de risco (títulos de dívida pública). Este retorno expectável é um determinante tanto do custo de capital próprio, e custo de capital, *input* essencial na análise financeira e avaliação de ativos.

Não obstante, o fato de existirem vários modelos concorrentes de risco e retorno em finanças, todos partilham a mesma visão sobre o risco: (1) definem risco em termos de variância dos atuais retornos face aos retornos expectáveis; (2) argumentam que o risco deve ser medido a partir da perspectiva do investidor marginal num ativo, e que este investidor marginal é bem diversificado.

2.1.3. Determinantes do ERP

Os prémios de risco devem refletir não só o risco percecionado pelo investidor no capital investido, mas também o preço que pagam por assumir este risco.

· Aversão ao risco

Aswath Damodaran (2012), afirmou que quando um investidor se torna mais avesso ao risco, os prémios de risco de ações aumentam e, os prémios de risco diminuem quando a aversão ao risco diminui.

· Risco económico

Wachter *et al.* (2005) associam a mudança dos prémios de risco de ações nos Estados Unidos com as alterações na volatilidade na economia real.

· Informação

Yee (2006) define a qualidade de informação em termos da volatilidade dos ganhos futuros e argumenta que o ERP aumenta (diminui) quando a qualidade da informação diminui (aumenta).

· Liquidez

Gibson e Mougeot (2002) observaram os retornos das ações norte-americanas de 1973 a 1997 e concluem que a liquidez representa um componente significativo do prémio geral de risco de ações e que seu efeito varia ao longo do tempo. Ainda, Bekaert Harvey e Lundblad (2007) apresentam evidências que as diferenças nos retornos de capital em mercados emergentes podem ser parcialmente explicadas pelas diferenças de liquidez em todos os mercados.

· Risco catastrófico

Rietz (1988) usa a possibilidade de eventos catastróficos para justificar prémios maiores de risco de ações e Barro (2006) estende esse argumento.

· A Componente Comportamental / Irracional

Aswath Damodaran (2012) argumenta que os investidores nem sempre têm comportamentos racionais e que o ERP pode mesmo que parcialmente ser explicado por peculiaridades do comportamento humano.

2.2. Desconto no reporte financeiro em IFRS

Algumas normas que habitualmente requerem a aplicação do desconto:

IAS/IFRS	Método	Taxa(S) DE DESCONTO
IAS 19	Unidade de Crédito Projetada	- Obrigações de alta qualidade de sociedades, ou; - Obrigações governamentais, de países em que não exista "deep market" para obrigações corporate.
IAS 20	Taxa de juro efetiva	- Empréstimos: Taxa de juro efetiva; - Taxa de desconto que reflita o risco de crédito da própria empresa.
IAS 28	Valor de Uso	- WACC; - Taxa incremental de empréstimos obtidos pela entidade; - Outras taxas de mercado de empréstimos obtidos.
IAS 36	Valor de Uso	- WACC; - Taxa incremental de empréstimos obtidos pela entidade; - outras taxas de mercado de empréstimos obtidos.
IAS 37	Valor presente	- Taxa de desconto "real" (É prática corrente considerar a yield de obrigações do governo do país onde a entidade opera).
IAS 40	Justo valor	Taxas de desconto que reflitam avaliações correntes de mercado quanto à incerteza na quantia e tempestividade dos fluxos de caixa. - Taxas de juros e yields, "interest rates and yield curves observable at commonly quoted intervals"; - Volatilidades implícitas, "implied volatilities"; - Spread de crédito, "credit spreads".
IFRS 9	Taxa de juro efetiva	- <u>Constas a receber de clientes</u> : Taxa à qual a empresa (contraparte) é financiada/ A taxa prevalecente de um instrumento similar de um emitente com uma notação (rating) de crédito similar/ Uma taxa de juro que desconte a quantia nominal do instrumento para o preço de venda corrente a dinheiro dos bens ou serviços; - <u>Suprimentos concedidos ou obtidos</u> : Taxa de juro corrente do mercado (Taxa à qual a empresa (contraparte) é financiada); - <u>Obrigações</u> : Taxa de juro efetiva (contraparte); - <u>Fornecedores</u> : Taxa à qual a empresa é financiada; - a própria empresa. - <u>Empréstimos</u> : Taxa de juro efetiva - que reflita o risco de crédito da própria empresa.
IFRS 13	Valor presente	A taxa que um participante de mercado utilizaria para aquele ativo. - Taxas de juros e yields, "interest rates and yield curves observable at commonly quoted intervals"; - Volatilidades implícitas, "implied volatilities"; - Spread de crédito, "credit spreads".
IFRS 16	Valor presente	- Taxa de juro implícita na locação, Ou; - WACC; - Yields do imobiliário (derivada de informação de mercado); - Taxa de juro de empréstimos da entidade (Euribor + spread); - Taxa de juro dos empréstimos do grupo (Euribor + spread).

3. Metodologia

Efetuamos uma pesquisa de campo, tendo como população alvo responsáveis pela contabilidade, *Chief Risk Officers (CRO)*, *Chief Financial Officers (CFO)*, auditores, analistas financeiros, responsáveis pela divisão de *corporate finance*, *controllers* de empresas que reportam em *IFRS* (total de 73 respostas obtidas), e foi complementada com uma entrevista feita a um especialista em *Capital Markets*.

Adicionalmente, verificamos como as empresas cotadas *PSI-20*⁷ divulgam os métodos e taxas de desconto nos seus relatórios de contas consolidadas referentes ao exercício de 2017.

Tendo em atenção os fatores identificados na literatura, propomos um modelo de regressão múltipla para explicar o retorno de um ativo:

Retorno esperado de um ativo (Taxa de desconto associado) = β_0 + β_1 fatores macroeconómicos + β_2 Acesso à informação + β_3 aversão ao risco dos investidores + β_4 volatilidade da economia real + β_5 liquidez do ativo + β_6 Risco catastrófico + β_7 comportamentos irracionais dos investidores + ϵ

De seguida faremos uma síntese dos resultados mais importantes do trabalho.

4. Conclusão

4.1. Discussão resultados estatística descritiva

· IAS 19 - Benefícios dos Empregados

Batman *et al.* (2016) realçou o fato de muitas empresas usarem taxas de juros propositadamente mais elevadas para permitir que as empresas tenham estimativas mais baixas dos compromissos com pensões.

Verificamos que a maioria dos inquiridos utilizam o Método da Unidade de Crédito Projetada e as taxas de "Obrigações governamentais" no desconto dessas obrigações, o que vai de encontro ao recomendado por Batman *et al.* (2016) e vai ainda de encontro aos pressupostos da IAS 19. A maioria dos inquiridos (47.9%, 35 inquiridos) afirmam que a norma é complexa e que têm "dificuldades na obtenção dos inputs".

Todas as empresas cotadas no PSI-20 utilizam o Método da Unidade de Crédito Projetada, sendo que em termos de taxas de desconto, a maioria destas empresas utilizam "Obrigações de alta qualidade de sociedades".

Verificamos que as práticas em Portugal vêm contrariar os estudos de Batman *et al.* (2016), uma vez que da análise efetuada verificamos que a prática contabilística não foge muito dos pressupostos da IAS 19.

· IAS 20 - Contabilização de subsídios Governamentais

A norma refere que os passivos referentes aos subsídios reembolsáveis devem ser descontados utilizando o método de taxa de juro efetiva, utilizando a taxa de juro efetiva ou a taxa de desconto que reflita o risco de crédito da própria empresa.

A maioria dos inquiridos (86.3%, 63 inquiridos) utilizam o método da taxa de juro efetiva para reconhecer os benefícios de um empréstimo governamental com uma taxa de juro inferior à do mercado, sendo que utilizam (87.7%, 64 inquiridos) a "Taxa de juro corrente do mercado (Taxa à qual a empresa é financiada)" para efetuar o desconto. No que se refere às dificuldades sentidas pelos utilizadores, destaca-se a "dificuldade na obtenção dos inputs" (50.7%, 37 inquiridos). Da análise resultados dos questionários e confrontando-os com a IAS 20 e com a prática corrente das maiores empresas portuguesas verificamos que existe o cumprimento efetivo do normativo.

Identificamos duas empresas cotadas no PSI-20 com este tipo de subsídio específico e confirmamos que se os métodos e taxas de desconto divulgados no relatório de contas consolidadas estão de acordo com IAS 20 (Taxa de juro efetiva e Taxa de financiamento da empresa à data do reconhecimento, para empréstimos de prazos semelhantes).

· IAS 28 - Investimentos em Associadas e Joint ventures

A IAS 28 recorre à IFRS 9 para determinar se é necessário reconhecer qualquer perda por imparidade adicional com respeito ao investimento líquido da investidora na associada.

Constatamos que a maioria dos inquiridos (95.9%, 70 inquiridos), utiliza o Método de Fluxo de Caixa Descontados. Em termos de taxa de desconto a maioria (49.3%, 36 inquiridos) utiliza a "taxa incremental de empréstimos obtidos pela entidade", e cerca de 41.1% (total de 30 inquiridos) utilizam o "WACC" nas análises de imparidade.

Relativamente às dificuldades sentidas pelos utilizadores (60.3%, 44 inquiridos), realçam sobretudo o facto de terem "dificuldades na obtenção dos inputs".

Pelo fato de não existir muitas empresas comparáveis em termos de estrutura, dimensão e risco, na determinação do valor de uso em vez das cotadas no PSI-20 usarem uma "Taxa implícita nas transações correntes de mercado para ativos semelhantes", usam na sua maioria a taxa alternativa, o WACC.

· IAS 36 - Imparidade de Ativos

Francesco Avallone, *et al.*, (2015), afirmam que muitas empresas manipulam as taxas de crescimento para evitar constituir imparidade sobre o valor contabilizado em *Goodwill*.

Da análise efetuada, constatamos que parte significativa dos utilizadores (95.9%, cerca de 70 inquiridos), utiliza o Método de "Fluxo de Caixa Descontado" na avaliação de imparidades do *Goodwill*, com a utilização da "taxa incremental de empréstimos obtidos pela entidade (53.4%, 39 inquiridos) e do WACC (35.6%, 26 inquiridos), enquanto taxas de desconto preferenciais. Em termos de dificuldades de aplicação da norma os inquiridos (52.1%, 38 inquiridos) realçam o fato de ter "dificuldades na obtenção dos inputs".

A nível das empresas cotadas no PSI-20, os testes de imparidades de ativos como por exemplo o teste de imparidade do *Goodwill* são considerados normalmente como matérias relevantes nos relatórios das empresas auditoras de acordo com a ISA 701⁸, sendo objeto de análise cuidada dos modelos e taxas de desconto utilizados, por isso contrariamente ao que Francesco Avallone, *et al.*, (2015) apontam, a evidência empírica em Portugal mostra que apesar de ser uma matéria sensível, não é de fácil manipulação a nível das cotadas dos PSI-20.

· IAS 37 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

Radu Riana Iren (2013), afirmam que ao nível da banca, existem derrogações ao princípio da prudência em relação às operações de mercado, quando são avaliadas a preços de mercado.

Verificamos que quantidade significativa de utilizadores (84.9%, 62 inquiridos) determinam o valor presente das obrigações de acordo com a IAS 37 utilizando taxas de "yield de obrigações do governo do país onde a entidade opera". Os utilizadores (50.7%, 37 inquiridos) identificam sobretudo as "dificuldades na obtenção dos inputs", como principal constrangimento.

Analisamos as divulgações das empresas cotadas no PSI-20, tendo verificado que a maioria não divulga de forma explícita a taxa de desconto, com exceção da GALP Energia SA., que divulga o uso de uma "taxa de desconto sem risco" de acordo com a IAS 37, por outro lado a Mota-Engil SGPS, usa a taxa média de financiamentos da entidade. Nota-se que a utilização de taxas médias de financiamentos da entidade, principalmente às empresas de construção civil onde as taxas de financiamento são elevadas, derivado do risco



inerente do setor, pode desvirtuar o cálculo das responsabilidades, uma vez que, sendo uma taxa de mercado, superior à das “taxas de desconto sem risco”, fazem com que o valor descontado seja inferior e consequentemente às responsabilidades apresentadas no balanço serão inferiores ao das empresas que utilizam taxas de desconto sem risco.

• IAS 40 – Propriedades de Investimento

A IAS 40 remete para a IFRS 13 no que toca ao cálculo do justo valor. Dado a dificuldade de aplicação dos requisitos dos níveis 1 e 2, é comumente aplicado o nível 3 de avaliação por justo valor. Considerando o nível 3 de aplicação do justo valor, as empresas aplicam o método de projeções de fluxos de caixa descontados (97.3%, 71 inquiridos).

Constatamos que, para determinar o justo valor dos ativos de acordo com a IAS 40, 64.4% (cerca de 47 inquiridos) responderam que utilizam as “*interest rates and yield curves observable at commonly quoted intervals*”. No que se refere às dificuldades sentidas pelos utilizadores, é realçado por 50.7% (cerca de 37 inquiridos), sobretudo a dificuldade na obtenção dos *inputs*.

A aplicação do método de rendimento⁹ é muito comum nas avaliações de propriedades de investimento das cotadas no PSI 20. Com exceção da Corticeira Amorim S.G.P.S., S.A. que utiliza o WACC, as restantes empresas utilizam taxas de desconto do mercado (não divulgam de forma explícita).

• IFRS 9 – Instrumentos financeiros

Com a introdução da IFRS 9, de acordo com Henry Stewart (2016), os níveis de ajustamentos, bem como a dinâmica das despesas de risco de crédito em curso, mudam significativamente. A IFRS 9 substitui a IAS 39, tendo sido adotada pela União Europeia em finais de novembro de 2016, com início de aplicação obrigatória em 2018. Esta norma mantém os requisitos da IAS 39 para o reconhecimento e desreconhecimento de instrumentos, com pequenas alterações.

Relativamente à aplicação da IFRS 9 nas contas a receber de clientes, a maioria dos utilizadores (95.9%, 70 inquiridos), aplicam o método de custo amortizado, e utilizam a “Taxa à qual a empresa é financiada (contraparte)”, para fazer o desconto (63.0%, 46 inquiridos). No que se refere a suprimentos, quantidade muito significativa de utilizadores 95.9% (cerca de 70 inquiridos) aplicam à “Taxa à qual a empresa - contraparte é financiada”. Já no que se refere ao desconto de “obrigações”, “dividas aos fornecedores” e “empréstimos sem juros”, 97.3% dos inquiridos (cerca de 71 inquiridos) utilizam a taxa de juro efetiva destas obrigações. No que toca às dificuldades sentidas pelos utilizadores da IFRS 9 realçam sobretudo à dificuldade na obtenção dos *inputs* (68.5%; 50 inquiridos).

É prática nas cotadas no PSI-20 à utilização do custo amortizado utilizando o método da taxa de juro efetiva nos seus ativos e passivos financeiros.

Com a substituição do modelo das perdas incorridas pelo modelo das perdas esperadas a IFRS 9, altera-se completamente a forma de

analisar as perdas por imparidade e compreende-se de todo modo às preocupações de Henry Stewart (2016), uma vez as imparidades serão registadas mais cedo e terá impacto no resultado contabilístico que muitos empresários buscam evitar, uma vez que têm foco nos dividendos.

• IFRS 13 - Mensuração do Justo Valor

A Norma IFRS 13 interage com todas as outras normas uma vez que de acordo com a estrutura conceptual, a nível de mensuração inicial de ativos e passivos normalmente é usado o justo valor, sendo que a mensuração subsequente pode assumir diversas formas.

Constatamos que praticamente todos os utilizadores inquiridos (95.9%, 70 inquiridos) afirmam que utilizam o referido método de valor presente para mensurar ativos e passivos ao justo valor sendo que é comum utilizar (80.8%, 59 inquiridos) as *"interest rates and yield curves observable at commonly quoted intervals"*, na determinação do valor presente. No que toca às dificuldades sentidas pelos utilizadores, estes (53.4%, 39 inquiridos), realçam sobretudo a "Dificuldade de compreensão da norma".

Contatamos que as cotadas no PSI-20 registam os ativos e passivos ao justo valor, utilizando o modelo de fluxos de caixa descontados, sendo que as taxas de desconto variam com o ativo/passivo em causa, que variam desde taxas de juro atuais de mercado, Taxas *forwards* e fatores de desconto, WACC, taxas de desconto ao risco de crédito.

• IFRS 16 - Locações

A norma IFRS 16 foi adotada pela União Europeia no início de novembro de 2017, a sua utilização efetiva será a partir de 1 de janeiro de 2019, não obstante o fato da maioria das empresas ainda estarem a determinar e avaliar os impactos contabilísticos da sua adoção, a sua aplicação antecipada é permitida pelas empresas que aplicam a IFRS 15- Réditos de contratos com clientes.



Verificamos que a maioria dos utilizadores (82.2%, 60 inquiridos) elegem o método valor presente como o mais indicado e a "Taxa de juro implícita na locação" (46.6%, 34 inquiridos), como sendo a mais adequada para determinar o valor presente dos passivos de locação. No que se refere às dificuldades de aplicação os utilizadores (58.9%, 43 inquiridos), indicam a "Dificuldade de compreensão da norma" como principal dificuldade sentida na aplicação da IFRS 16.

Da análise documental das contas consolidadas das empresas cotadas no PSI-20, verificamos que a empresa CTT – Correios de Portugal, S.A é a que está mais adiantada na aplicação da IFRS 16, uma vez que já determinaram os impactos da sua utilização. Verificamos que os CTT – Correios de Portugal, S.A utilizam o método Valor presente, e a taxa de desconto implícita na locação de acordo com o recomendado na IFRS 16.

4.2. Discussão resultados estatística inferencial

Respostas às questões colocadas no Ponto 1:

R1: A taxa de desconto a aplicar deve sempre refletir o risco do ativo ou passivo em questão. Sendo uma matéria subjetiva, apesar da prática se basear na utilização de variáveis diretamente observáveis, a verdade é que por vezes se corre o risco de incluir, em certa medida, o mesmo fator mais do que uma vez. Constatamos que, tanto os utilizadores das normas, assim como às empresas cotadas no PSI-20 tendem a utilizar os modelos e as taxas de desconto recomendadas pelas normas internacionais. Entretanto, algumas normas não são explícitas abrindo caminho a subjetividade na sua aplicação.

R2: O conceito de taxa de desconto existe nas normas contabilísticas, contudo, a sua definição prática, isto é, os fatores a utilizar, não vêm definido nas normas contabilísticas. A definição da taxa de desconto acaba por ser feita de acordo com as melhores práticas de mercado e de acordo com a teoria financeira. Algumas normas internacionais são tidas como complexas, linguagem de cariz muito técnico e difíceis de ser aplicadas, uma vez que não são perceptíveis para grande parte dos utilizadores. A dificuldade de compreensão da norma é uma das principais dificuldades sentidas pelos utilizadores, principalmente no que se refere às normas IFRS 9, IFRS 13 e IFRS 16.

R3: É fundamental que uma taxa de desconto esteja alinhada com o risco do ativo ou passivo que pretende ser descontado. Com exceção da IAS 19, IFRS 9 e IFRS 16, que são muito explícitas em termos das taxas de desconto que devem ser usadas para aplicar os modelos de desconto, as restantes normas são menos explícitas, abrindo caminho a subjetividade. O fato de algumas normas não serem muito explícitas dificulta que os utilizadores consigam ter uma base de *inputs* adequados aos modelos de desconto recomendados.

R4: Por vezes, verifica-se um menor cuidado com a definição da taxa de desconto em empresas de menor dimensão ou com funções menos definidas, nomeadamente, a contabilística. Da prática verificada, a aplicação da teoria da financeira à definição da taxa de desconto é geralmente correta. O que por vezes se verifica, é a utilização de *inputs* desadequados ao ativo em questão. Nas empresas de grandes dimensões, como o caso das cotadas no PSI-20, constatamos que as práticas de desconto tendem a estar muito alinhadas com

as normas internacionais. Tal é compreensível, uma vez que, estas empresas têm profissionais altamente qualificados estando assim bem assessorados na aplicação das normas internacionais.

R5: A IFRS 9 traz algumas alterações a nível contabilísticos, contudo os princípios de mensuração continuam semelhantes à IAS 39, pelo que a definição da taxa de desconto não alterou. O que se verifica é a dificuldade de adequar a taxa de desconto ao ativo. Já na IFRS 16, a norma é mais objetiva, mencionando que a taxa de desconto a aplicar ao desconto do passivo da locação deve ser a implícita na locação. O que se tem verificado é que, os locadores nem sempre fornecem essa informação, sendo necessário seguir o caminho alternativo previsto na IFRS 16, utilizando como taxa de desconto, a taxa de juro incremental da entidade, para o mesmo prazo, montante e ativo subjacente/colateral num ambiente económico semelhante, considerando os resultados dos inquéritos aos utilizadores tanto a dificuldade de obtenção de *inputs*, como a dificuldade de compreensão são as razões apontadas como principais dificuldades na aplicação do desconto nas IFRS.

R6: dado o cariz das dificuldades sentidas, atribuídas essencialmente à dificuldade de compreensão das normas e dificuldades de obtenção de *inputs*, cremos que o IASB deve tomar medidas que possibilitem a médio prazo, reverter esta situação, possibilitando que as normas sejam melhor e mais amplamente divulgadas.

¹ European Securities and Markets Authority

² International Financial Reporting Standards

³ International Accounting Standards Board

⁴ The Institute of Chartered Accountants of Scotland

⁵ The International Accounting Standards Committee

⁶ Capital asset pricing model

⁷ O PSI-20 é um índice de referência das empresas que negociam na Euronext Lisbon, a principal bolsa de valores de Portugal

⁸ International Standard on Auditing 701: Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor Independente

⁹ O método do rendimento é um método de atualização das rendas futuras dos imóveis

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

A Quagli (2010), "Fair Value or Cost Model? Drivers of Choice for IAS 40 in the Real Estate Industry.", Journal, European Accounting Review, Volume 19;

Avallone, Francesco & Quagli, Alberto, (2015), "Insight into the variables used to manage the goodwill impairment test under IAS 36.", Advances in accounting, Elsevier, vol. 31(1), pages 107-114;

Barro R J., (2006), "Rare Disasters and Asset Markets in the Twentieth Century, Quarterly", Journal of Economics, August 823-866;

Bauman, Mark P. & Shaw, Kenneth W., (2016), "Harmonizing pension accounting: Income statement effects of applying IAS19R to U.S. firms", Research in Accounting Regulation, Elsevier, vol. 28(1), pages 1-10;

Bekaert G., Harvey C. R., Lundblad C., (2007), "Liquidity and Expected Returns: Lessons from Emerging Markets", The Review of Financial Studies, v20, 1783-1831;

Cozma, Ighian Diana (2015), "Fair value measurement under IFRS 13. Annals of the Constantin Brâncuși, University of Târgu Jiu, Economy Series, Issue 3/2015.

Damodaran, A. (2012), "Equity Risk Premiums (ERP): Determinants, Estimation, and Implications—The 2012 Edition." Unpublished paper, New York University;

Fisher, Irving (1930), "The theory of interest, as determined by impatience to spend income and opportunity to invest it", New York, The Macmillan Company 1930;

Gibson R., Mougeot N., (2004), "The Pricing of Systematic Liquidity Risk: Empirical Evidence from the US Stock Market". Journal of Banking and Finance, v28: 157-78;

James A. Miles; John R. Ezzell, (1980), "The Weighted Average Cost of Capital, Perfect Capital Markets, and Project Life: A Clarification", The Journal of Financial and Quantitative Analysis, Vol. 15, No. 3. (Sep. 1980), pp. 719-730;

JESSICA A. WACHTER, Can Time-Varying Risk of Rare Disasters Explain Aggregate Stock Market Volatility?, The Journal of Finance, 68, 3, (987-1035), (2013).

Lintner, John (1965), "The Valuation of Risk Assets and the Selection of Risky Investments in Stock Portfolios and Capital Budgets", Review of Economics and Statistics. 47:1, pp. 13-37;

Markowitz, Harry (1959), "Portfolio Selection: Efficient Diversification of investments. Cowles Foundation", Monograph No. 16. New York: John Wiley & Sons, Inc.;

Martin Lettau & Sydney Ludvigson & Jessica Wachter, 2005, "The declining equity premium: what role does macroeconomic risk play?", Proceedings, Board of Governors of the Federal Reserve System (U.S.);

Mian, M. A. and Velez-Pareja, Ignacio, Applicability of the Classic WACC Concept in Practice (September 10, 2005). Latin American Business Review, Vol. 8, No. 2, pp.19-40, 2007. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=804764>.

Pereira, Jose Manuel (2015), "The Impact of Accounting for Government Grants on Equity Capital", Procedia Economics and Finance 23 (2015) 1401 – 1404;

Radu Riana Iren & Isai Violeta, (2013), "The Applicability Of The Prudence Principle To Bank Companies In The Vision Of IAS 37", Risk in Contemporary Economy, "Dunarea de Jos" University of Galati, Faculty of Economics and Business Administration, pages 179-185;

Rietz, Thomas A., 1988, "The equity risk premium a solution," Journal of Monetary Economics, Elsevier, vol. 22(1), pages 117-131, July.

Sacarin, Marian, (2017), "IFRS 16. Leases. Consequences on the financial statements and financial indicators", Bucharest University of Economic Studies, Romania;

Sharpe, W.F. (1964), "Capital Asset Prices: A Theory of Market Equilibrium Under Conditions of Risk", Journal of Finance 19, no. 3: 425-442;

Stewart, Henry, (2016), "Expected loss provisioning under upcoming IFRS 9 Impairment Standards: A new source of P&L volatility — can we tame it?", Journal of Risk Management in Financial Institutions Vol. 9, 4 332-343;

Yee, K. K., (2006), "Earnings Quality and the Equity Risk Premium", Contemporary Accounting Research, v23, 833-877;

SITES CONSULTADOS:

<https://www.ifrspublicationsonline.com>

<https://inform.pwc.com/inform2/show>

<http://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/>

<https://www.icas.com/technical-resources/icas-calls-for-research-on-discounting-in-financial-reporting>

**SOFTWARE DE AUDITORIA
LÍDER MUNDIAL**

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

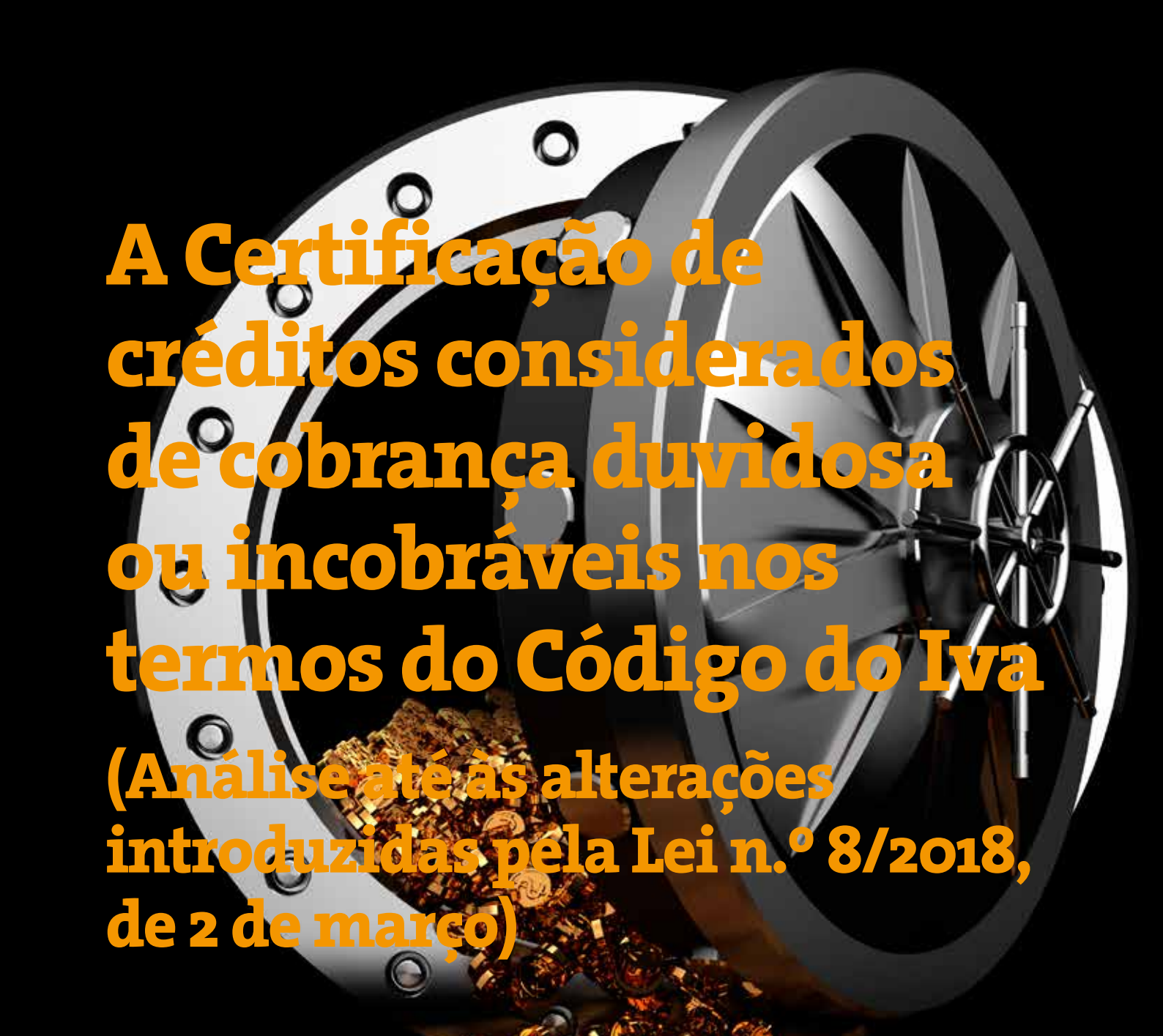
CASEWARE

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



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)

Fiscalidade



José Armando Novais e Silva
MEMBRO ESTAGIÁRIO



1. Introdução

Na generalidade das situações em concreto a certificação de créditos considerados de cobrança duvidosa¹ ou incobráveis nos termos do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) encerra um elevado grau de risco. Trata-se de uma matéria que, tendo sofrido inúmeras alterações ao nível legislativo e ao nível dos entendimentos doutrinários, depende da verificação de uma multiplicidade e complexidade de requisitos, que acarretam incertezas de interpretação, agravadas por uma imprecisa delimitação dos elementos a apreciar pelo Revisor Oficial de Contas (ROC).

A análise desenvolvida ao longo deste trabalho visa contribuir para melhorar a avaliação do risco do ROC neste tipo de missões e, numa abordagem de reflexão acerca de algumas das incertezas sobre a matéria, mais do que de esclarecimento das mesmas, porquanto da incumbência do legislador e das autoridades envolvidas, assenta numa sistematização dos requisitos exigidos pelos regimes de regularização do IVA atualmente em vigor², bem como numa tentativa de caracterizar a missão do ROC, tomando em consideração: as disposições do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) e legislação complementar³; a doutrina relevante produzida pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)⁴; as principais disposições

do direito civil e do direito falimentar⁵ aplicáveis; as disposições estatutárias e normas técnicas que enquadram o trabalho do ROC neste tipo de missões⁶; bem como, alguma da doutrina e da jurisprudência relacionadas.

Num esforço de objetividade na apresentação das matérias recorreu-se à utilização de diversos quadros de síntese, a uma coluna paralela ao corpo do texto destinada à referência das principais normas sobre o assunto em causa, bem como à utilização de notas de rodapé.

O artigo inicia-se com a análise, no Ponto 2, dos regimes de regularização do IVA respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis atualmente em vigor, privilegiando os aspetos mais relevantes para a certificação por ROC, em detrimento da apreciação das inconsistências ou da razoabilidade dos mesmos, mas, ainda assim, tentando evidenciar as incertezas decorrentes da redação da lei e da conjugação desta com a doutrina e com a jurisprudência relacionadas, por forma a sensibilizar o ROC para os riscos da sua missão e, desta forma, auxiliar no cumprimento da mesma.

Quadro n.º 1: Lista de termos, abreviaturas, siglas, acrónimos e símbolos utilizados

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.

2. Regularização do IVA nos créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis

2.1. Introdução

Para além de outras situações em que se encontra prevista a possibilidade de regularização do IVA, nomeadamente por redução do valor tributável, depois de já terem sido apresentadas as declarações periódicas, por emissão de faturas inexatas e pela correção de erros materiais ou de cálculo praticados nos registos e nas declarações, o CIVA contempla outras situações em que os sujeitos passivos do imposto podem regularizar a seu favor o IVA anteriormente liquidado, através do mecanismo da dedução⁷, designadamente do IVA respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa⁸ ou incobráveis.

A regularização do IVA respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis tem sofrido importantes alterações, pelo que, ao longo deste Ponto, procura-se, numa lógica de apresentação comparada, caracterizar os dois regimes atualmente em vigor, aplicáveis em função do momento do vencimento dos créditos subjacentes ao IVA a regularizar, abordando as incertezas que deles derivam e privilegiando os aspetos relevantes para a certificação por ROC.

Considerando a natureza deste trabalho não são aqui analisados os diversos regimes que vigoraram até à aprovação da Lei do Orçamento do Estado (LOE) para 2013⁹, até porque, atento o prazo geral de quatro anos previsto para o exercício do direito à dedução do imposto¹⁰, já se encontram atualmente ultrapassados todos os prazos para a regularização do IVA respeitante às situações em que o facto relevante para que os créditos sejam considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis tenha ocorrido até 31 de dezembro de 2012.

2.2. Regimes atualmente em vigor

2.2.1. Abrangência dos regimes e principais alterações durante a sua vigência

Com a aprovação da LOE para 2013, a partir 1 de janeiro desse ano passaram a coexistir dois regimes de regularização do IVA respeitante às situações em que o facto relevante para que os créditos sejam considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis ocorra a partir dessa data:

- um aplicável aos créditos vencidos até 31 de dezembro de 2012, consignado nos n.ºs 7 a 12, 16 e 17 do artigo 78.º do CIVA; e
- outro aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013, consignado nos artigos 78.º-A a 78.º-D do CIVA e na Portaria n.º 172/2015, de 5 de junho.

Lei n.º 66B/2012, de 31-12-2012

(Retificada pela declaração de retificação n.º 11/2013, de 28-02-2013)

art.º 195.º

art.º 196.º

art.º 198.º
n.ºs 6 e 7

De notar que a introdução deste último regime foi acompanhada de alterações ao regime até então vigente, após as quais o mesmo passou a ser exclusivamente aplicável aos créditos vencidos até 31 de dezembro de 2012, destacando-se, desde logo, de entre as alterações introduzidas, que a certificação por ROC, até então somente

exigida para os designados «outros créditos»¹¹ nas situações previstas no n.º 8 do artigo 78.º do CIVA, passou também a ser exigida para os créditos considerados incobráveis nas situações previstas em ambos regimes.

Desde então, o regime aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013 foi alterado pela LOE para 2014, a qual, com efeitos a partir de 1 de janeiro desse ano, reduziu, de quatro para dois anos, o prazo para a regularização do IVA respeitante aos créditos considerados de cobrança duvidosa com valor não superior a 750 euros, bem como aos créditos considerados incobráveis, conforme sistematizado no Subponto 2.2.3.

A LOE para 2015, com efeitos a partir de 1 de janeiro desse ano, introduziu novas alterações sobre a matéria, tendo modificado, em ambos regimes, o facto relevante para que os créditos sejam considerados incobráveis em processos de insolvência com carácter pleno, conforme explicado no Subponto 2.6.2, e tendo eliminado, no regime aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013, a condição de desconhecimento contabilístico dos créditos considerados de cobrança duvidosa por se encontrarem em mora há mais de 24 meses desde a data do respetivo vencimento¹².

Lei n.º 83C/2013, de 31-12-2013

art.º 181.º

Lei n.º 82 B/2014, de 31-12-2014

art.º 194.º

Mais recentemente, a LOE para 2018, com efeitos a partir de 1 de janeiro desse ano, e, apenas, no que respeita ao regime aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013, voltou a introduzir profundas alterações ao rol dos factos relevantes para a regularização do IVA nos créditos considerados incobráveis, tendo: (i) passado a contemplar as situações de encerramento do processo de insolvência por insuficiência de bens¹³, equiparáveis às insolvências decretadas de caráter limitado até então já elegíveis para estes efeitos, (ii) expressamente delimitado a regularização do IVA à parte perdoada dos créditos nas situações de homologação do plano de insolvência¹⁴ ou do plano de recuperação¹⁵, bem como (iii) procrastinado para o momento posterior à realização do rateio final do qual resulte o não pagamento definitivo dos créditos as demais situações de regularização do IVA até então previstas no âmbito do processo de insolvência.

Por último, já em 2018, e uma vez mais, apenas, no que respeita ao regime aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013, o elenco dos factos relevantes para a regularização do IVA nos créditos considerados incobráveis foi ajustado em conformidade com a criação do Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas (RERE) e consequente revogação do Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (SIREVE), conforme explicado no Subponto 2.6.4.

Constata-se, pois, que às dificuldades de aplicação e de interpretação inerentes à coexistência dos dois regimes de regularização, acrescem, ainda, as dificuldades decorrentes das inúmeras alterações legislativas entretanto introduzidas, muitas das quais abrangendo, apenas, e incompreensivelmente, o regime aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013. Este contexto é ainda

agravado pela circunstância das alterações legislativas em causa não terem sido introduzidas com natureza interpretativa, suscitando legítimas incertezas acerca dos factos relevantes elegíveis e demais requisitos exigíveis a cada momento, principalmente nas situações em que um determinado facto relevante tenha deixado de ser legalmente elegível durante o prazo para a regularização do IVA.

Lei n.º 114/2017,
de 29-12-2017
art.º 236.º

Lei n.º 8/2018,
de 02-03-2018
art.º 32.º

2.2.2. Momento do vencimento dos créditos

Como resulta do exposto no Subponto 2.2.1., a determinação do momento do vencimento dos créditos é essencial para a identificação do regime de regularização do IVA dos créditos considerados

de cobrança duvidosa ou incobráveis aplicável a cada situação em concreto.

A respeito do momento do vencimento dos créditos, o CIVA estabelece que:

“Para efeitos do disposto no número anterior, considerase que o vencimento do crédito ocorre na data prevista no contrato celebrado entre o sujeito passivo e o adquirente ou, na ausência de prazo certo, após a interpelação prevista no artigo 805.º do Código Civil¹⁶, não sendo oponível pelo adquirente à Autoridade Tributária e Aduaneira o incumprimento dos termos e demais condições acordadas com o sujeito passivo.”

CIVA
art.º 78.º-A
n.º 3

Contudo, conforme enunciado no seu início, esta disposição é expressamente estabelecida para efeitos da regularização do IVA nos créditos considerados de cobrança duvidosa que tenham vencido após 1 de janeiro de 2013¹⁷, pelo que, não é claro que deva ou possa ser atendida para efeitos da identificação do momento do vencimento dos créditos, relevante para o adequado reconhecimento do regime de regularização do IVA aplicável.

Mesmo que admitida a possibilidade da extensão da referida disposição para esta última finalidade, até porque, a AT assim o considera¹⁸, a redação nela adotada, poderá, em algumas situações, suscitar legítimas dúvidas quanto à determinação do momento do vencimento dos créditos e, por conseguinte, quanto ao regime de regularização do IVA aplicável.

De facto, nas situações em que os créditos tenham sido constituídos com ausência de prazo certo e o devedor não tenha sido judicialmente interpelado para o respetivo pagamento antes de ter sido interpelado extrajudicialmente para o efeito, poderá questionar-se acerca dos meios e das formas consideradas adequadas para determinar o momento do vencimento dos créditos.

Nestas situações, designadamente naquelas em que é utilizado um menor grau de formalismo, ou naquelas em que é utilizado um formalismo crescente à medida das sucessivas tentativas de cobran-

ça, resulta que uma interpretação mais ou menos restritiva sobre a ocorrência da interpelação extrajudicial do devedor poderá fazer depender o reconhecimento: (i) do regime de regularização do IVA aplicável, (ii) da qualificação ou do momento de ocorrência de uma situação de créditos considerados de cobrança duvidosa pela mora, com as consequências que daí possam advir para (iii) a qualificação de uma situação de créditos considerados incobráveis¹⁹, bem como (iv) do momento do início da contagem dos prazos previstos para a regularização do IVA.

Numa perspetiva prudencial, e considerando que o CIVA exige, no regime aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013, para a qualificação de uma situação de créditos de cobrança duvidosa por se encontrarem em mora há mais de 24 meses, que “existam provas objetivas de imparidade e de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento”²⁰, bem como estabelece, em ambos regimes, relativamente a todas as situações de créditos considerados de cobrança duvidosa, que “a realização de diligências de cobrança por parte do credor e o insucesso, total ou parcial, de tais diligências, [...] devem encontrar-se documentalmente comprovados”²¹, afigura-se, que a prova testemunhal não é admissível para estes efeitos, devendo ser realizada prova documental da interpelação extrajudicial do devedor para pagamento dos créditos, bem como das diligências de cobrança adicionais²².



Não obstante, considerando que o artigo 805.º do Código Civil prescreve, também, que *“Há, porém, mora do devedor, independentemente de interpelação [...] Se o próprio devedor impedir a interpelação, considerando-se interpelado, neste caso, na data em que normalmente o teria sido”*, admite-se que, para os efeitos aqui em análise, se poderá considerar extrajudicialmente interpelado o devedor que não proceda ao levantamento de carta registada com aviso de receção²³.

Nas situações de inexistência de acordo escrito acerca do vencimento dos créditos e em que o mesmo seja indicado, apenas, na(s) fatura(s), recomenda-se a interpelação formal do devedor para pagamento após o decurso do prazo de vencimento nela(s) inscrito(s)²⁴.

No que respeita à determinação do momento do vencimento dos créditos e correspondente mora nas situações em que relativamente aos mesmos sejam emitidas letras de câmbio, a recente doutrina da AT²⁵, suportando-se nos institutos civilísticos da «dação em cumprimento»²⁶ e da «novação»²⁷, e em linha com diversa jurisprudência sobre a problemática, vem essencialmente concluir no seguinte sentido:

- nas situações em que o créditos originalmente titulados por faturas venham a dar origem à emissão de letras aceites pelo devedor (sacado), ou à reforma das mesmas, se estas não tiveram como intenção expressa das partes extinguir a obrigação, mas facilitar ao credor a realização do seu crédito, constituem dação em função do cumprimento (*datio pro solvendo*), caso em que se mantêm inalterados o momento de vencimento dos créditos e, reunidas as demais condições, o direito à regularização do IVA correspondente à parte não cobrada dos mesmos;
- no entanto, se as letras de câmbio tiveram como intenção expressa das partes a extinção das dívidas, ocorre dação em pagamento (*datio pro solutum*), caso em que não se verifica o direito à regularização do IVA na medida em que a prestação das letras de câmbio extinguem imediatamente as dívidas.

Apesar de estas conclusões poderem ser coerentemente extrapoladas para as situações em que venham a ser celebrados acordos de pagamento relativamente a créditos em mora, certo é que a mais recente doutrina da AT²⁸, de forma mais simplista, e independentemente do facto do acordo extinguir ou não a dívida originária ao abrigo do instituto da «novação», vem considerar, no âmbito do IVA, que *“[...] para efeitos de aplicação do regime dos créditos de cobrança duvidosa [...] os acordos de pagamento são enquadráveis, meramente, no âmbito das diligências para o recebimento do crédito [...]”*, não influenciando na determinação do momento do vencimento e da correspondente mora.

Por último, relativamente às situações dos créditos contemplados num plano de insolvência, refirase que a jurisprudência produzida pelo Supremo Tribunal de Justiça (STJ) aponta no sentido de considerar que a homologação do plano, por si só, não implica a novação objetiva da dívida²⁹, e como tal se mantêm inalterados o momento de vencimento e a correspondente mora dos créditos contemplados no plano.

2.2.3. Prazos para a regularização

Considerando que os prazos para a regularização do IVA respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis são contados a partir do momento da ocorrência do facto relevante para tal, salvaguarda-se, desde já, a importância dos aspetos relacionados com a determinação do momento do vencimento dos créditos bem como da constituição da mora, analisados no Subponto 2.2.2, bem como os aspetos resultantes da concorrência e da mútua exclusão das duas vias de regularização registada no regime aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013, analisados no Subponto 2.3.

No quadro seguinte apresenta-se uma síntese dos prazos de regularização do imposto, determinados em função do regime de regularização, da situação passível de se constituir como facto relevante e do momento da respetiva ocorrência.

Quadro n.º 2: Prazos para a regularização do IVA respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis

Prazos para a regularização do IVA respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis				Normativo aplicável	
Factos determinantes			Prazo para a regularização do IVA	Determinação do facto relevante	Prazo para a regularização do IVA
Regime aplicável	Facto relevante para a regularização do IVA				
	Situação	Momento			
Créditos vencidos até 31-12-2012	Créditos considerados incobráveis		Qualquer	CIVA art.º 78.º n.º 7	CIVA art.º 98.º n.º 2
	Créditos considerados de cobrança duvidosa				
Créditos vencidos após 01-01-2013	Créditos considerados incobráveis		Entre 01-01-2013 e 31-12-2013	CIVA art.º 78.º-A n.º 4	CIVA art.º 78.º-B n.º 3 (após a redação dada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31-12-2013)
			Após 01-01-2014		
	Créditos considerados de cobrança duvidosa:	Créditos até 750 €, perante devedor particular ou sujeito passivo sem direito à dedução, e em mora há mais de 6 meses	Após 01-01-2013	CIVA art.º 78.º-A n.º 2, al. b)	CIVA art.º 78.º-B n.º 1
		Demais situações de créditos considerados de cobrança duvidosa por se encontrarem em mora há mais de 24 meses		CIVA art.º 78.º-A n.º 2, al. a)	
<i>"quatro anos após o nascimento do direito à [...] [regularização]"</i>					
<i>"dois anos a contar do 1.º dia do ano civil seguinte" ao ano do nascimento do direito à regularização</i>					
<i>"seis meses contados a partir da data em que os créditos sejam considerados de cobrança duvidosa"</i>					

Fonte: Própria.

Em complemento, refira-se que o regime aplicável aos créditos vencidos até 31 de dezembro de 2012 não estabelece qualquer prazo específico para a regularização do IVA respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis, pelo que a regularização do imposto deverá ser efetuada dentro do prazo de quatro anos após a ocorrência do facto tributário para tal, de acordo com o regime geral sobre o prazo para o exercício do direito à dedução de IVA.

Refira-se, ainda, que até às alterações introduzidas pela LOE para 2014, sem natureza interpretativa, também o regime aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013 não estabeleceu qualquer prazo específico para a regularização do IVA respeitante a créditos considerados incobráveis, tão só estabelecendo, desde a sua instituição pela LOE para 2013, prazos específicos para as situações de créditos considerados de cobrança duvidosa.

CIVA
art.º 98.º
n.º 2

CIVA
art.º 78.º-B
n.º 1
e
n.º 3
(na redação dada pela Lei n.º 66B/2012, de 31-12-2012)

2.2.4. Exigência da certificação por ROC

Conforme já referido no Subponto 2.2.1, no regime aplicável aos créditos vencidos até 31 de dezembro de 2012, só após as alterações introduzidas pela LOE para 2013 passou a ser exigida a certificação por ROC para a regularização do IVA respeitante a créditos considerados incobráveis³⁰, tendo sido mantida essa exigência para a regularização do IVA respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa.

O regime aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013 exige, desde o início, a certificação por ROC para as duas vias de regularização do IVA.

CIVA
art.º 78.º
n.ºs 9 e 10

CIVA
art.º 78.º-D

No quadro seguinte sistematiza-se a exigência da certificação por ROC, sem prejuízo da análise realizada no Subponto 3.3 aos elementos a certificar e ao prazo para a emissão da certificação.

Quadro n.º 3: Exigência de certificação por ROC para a regularização do IVA respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis

Exigência da certificação por ROC para a regularização do IVA respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis				Normativo aplicável	
Factos determinantes		Exigência de certificação por ROC		Norma	Redação
Regime aplicável	Momento do facto relevante para a regularização do IVA	Créditos considerados de cobrança duvidosa	Créditos considerados incobráveis		
Créditos vencidos até 31-12-2012	Até 31-12-2012	Exigida	Não exigida	CIVA art.º 78.º n.º 9 e 10	Dada até à Lei n.º 66-B/2012 de 31-12-2012
	Após 01-01-2013			CIVA art.º 78.º n.º 9 e 10	Dada após a Lei n.º 66-B/2012 de 31-12-2012
Créditos vencidos após 01-01-2013				CIVA art.º 78.º-D	

Fonte: Própria

2.3. Requisitos prévios para a regularização

Em recente doutrina a AT³¹ pronunciou-se no sentido de considerar, “que é requisito prévio para efeitos da regularização do IVA nos termos dos [artigos] 78.º e 78.º-A e seguintes do CIVA, que o imposto tenha sido liquidado, entregue nos cofres do Estado e relevado na correspondente declaração periódica [...] [, só sendo] possível para operações realizadas por sujeitos passivos (fornecedor ou prestador do serviço) enquadrados para efeitos de IVA, à data dessa operação, no regime normal, com direito à dedução, e desde que constante de faturas emitidas na forma legal (tenham os elementos previstos nos artigos 36.º ou 40.º, consoante o caso)”.

Apesar destes requisitos não encontrarem suporte nas disposições legislativas específicas dos dois regimes de regularização do IVA respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis, os mesmos são genericamente válidos, porquanto decorrem da lógica de funcionamento do imposto.

Contudo, o requisito do IVA a regularizar ter sido “entregue nos cofres do Estado”, se entendido no sentido estrito de pagamento do imposto apurado a entregar ao Estado, não é aplicável, pelo menos de forma direta, às situações em que na correspondente declaração periódica tenha sido apurado crédito de imposto, afigurando-se, ainda, que a regularização do IVA que haja sido adequadamente liquidado e declarado, mesmo que não entregue, não fere os mecanismos previstos na lei para assegurar o cumprimento da obrigação de pagamento do imposto em falta, ou se aplicável, para operar a sua compensação, até porque, a falta de entrega do IVA nos cofres do Estado pode resultar da falta de meios financeiros decorrente do não recebimento dos créditos.

Refira-se, ainda, que a efetiva realização das operações subjacentes aos créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis também constitui um requisito para a regularização do IVA, em respeito da lógica de funcionamento deste imposto³², até porque, no caso do regime de regularização aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013, é expressamente exigida a comprovação documental e certificação por ROC de “outros elementos que evidenciem a realização das operações em causa”³³.

2.4. Concorrência e mútua exclusão das duas vias de regularização

Destaca-se que no regime aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013 o CIVA dispõe que “Os sujeitos passivos podem, ainda, deduzir o imposto relativo a créditos considerados incobráveis em qualquer das seguintes situações, sempre que o facto relevante ocorra em momento anterior ao [...] [facto relevante para que o IVA seja regularizável através da via dos créditos considerados de cobrança duvidosa]”.

CIVA
art.º 78.º-A
n.º 4

Segundo a doutrina da AT, “Significa isto que a situação de incobrabilidade [...] ocorre em momento prévio ao decurso dos prazos de mora exigidos para a regularização dos créditos considerados de cobrança duvidosa.”

Ofício
Circulado
n.º 30 161
de 08-07-2014

Parte III B

Destaca-se, ainda, que neste mesmo regime, o CIVA também dispõe que “A [...] [regularização do imposto] [...] [através da via dos créditos incobráveis] exclui a possibilidade de [...] [regularização através da via dos créditos de cobrança duvidosa]”.

CIVA
art.º 78.º-A
n.º 5

Assim, do disposto do n.º 4 do artigo 78.º-A do CIVA, no regime aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013, é certo considerar, aliás como resulta do entendimento da AT, que a regularização do IVA através da via dos créditos considerados incobráveis só é permitida nas situações em que não se encontrem previamente reunidas as condições para que o IVA seja regularizado através da via dos créditos considerados de cobrança duvidosa, ou seja, que as duas vias de regularização do IVA concorrem e excluem-se mutuamente, pelo que, na pendência de qualquer uma das situações suscetíveis de regularização do IVA respeitante a créditos considerados incobráveis, e até que o facto relevante para tal se verifique, o credor não pode limitar as suas expectativas de regularização ao desfecho dessa situação, devendo, sob pena de perda do direito à regularização do imposto, continuar a atender à mora e demais condições que determinam os factos relevantes para a regularização do IVA respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa, bem como aos respetivos prazos e procedimentos de regularização³⁴.

Relativamente à exclusão prevista no n.º 5 do artigo 78.º-A do CIVA, que no essencial dispõe nos termos acima apresentados, afigura-se que visa, apenas, prevenir a possibilidade de ocorrência de uma dupla regularização, evitando, no cenário em que o imposto já efetivamente regularizado através da via dos créditos considerados

incobráveis, após reunidas as condições para o efeito, possa ser novamente regularizado se os créditos subjacentes vierem posteriormente a reunir as condições para a regularização através da via dos créditos considerados de cobrança duvidosa. Contudo, considerando o efeito conjugado desta exclusão com a limitação que decorre do n.º 4 do mesmo artigo, nos termos já referidos, poderá vir a ser prejudicialmente interpretado, que a mesma, mais do que uma disposição cautelar, também impossibilita a regularização do IVA pela via dos créditos considerados de cobrança duvidosa nas situações em que, apesar dos créditos terem primeiramente reunido as condições para a regularização pela via dos créditos considerados incobráveis, o imposto não tenha sido regularizado por esta via dentro do respetivo prazo legal.

Ponderada a possibilidade desta interpretação³⁵, numa perspetiva prudencial, sugere-se que mesmo que verificadas a mora e demais condições que determinam a ocorrência do facto relevante para a regularização do IVA respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa, o credor deverá despistar a eventual ocorrência prévia de qualquer um dos factos relevantes para a regularização do IVA respeitante a créditos considerados incobráveis, explorando a hipótese de regularização do imposto por esta última via, caso ainda não se encontre ultrapassado o correspondente prazo legal.

2.5. Factos relevantes para que os créditos sejam considerados de cobrança duvidosa³⁶

Sem prejuízo das divergências que, com as duas últimas alterações legislativas, se tem vindo a acumular ao nível das disposições reservadas à regularização do IVA respeitante aos créditos considerados incobráveis em cada um dos regimes atualmente em vigor, conforme sintetizado no Subponto 2.2.1, foi ao nível da regularização do IVA respeitante aos créditos considerados de cobrança duvidosa que se verificaram as diferenças mais significativas entre os dois regimes de regularização estatuidos após a entrada em vigor da LOE para 2013.

CIVA
art.º 78.º
n.º 8
e
art.º 78.º-A
n.ºs 1 a 3

Prevenindo, uma vez mais, para o risco de perda do direito à regularização do IVA nas situações analisadas no Subponto 2.4, resultantes da concorrência e da mútua exclusão das duas vias de regularização registada no regime aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro

de 2013, apresentam-se, no quadro seguinte, as conjugações das condições suscetíveis de se constituírem como facto relevante para a regularização do IVA respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa em cada um dos regimes.

Quadro n.º 4: Síntese dos factos relevantes para a regularização do IVA respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa

Factos relevantes para a regularização do IVA respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa				Regime / Normativo aplicável	
Valor do crédito com IVA incluído	Mora do pagamento desde a data do respetivo vencimento	Tipo de devedor	Outras condições	Créditos vencidos até 31-12-2012	Créditos vencidos após 01-01-2013
< 750 €	> 6 meses	<i>"particular ou sujeito passivo que realize exclusivamente operações isentas que não confirmam direito a dedução"</i>		CIVA art.º 78.º n.º 8, al. a)	n.a.
			<i>"créditos [...] evidenciados como [...] [de cobrança duvidosa] na contabilidade"</i>	n.a.	CIVA art.º 78.º-A n.º 1 e n.º 2, al. b)
> 750 € < 8 000 €	qualquer		<i>"o devedor [...] conste no registo informático de execuções como executado contra quem foi movido processo de execução anterior entretanto suspenso ou extinto por não terem sido encontrados bens penhoráveis"</i>	CIVA art.º 78.º n.º 8, al. b)	n.a.
			<i>"tenha havido aposição de fórmula executória em processo de injunção ou reconhecimento em ação de condenação"</i>	CIVA art.º 78.º n.º 8, al. c)	n.a.
			<i>"o devedor [...] conste da lista de acesso público de execuções extintas com pagamento parcial ou por não terem sido encontrados bens penhoráveis no momento da dedução"</i>	CIVA art.º 78.º n.º 8, al. e)	n.a.
< 6 000 €		sujeito passivo com direito à dedução	<i>"os créditos [...] tenham sido reconhecidos em ação de condenação ou reclamados em processo de execução e o devedor tenha sido citado editalmente"</i>	CIVA art.º 78.º n.º 8, al. d)	n.a.
Qualquer	> 24 meses	qualquer	<i>"créditos [...] evidenciados como [...] [de cobrança duvidosa] na contabilidade", "existam provas objetivas de imparidade e de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento" e deferimento do pedido de autorização prévia apresentado à AT</i>	n.a.	CIVA art.º 78.º-A n.º 1 e n.º 2, al. a)

Fonte: Própria.

Conforme se constata, e sem prejuízo de se encontrarem reunidas as demais condições exigidas, destaca-se que em todas as situações passíveis de regularização do IVA previstas no regime aplicável aos créditos vencidos até 31 de dezembro de 2012 são estabelecidos limites quanto ao valor dos créditos considerados de cobrança duvidosa.

Já nas situações abrangidas pelo regime aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013, a regularização do IVA depende do decurso de períodos de mora mínimos desde a data do respetivo vencimento, só sendo permitida se os créditos se encontrarem *"evidenciados como [de cobrança duvidosa] na contabilidade"*³⁷ e, no caso daqueles em mora há mais de 24 meses, desde que *"existam provas*

*objetivas de imparidade*³⁸ e de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento."

Regista-se, assim, uma aproximação às normas contabilísticas, em especial no que respeita à verificação de imparidades em dívidas a receber, bem como às condições já exigidas para a aceitação fiscal, em sede do IRC, das perdas por imparidade em créditos considerados de cobrança duvidosa por via da mora³⁹, sendo que, na determinação do alcance dos conceitos de «imparidade» e de «prova objetiva de imparidade», não definidos pelo CIVA, aplicam-se os preceitos contabilísticos em vigor, conforme já confirmado na doutrina da AT⁴⁰.

Salienta-se, ainda, que, independentemente do regime aplicável, em todas as situações suscetíveis da regularização do IVA respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa, *"a realização de diligências de cobrança por parte do credor e o insucesso, total ou parcial, de tais diligências, [bem como outros elementos que evidenciem a realização das operações em causa]"*⁴¹ devem encontrarse documentalmente comprovados".

CIVA
art.º 78.º
n.º 9
e
art.º 78.º-D
n.º 1

Para além das diligências de cobrança, realizadas nestes termos, a determinação da mora dos créditos depende da identificação do

momento do respetivo vencimento, pelo que se remete para a leitura do Subponto 2.2.2.

Por último, refira-se, no caso específico dos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013 que sejam considerados de cobrança duvidosa por se encontrarem em mora há mais de 24 meses, que a regularização do IVA, reunidas que estejam as demais condições, carece de um pedido de autorização prévia⁴² à AT, a apresentar por via eletrónica, no Portal das Finanças, no prazo de 6 meses contados a partir da data em que os créditos em causa sejam considerados de cobrança duvidosa para efeitos da regularização do IVA.

CIVA
art.º 78.º -B
e
Portaria
n.º 172/2015
de 05-06-2015

Apesar de se tratar de uma exigência procedimental, salientam-se os seguintes aspetos do procedimento de pedido de autorização prévia, com especial relevância para a missão do ROC:

- podem ser incluídas no pedido uma ou várias faturas, desde que estas sejam referentes ao mesmo adquirente e tenham sido certificadas pelo mesmo ROC;
- o pedido deve conter o Número de Identificação Fiscal (NIF) do ROC que efetuou a certificação;
- o ROC, no prazo de 10 dias após a submissão do pedido, deverá confirmar no Portal das Finanças que efetuou a certificação⁴³ dos elementos relativos a cada uma das faturas e períodos a que se refere o pedido, sob pena da rejeição automática do mesmo;
- a alteração de qualquer elemento do pedido pressupõe a respetiva anulação e substituição por um novo pedido, podendo ser realizada, apenas, até à confirmação da certificação pelo ROC;
- a não verificação dos pressupostos para a regularização do IVA relativamente a um ou mais créditos determina o indeferimento de todo o pedido;
- a apresentação do pedido determina a notificação do adquirente pela AT, por via eletrónica, para que efetue a correspondente retificação, a favor do Estado, da dedução inicialmente efetuada⁴⁴, o qual, pela mesma via, poderá indicar as faturas que já se encontram pagas ou em relação às quais não se encontra em mora, devendo fazer prova documental dos factos que alega⁴⁵, situação que, a verificar-se, determina o indeferimento expresso do pedido, notificado pela AT ao credor por via eletrónica;
- o pedido deve ser apreciado pela AT e notificado por via eletrónica ao credor no prazo máximo de 8 meses, findo o qual se considera tacitamente indeferido, tratando-se de créditos iguais ou superiores a 150 000 euros, com IVA incluído, por fatura, ou deferido, nas demais situações, caso em que se reserva à AT a faculdade de posteriormente controlar a legalidade da pretensão;
- a regularização do IVA a favor do sujeito passivo deve ser efetuada pelo credor na respetiva declaração periódica, até ao final do período seguinte àquele em que se verificar o deferimento expresso ou tácito do pedido.

Portaria
n.º 172/2015
de 05-06-2015

art.º 3.º
n.ºs 2 e 3

art.º 4.º

art.º 5.º

art.º 7.º
n.º 3

CIVA
art.º 78.º -B
e
art.º 78.º -C
n.º 1

2.6. Factos relevantes para que os créditos sejam considerados incobráveis

Para além das divergências que, com as duas últimas alterações legislativas, se tem vindo a acumular ao nível das disposições reservadas à regularização do IVA respeitante aos créditos considerados incobráveis em cada um dos regimes atualmente em vigor, conforme sintetizado no Subponto 2.2.1, o regime aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013 encerra um risco adicional de perda desse direito pelo facto de nele concorrerem e se excluírem mutuamente as duas vias de regularização previstas, conforme analisado no Subponto 2.4.

CIVA
art.º 78.º
n.º 7
e
art.º 78.º-A
n.ºs 4 e 5

Prevenindo, de antemão, para esse risco, ao longo dos Subpontos 2.6.1 a 2.6.4, seguintes, analisam-se as condições passíveis de se configurarem como facto relevante para efeitos de regularização do

IVA nos créditos considerados incobráveis, com enfoque na identificação do momento da ocorrência do facto relevante, bem como na documentação comprovativa do mesmo.

2.6.1. Em Processo de execução ou em PEPEX

Na regularização do IVA respeitante a créditos considerados incobráveis em processo de execução⁴⁶ os dois regimes atualmente em vigor apresentam total concordância desde o início da sua coexistência. Nestas situações o facto relevante ocorre na data do “registo [da extinção da execução por não terem sido encontrados bens penhoráveis] a que se refere a alínea b) do n.º 2 do artigo 717.º do Código do Processo Civil”^{47 e 48}, pelo que:

- o processo de execução deverá encontrar-se extinto por não terem sido encontrados bens penhoráveis, condição verificável através de certidão judicial⁴⁹, da qual, para além dos elementos identificativos das partes e do processo, conste a indicação da quantia não recebida pelo exequente por não terem sido encontrados bens penhoráveis, bem como a data de extinção da execução;
- a extinção do processo por não terem sido encontrados bens penhoráveis deverá encontrar-se registada na Lista pública de execuções⁵⁰, condição verificável através de documento extraído da consulta ao processo na referida lista.

Apesar do CIVA não estabelecer expressamente a possibilidade de recuperação do IVA nas situações em que da tramitação do Procedimento Extrajudicial Pré-Executivo (PEPEX)⁵¹, aprovado pela Lei n.º 32/2014, de 30 de maio, resulte a inscrição do devedor na Lista pública de execuções⁵², afigura-se que nestas é igualmente admissível a recuperação do IVA respeitante a créditos considerados incobráveis, desde que o credor, para além de conservar o documento

extraído da consulta ao processo na referida lista, obtenha a Certidão de incobrabilidade emitida pelo agente de execução, nos termos previstos no artigo 25.º do referido diploma, até porque, neste se estabelece que “A dívida referente à certidão é considerada incobrável para fins fiscais e comunicada à administração fiscal por via eletrónica, para efeitos do disposto no n.º 7 do artigo 78.º e no n.º 4 do artigo 78.º-A do Código do IVA, [...]”.

CIVA

art.º 78.º
n.º 7, al. a)

e

art.º 78.º-A
n.º 4, al. a)

2.6.2. Em Processo de insolvência⁵³

Na regularização do IVA respeitante a créditos considerados incobráveis em “processo de insolvência, quando a mesma for decretada de carácter limitado”⁵⁴, por inexistência ou insuficiência da massa insolvente, e independentemente de o credor ter intervindo no processo ou de ter reclamado os respetivos créditos, os dois regimes atualmente em vigor apresentam total concordância desde o início da sua respetiva coexistência. Nestas situações o facto relevante ocorre na data do trânsito em julgado da sentença que declarou a insolvência com carácter limitado, condição verificável através de certidão judicial onde conste que a insolvência foi declarada com carácter limitado, bem como a data do trânsito em julgado da respetiva sentença.

Nestas situações, apesar da doutrina veiculada pela AT contemplar a exigência da certidão judicial, tal não resulta expressamente da lei, pelo que, considerando que no procedimento tributário podem ser utilizados todos os meios de prova admitidos em direito⁵⁵, afigura-se que a certidão permanente do Registo Comercial da qual conste o registo da declaração de insolvência com carácter limitado possa constituir meio de prova alternativo⁵⁶.

Nas situações de insolvência decretadas com carácter pleno, ou seja, em que o processo de insolvência tenha prosseguido, os dois regimes começaram por apresentar total concordância na definição

do facto relevante para a regularização do IVA, tendo vindo a divergir em consequência das diversas alterações legislativas introduzidas desde então, conforme a seguir se desenvolve.

Entre a aprovação da LOE para 2013 e a aprovação da LOE para 2015, ou seja, entre 1 de janeiro de 2013 e 31 de dezembro de 2014, o CIVA passou a dispor, apenas, e em ambos os regimes, que o facto relevante para a regularização do IVA respeitante a créditos considerados incobráveis em processo de insolvência com carácter pleno ocorre “após a homologação da deliberação prevista no artigo 156.º do” CIRE.

Durante a vigência desta redação, a AT, considerando que a mesma carecia de clarificação por parte do legislador, porquanto o CIRE não prevê “a homologação de nenhuma das deliberações possíveis no quadro do artigo 156.º do CIRE”⁵⁷, veio a estabelecer o trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos como facto relevante para a regularização do IVA respeitante a créditos considerados incobráveis em processo de insolvência com carácter pleno.

CIVA

primeiro
segmento doart.º 78.º
n.º 7, al. b)

e do

art.º 78.º-A
n.º 4, al. b)Ofício
Circulado
n.º 30 161
de 08-07-2014

Parte III B

CIVA

último
segmento doart.º 78.º
n.º 7, al. b)

e do

art.º 78.º-A
n.º 4, al. b)(na redação
dada pela Lei
n.º 66B/2012, de
31-12-2012)Ofício
Circulado
n.º 30 161
de 08-07-2014

Parte III B

No entanto, até às alterações introduzidas pela LOE para 2015, a seguir analisadas, tal interpretação da AT não tinha suporte legal, até porque as mesmas não foram introduzidas com natureza interpretativa, pelo que se afigura que nas situações em que o trânsito em julgado da sentença de homologação do plano de insolvência ou de

recuperação tenha ocorrido até 31 de dezembro de 2014, e em momento anterior ao trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos, é legítimo considerar aquele primeiro momento como facto relevante para a regularização do IVA respeitante aos créditos considerados incobráveis.

Entre a aprovação da LOE para 2015 e a aprovação da LOE para 2018, ou seja, entre 1 de janeiro de 2015 e 31 de dezembro de 2017, o CIVA passou a dispor, em ambos os regimes, que o facto relevante para a regularização do IVA respeitante a créditos considerados incobráveis em processo de insolvência com carácter pleno ocorre:

- na data do *“trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos prevista no [CIRE]”*⁶⁸, condição verificável através de certidão judicial que certifique o teor da sentença, a identificação do credor, os montantes dos créditos reconhecidos, bem como a data do respetivo trânsito em julgado; ou,
- na data da *“homologação do plano objeto da deliberação prevista no artigo 156.º do [CIRE]”*⁶⁹, condição verificável através de certidão judicial que certifique o teor do plano homologado, bem como a data do trânsito em julgado da respetiva sentença⁶⁰.

CIVA
segundo e terceiro
segmentos do
art.º 78.º
n.º 7, al. b)
e do
art.º 78.º-A
n.º 4, al. b)
(na redação
dada pela Lei
n.º 82B/2014, de
31-12-2014)

Refira-se, ainda, que nas situações em que o plano de insolvência ou de recuperação venha a ser homologado⁶¹, o trânsito em julgado da respetiva sentença de homologação poderá ocorrer antes ou

após o trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos⁶².

Com a aprovação da LOE para 2018, ou seja, a partir de 1 de janeiro de 2018, o facto relevante para a regularização do IVA respeitante a créditos considerados incobráveis em processo de insolvência com carácter pleno manteve-se inalterado no regime aplicável aos créditos vencidos até 31 de dezembro de 2012. Contudo, no regime aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013 o facto relevante para a regularização do IVA passou a ocorrer:

- na data do *“encerramento do processo de insolvência por insuficiência de bens, ao abrigo da alínea d) do n.º 1 do artigo 230.º e do artigo 232.º, ambos do [CIRE]”*⁶³, ou seja, por insuficiência da massa insolvente para satisfazer as custas do processo e as restantes dívidas da massa insolvente, condição verificável através de certidão judicial onde conste que o processo de insolvência foi declarado encerrado por insuficiência da massa insolvente, bem como a data do trânsito em julgado da respetiva sentença; ou,
- na data da *“homologação do plano de insolvência ou do plano de recuperação que preveja o não pagamento definitivo do crédito”*⁶⁴, condição verificável através de certidão judicial que certifique o teor do plano homologado, bem como a data do trânsito em julgado da respetiva sentença⁶⁵; ou,
- na data de *“realização do rateio final, do qual resulte o não pagamento definitivo do crédito”*⁶⁶, condição verificável através de certidão judicial onde conste que o processo de insolvência foi declarado encerrado após a realização do rateio final, bem como a data do trânsito em julgado da respetiva sentença, assim como conste o montante do crédito que não foi pago como resultado do rateio final.

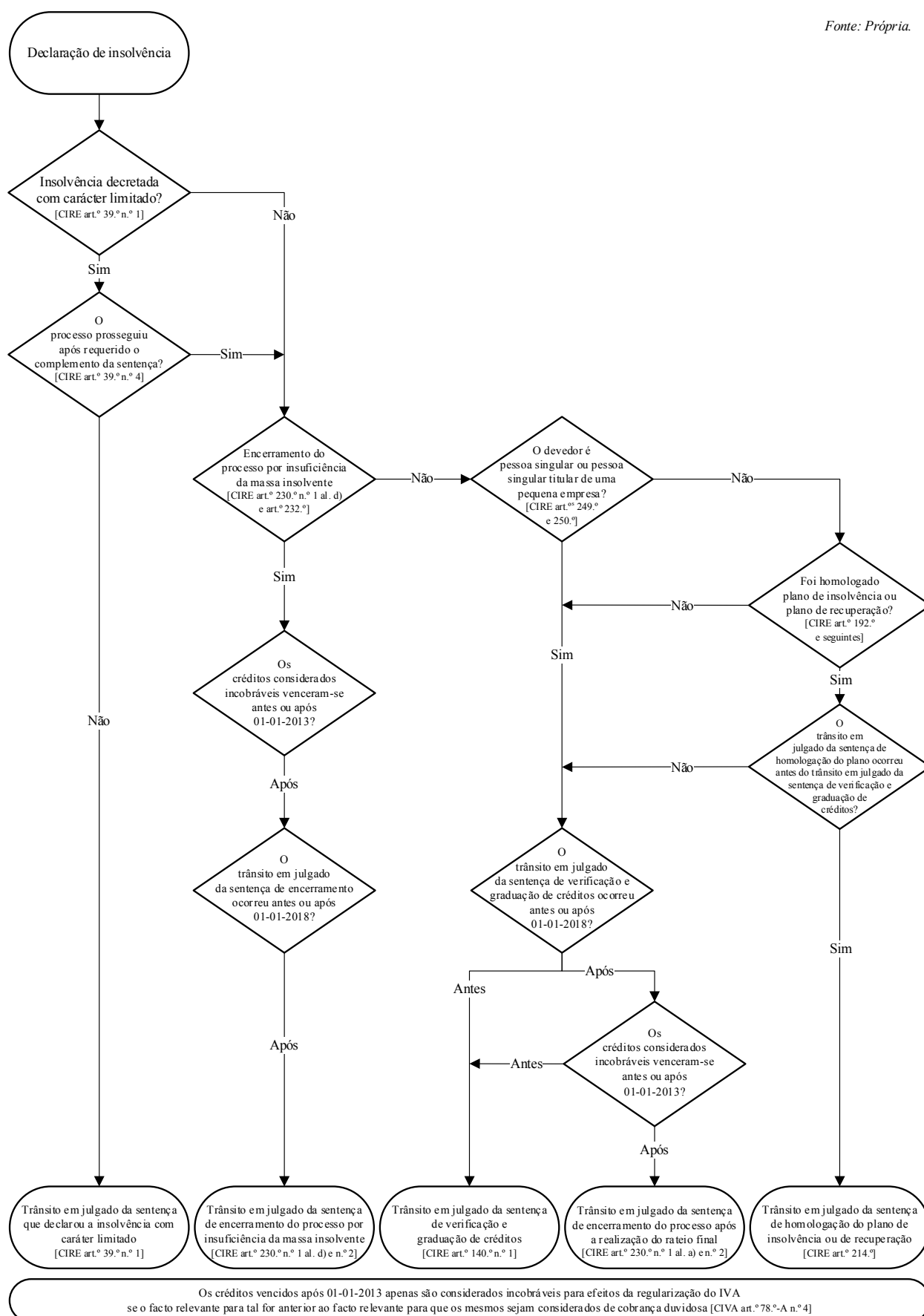
CIVA
segundo e terceiro
segmentos do
art.º 78.º
n.º 7, al. b)
(na redação
dada pela Lei
n.º 82B/2014, de
31-12-2014)
e
CIVA
art.º 78.º-A
segundo e terceiro
segmentos do
n.º 4, al. b)
e
n.º 4, al. c)
(na redação
dada pela Lei
n.º 114/2017, de
29-12-2017)



No que respeita às situações de insolvência com carácter pleno, refira-se, ainda, que o CIVA não faz depender a regularização do IVA da reclamação de créditos no processo, razão pela qual, desde que os créditos hajam sido reconhecidos no mesmo⁶⁷, e como tal constem da respetiva certidão judicial, afigura-se legítima a regularização do IVA correspondente⁶⁸.

Numa tentativa de síntese, e sem prejuízo das diferentes interpretações em torno da vigência das normas, apresenta-se a seguinte árvore de apoio à identificação do facto relevante para a regularização do IVA nos créditos considerados incobráveis em processos de insolvência.

Fonte: Própria.



2.6.3. Em PER

Entre a aprovação da LOE para 2013 e a aprovação da LOE para 2018, ou seja, entre 1 de janeiro de 2013 e 31 de dezembro de 2017, o CIVA passou a dispor, em ambos os regimes, que o facto relevante para a regularização do IVA respeitante a créditos considerados incobráveis em Processo Especial de Revitalização (PER)⁶⁹ ocorre na data do trânsito em julgado da sentença de *“homologação do plano de recuperação [...] previsto no artigo 17.ºF do [...] [CIRE]”*⁷⁰, condição verificável através de certidão judicial que certifique o teor do plano de recuperação homologado, bem como a data do trânsito em julgado da respetiva sentença.

CIVA

art.º 78.º
n.º 7, al. c)

e do

art.º 78.º-A
n.º 4, al. c)

(na redação
dada pela Lei
n.º 66B/2012, de
31-12-2012)

Com a aprovação da LOE para 2018, ou seja, a partir de 1 de janeiro de 2018, o facto relevante para a regularização do IVA respeitante a créditos considerados incobráveis em PER manteve-se inalterado no regime aplicável aos créditos vencidos até 31 de dezembro de 2012. Contudo, relativamente ao regime aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013, o CIVA passou a dispor, em termos mais explicitados, que o facto relevante para a regularização do IVA em PER ocorre *“quando seja proferida sentença de homologação [...] do plano de recuperação que preveja o não pagamento definitivo do crédito”*, condição verificável através de certidão judicial que certifique o teor do plano de recuperação homologado, bem como a data do trânsito em julgado da respetiva sentença.

CIVA

art.º 78.º
n.º 7, al. c)

(na redação
dada pela Lei
n.º 66B/2012, de
31-12-2012)

e

CIVA

art.º 78.º-A
n.º 4, al. c)

(na redação
dada pela Lei
n.º 114/2017, de
29-12-2017)

Apesar de no regime aplicável aos créditos vencidos até 31 de dezembro de 2012 se fazer expressa referência ao artigo 17.º-F do CIRE, que respeita ao processo judicial de que tratam os artigos 17.ºA a 17.ºH do mesmo Código, afigura-se que será igualmente admissível a regularização do IVA respeitante a créditos considerados incobráveis em acordo de recuperação alcançado extrajudicialmente, antes de iniciado o PER, que venha a ser homologado através do mecanis-

mo previsto no artigo 17.º-I do CIRE, o qual, por sua vez, remete para a aplicação das disposições de homologação previstas no artigo 17.ºF do mesmo Código. Nesta situação o facto relevante ocorre na data do trânsito em julgado da sentença de homologação do acordo de recuperação, condição verificável através de certidão judicial que certifique o teor do plano de recuperação homologado, bem como a data do trânsito em julgado da respetiva sentença.

2.6.4. Nos termos do SIREVE e nos termos do RERE

Entre a aprovação da LOE para 2013 e a aprovação da Lei n.º 8/2018, de 2 de março, ou seja, entre 1 de janeiro de 2013 e 2 de março de 2018, o CIVA passou a dispor, em ambos os regimes, que o facto relevante para a regularização do IVA respeitante a créditos considerados incobráveis nos termos do Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (SIREVE)⁷¹ ocorre na data de *“celebração do acordo previsto no artigo 12.º do DecretoLei n.º 178/2012, de 3 de agosto”*, condição verificável através de certidão emitida pelo IAPMEI - Agência para a Competitividade e Inovação, I.P. (IAPMEI), comprovativa da data de celebração do acordo bem como do teor do respetivo plano de recuperação.

CIVA

art.º 78.º
n.º 7, al. d) e do

art.º 78.º-A
n.º 4, al. d)

(na redação
dada pela Lei
n.º 66B/2012, de
31-12-2012)



A Lei n.º 8/2018, de 2 de março, revogou o SIREVE e em alternativa criou o Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas (RERE). Contudo essa mesma lei apenas ajustou o CIVA, em conformidade, na parte que respeita ao regime aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013, pelo que, a partir de 3 de março de 2018, o facto relevante para a regularização do IVA respeitante a créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013 que sejam considerados incobráveis em RERE ocorre na data em que seja depositado na Conservatória do Registo Comercial⁷² o “acordo sujeito ao [RERE] que cumpra com o disposto no n.º 3 do artigo 27.º do RERE e do qual resulte o não pagamento definitivo do crédito”, condição verificável através de certidão⁷³ emitida pela Conservatória do Registo Comercial acompanhada de cópia do respetivo acordo de reestruturação.

De salientar, contudo, que o disposto no n.º 3 do artigo 27.º do RERE, em conjugação com o n.º 1 do mesmo artigo, somente estende a aplicação dos benefícios emolumentares e fiscais previstos no CIRE⁷⁴ aos acordos de reestruturação alcançados através do RERE que sejam acompanhados de “declaração, redigida em língua portuguesa, emitida por [ROC] a certificar que o acordo de reestruturação compreende a reestruturação de créditos correspondentes a, pelo menos, 30% do total do passivo não subordinado do devedor e que, em virtude do acordo de reestruturação, a situação financeira da empresa fica mais equilibrada, por aumento da proporção do ativo sobre o passivo, e os capitais próprios do devedor são superiores ao capital social”, pelo que, na prática, apenas os acordos que venham reunir estes requisitos são passíveis de permitir a regularização do IVA correspondente à parte do crédito que, segundo o acordo de reestruturação, resulte em não pagamento definitivo.

CIVA

art.º 78.º
n.º 7, al. d)
(na redação dada pela Lei n.º 66B/2012, de 31-12-2012)

e

CIVA

art.º 78.º-A
n.º 4, al. e)
(na redação dada pela Lei n.º 8/2018, de 02-03-2018)

2.7. Parte dos créditos passível de regularização do IVA

Se relativamente às situações de cobrança duvidosa não se suscitam dúvidas acerca da regularização do IVA respeitante à totalidade dos créditos considerados como tal, relativamente aos créditos considerados incobráveis, mesmo antes das alterações que a LOE para 2018 e a Lei n.º 8/2018, de 2 de março, introduziram no regime de regularização do IVA aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013, analisadas no Subponto 2.6, a doutrina mais recente da AT, reportando-se a esse mesmo regime, já considerava que “*existindo plano de insolvência, plano de recuperação ou acordo homologados, envolvendo um plano de pagamentos com perdão de dívida, só é possível regularizar o IVA incluído na parte perdoada.*”

Ofício
Circulado
n.º 30 161
de 08-07-2014

Parte III B

Contudo, até à introdução das referidas alterações legislativas, a redação do CIVA não era inequívoca nesta matéria, mas, mesmo admitindo que a utilização da expressão «créditos considerados incobráveis», utilizada pelo CIVA nos dois regimes de regularização do IVA, possa conduzir a uma tal interpretação, também a referida

doutrina não é clara, uma vez que a AT apenas expressou tal entendimento relativamente aos créditos considerados incobráveis sob o regime aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013, sendo omissa relativamente aos créditos considerados incobráveis sob o regime dos créditos vencidos até 31 de dezembro de 2012⁷⁵.

Adicionalmente, como, em ambos regimes de regularização, o CIVA também estabelece aos credores que hajam regularizado o IVA respeitante a créditos considerados incobráveis a obrigação de entrega do imposto em caso de recuperação, total ou parcial, dos créditos, afigura-se, nessas situações, que o atual entendimento da AT relega a utilidade prática desta obrigação legal para as improváveis situações em que o devedor venha a realizar o pagamento da parte perdoada dos créditos⁷⁶.

CIVA

art.º 78.º
n.º 12

e do

art.º 78.º-C
n.º 3

Mesmo que a lei tenha vindo a consolidar este entendimento através das alterações introduzidas pela LOE para 2018 e pela Lei n.º 8/2018, de 2 de março, e até porque, sendo o entendimento da AT, deverá ser prudencialmente⁷⁷ atendido, o mesmo é passível de dificuldades de interpretação nas seguintes situações:

- no regime aplicável aos créditos vencidos até 31 de dezembro de 2012, numa situação de insolvência decretada com carácter pleno, em que o credor proceda à regularização do IVA respeitante à totalidade dos créditos logo após o trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos, e à qual se

suceda o trânsito em julgado da sentença de homologação de um plano de insolvência ou de recuperação que envolva um plano de pagamentos com perdão de dívida, suscita-se a questão de saber se a retificação do IVA a favor do Estado da dedução anteriormente efetuada deverá ocorrer no período de imposto correspondente ao trânsito em julgado desta última sentença, pela totalidade da parte não perdoada dos créditos, ou se deverá ocorrer em cada um dos períodos de imposto do recebimento efetivo das prestações previstas no plano de pagamentos, pela parte correspondente a cada prestação⁷⁸;

- no regime aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013, considerados os aspetos resultantes da concorrência e da mútua exclusão das duas vias de regularização, analisados no Subponto 2.4, suscitam-se dúvidas acerca da possibilidade de regularização, através da via dos créditos considerados de cobrança duvidosa, pela verificação da mora⁷⁹, do IVA correspondente à parte dos créditos abrangida pelo plano de pagamentos, ou se tal regularização apenas poderá vir ocorrer em caso de frustração do plano de pagamentos.

CIVA
art.º 78.º-A
n.º 5

2.8. Créditos excluídos do direito à regularização do IVA

Também ao nível das situações de exclusão do direito à regularização do IVA verificam-se consideráveis divergências entre os dois regimes atualmente em vigor.

Com efeito, o regime aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013 estabelece um conjunto de situações de créditos excluídos do direito à regularização do IVA, quer através da via da incobabilidade, quer através da via da cobrança duvidosa, em contraposição ao regime aplicável aos créditos vencidos até 31 de dezembro de 2012, o qual apenas contempla, de forma expressa, uma única situação de exclusão do direito à regularização do IVA através da via da cobrança duvidosa.

CIVA
art.º 78.º
n.º 17
e
art.º 78.º-A
n.ºs 6 a 8

Em alternativa a uma explanação narrativa, sintetizam-se, no quadro seguinte, as situações de exclusão.

Quadro n.º 5: Situações de créditos excluídos do direito à regularização do IVA respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis

Situações de créditos excluídos do direito à regularização do IVA respeitante aos créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis		Regime / Normativo aplicável	
		Créditos vencidos até 31-12-2012	Créditos vencidos após 01-01-2013
Créditos cobertos	"por seguro, com exceção da importância correspondente à percentagem de descoberto obrigatório"	n.a.	CIVA art.º 78.º-A n.º 6, al. a)
	"por qualquer espécie de garantia real"		
Créditos sobre	devedor com o qual o credor "esteja em situação de relações especiais, nos termos do n.º 4 do artigo 63.º do Código do IRC"	n.a.	CIVA art.º 78.º-A n.º 6, al. b)
	devedor que no momento da realização das operações subjacentes aos créditos em causa constasse "da lista de acesso público de execuções extintas com pagamento parcial ou por não terem sido encontrados bens penhoráveis"	CIVA art.º 78.º n.º 17 n.a. aos créditos considerados incobráveis	CIVA art.º 78.º-A n.º 6, al. c)
	devedor que "tenha sido declarado falido ou insolvente em processo judicial anterior"	n.a.	
	"o Estado, regiões autónomas e autarquias locais ou aqueles em que estas entidades tenham prestado aval"	n.a.	CIVA art.º 78.º-A n.º 6, al. d)
Sempre que tenha sido transmitida a titularidade dos créditos, ou sempre que tal venha a ocorrer após ter sido regularizado o IVA, caso em que este deverá ser novamente entregue		n.a.	CIVA art.º 78.º-A n.º 7 e 8

Fonte: Própria.

Sem prejuízo das críticas que algumas das situações de exclusão possam merecer e da eventual inconstitucionalidade de algumas delas⁸⁰, até ao momento ainda não confirmada na jurisprudência,

bem como reconhecendo que a técnica legislativa utilizada possa suscitar incertezas sobre algumas das matérias⁸¹, salientam-se, contudo, os seguintes aspetos:

- a verificação das condições exigidas para a regularização do IVA de créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis, neste último caso apenas no que respeita àqueles vencidos após 1 de janeiro de 2013, requer, para além da verificação das condições intrínsecas para que os créditos sejam considerados como tal, que sejam verificados aspetos processuais anteriores ao momento, ou momentos, da realização das operações subjacentes, principalmente, que seja confirmado que até esse(s) momento(s) o devedor (i) não constava da lista de acesso público de execuções extintas nem (ii) foi declarado falido ou insolvente em processo judicial anterior, condições verificáveis através de documentos extraídos da consulta à Lista pública de execuções⁸² e à Publicidade dos processos especiais de revitalização, dos processos especiais para acordo de pagamento e dos processos de insolvência⁸³;
- no que respeita à transmissão da titularidade dos créditos, apesar da situação de exclusão prevista afetar apenas os créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013, na perspetiva do transmitente, e apesar do CIVA ser omissa nesta matéria no caso dos créditos vencidos até 31 de dezembro de 2012, refira-se que, na perspetiva do transmissário, a AT já se pronunciou em algumas decisões administrativas no sentido da impossibilidade da regularização do IVA dos créditos transmitidos^{84 e 85};

CIVA
art.º 78.º
n.º 17

e
art.º 78.º-A
n.ºs 6, al. c)

CIVA
art.º 78.º-A
n.ºs 7 e 8

apesar de não expressamente previsto em qualquer um dos regimes de regularização do IVA, a AT já se pronunciou através de decisão administrativa⁸⁶ acerca da impossibilidade da regularização do IVA de créditos considerados incobráveis que decorram de operações sujeitas ao regime de tributação dos combustíveis líquidos aplicável aos revendedores⁸⁷, suportando a sua decisão em razões que facilmente colhem relativamente a quaisquer créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis que decorram de operações sujeitas aos demais regimes da margem previstos em sede do IVA⁸⁸.

2.9. Exigência de comunicação da regularização do IVA ao devedor

Sem prejuízo da análise realizada no Subponto 3.3, na parte referente à questão de saber se a comunicação em apreço, quando exigível, constitui um dos elementos indispensáveis para a missão do ROC, e em alternativa a uma explanação narrativa, apresenta-se, no quadro

seguinte, relativamente a cada um dos regimes vigentes, uma sistematização das situações que se encontram abrangidas pela exigência de comunicação prévia da regularização do IVA ao devedor, bem como dos efeitos a que esta se destina e dos elementos que deve conter.

Quadro n.º 6: Situações abrangidas pela exigência de comunicação da regularização do IVA ao devedor, bem como dos efeitos a que se destina e dos elementos que deve conter

Exigência de comunicação da regularização do IVA ao devedor			Normativo aplicável	
Regime aplicável	Situação de regularização do IVA condicionada pela exigência de comunicação ao devedor	Destinatário, efeitos a que se destina e elementos da comunicação	Situação de regularização do IVA condicionada pela exigência	Disposição que exige a comunicação ao devedor
Créditos vencidos até 31-12-2012	Créditos considerados incobráveis	Comunicar ao devedor "que seja um sujeito passivo do imposto, a anulação total ou parcial do imposto, para efeitos de retificação da dedução inicialmente efetuada, devendo esta comunicação identificar":	CIVA art.º 78.º n.º 7	CIVA art.º 78.º n.º 11
	Créditos de valor inferior a 6 000 €, IVA incluído, sobre devedor sujeito passivo com direito à dedução, considerados de cobrança duvidosa por terem sido reconhecidos em ação de condenação ou reclamados em processo de execução e o devedor tenha sido citado editalmente		CIVA art.º 78.º n.º 8, al. d)	
Créditos vencidos após 01-01-2013	Créditos considerados incobráveis		CIVA art.º 78.º-A n.º 4	CIVA art.º 78.º-B n.º 9

Fonte: Própria.

Uma vez que esta comunicação é apenas exigida nas situações em que o devedor “*seja um sujeito passivo do imposto*”, atendendo-se aos efeitos a que se destina, i.e. “*retificação [por parte do devedor] da dedução inicialmente efetuada*”, afigura-se que o enquadramento do devedor em sede do IVA, ao invés de dever ser avaliado com referência ao momento da regularização do imposto, deve ser avaliado com referência ao momento do nascimento do direito à dedução do IVA incluído nos créditos em causa⁸⁹.

Atendendo, uma vez mais, aos afeitos a que comunicação se destina, e considerando, ainda, o facto do regime aplicável aos créditos vencidos até 31 de dezembro de 2012 não a exigir nas situações em que a regularização se encontra circunscrita aos créditos sobre devedor “*particular ou [...] sujeito passivo que realize exclusivamente operações isentas que não conferem o direito à dedução*”⁹⁰, a comunicação poder-se-ia considerar dispensável caso o devedor, no momento do nascimento do direito à dedução do IVA incluído nos créditos a regularizar, se encontrasse registado como sujeito passivo que realiza exclusivamente operações isentas que não conferem o direito à dedução. Contudo, a comunicação também é exigida nessas situações, porquanto, mesmo que realizando exclusivamente operações isentas que não conferem o direito à dedução, o devedor trata-se de “*um sujeito passivo do imposto*”, e até porque, aquele enquadramento não inviabiliza a possibilidade do IVA suportado e inicialmente não deduzido, pudesse ter sido ou possa vir a ser deduzido de forma adequada⁹¹.

Refira-se, ainda, que a doutrina da AT dispõe que “*Tratando-se de adquirente que seja um sujeito passivo do imposto e, tratando-se de um processo de insolvência, a comunicação é feita ao representante do devedor, na pessoa do administrador da insolvência, tendo em conta o que estabelece o CIRE*”⁹².

Contudo, afigura-se que tal doutrina deve ser interpretada com prudência, sempre se aconselhando, a identificação do destinatário adequado da comunicação em cada caso concreto, ou, nas situações a seguir expostas, a comunicação cumulativa ao administrador da insolvência e ao devedor (caso se trate de pessoa coletiva, ao respetivo órgão de gestão ou liquidatário), acautelando, desta forma, as

contingências que pudessem resultar em caso de diferente entendimento da AT, ou mesmo dos tribunais:

- Situações dos processos de insolvência decretados de carácter limitado, nos quais o “*processo de insolvência é declarado findo logo que a sentença transite em julgado*”, “*O devedor não fica privado dos poderes de administração e disposição do seu património*” e “*O administrador da insolvência limita a sua atividade à elaboração do parecer [para efeitos da eventual qualificação da insolvência como culposa]*”⁹³;
- Situações em que apesar do processo de insolvência ter prosseguido, o juiz tenha decidido, quando se verifiquem os pressupostos exigidos para tal, que a administração da massa insolvente continue a ser assegurada pelo devedor, caso em que essa decisão, deve constar da sentença declaratória da insolvência^{94 e 95};
- Situações em que no momento de realização da comunicação para efeitos da regularização do IVA, o processo de insolvência já se encontre encerrado⁹⁶.

Relativamente à comprovação da realização da comunicação da regularização do IVA ao devedor, a AT, não obstante se ter reportado sobre a comunicação prevista no n.º 5 do artigo 78.º do CIVA⁹⁷, já de pronunciou no sentido de se considerarem “*idóneos, qualquer um dos meios de comunicação escrita - carta, ofício, telex, telegrama - com referência expressa ao conhecimento da retificação do IVA*”⁹⁸, bem como no sentido de se considerar abrangido por aquela expressão o meio eletrónico - *email* -, “*mercê dos avanços tecnológicos na área das tecnologias de informação*”⁹⁹.

Do exposto, resulta que a comunicação prévia da regularização do IVA ao devedor, nas situações em que é exigida, conforme identificadas e nos termos do quadro acima, constitui condição indispensável para a regularização do imposto, devendo o credor obter prova documental de que o destinatário apropriado tomou conhecimento da comunicação da regularização, por exemplo através da subscrição de aviso de receção de carta ou confirmação de receção de *email*¹⁰⁰.

2.10. Consequências da posterior recuperação, total ou parcial, dos créditos

Refira-se, por último, que em ambos regimes de regularização, o CIVA estabelece, para todos os credores que hajam regularizado o IVA respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis, que em caso de recuperação, total ou parcial, dos créditos, procedam à entrega do imposto correspondente ao montante recuperado, com a declaração periódica a apresentar no período do recebimento, sem observância do prazo de caducidade do direito à liquidação do imposto.

CIVA
art.º 78.º
n.º 12
e do
art.º 78.º-C
n.º 3

2.11. Outras disposições previstas no CIVA e doutrina relevante

Sem prejuízo da análise realizada ao longo deste trabalho relegar os aspetos procedimentais relacionados com as obrigações declarativas, sintetizam-se, no quadro seguinte, outras disposições expressamente consagradas nos dois regimes de regularização do IVA

respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis atualmente em vigor, consideradas de menor importância para a missão do ROC.

Quadro n.º 7: Síntese de outras disposições consagradas nos regimes de regularização do IVA respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis

Síntese de outras disposições consagradas nos regimes de regularização do IVA respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis			Regime / Normativo aplicável	
Parte obrigada	Exigências		Créditos vencidos até 31-12-2012	Créditos vencidos após 01-01-2013
Credor	O credor deverá integrar no dossier fiscal os documentos justificativos da dedução do IVA: faturas, a realização de diligências de cobrança por parte do credor e o insucesso, total ou parcial, de tais diligências, bem como outros elementos que evidenciem a realização das operações em causa, certificados e comunicações		CIVA art.º 78.º n.º 16	CIVA art.º 78.º-D n.º 1
		o credor deverá efetuar a regularização do IVA <i>"a favor do sujeito passivo [...] na respetiva declaração periódica, até ao final do período seguinte àquele em que se verificar o deferimento do pedido de autorização prévia"</i>	n.a.	CIVA art.º 78.º-B n.º 8
Devedor	No âmbito do procedimento de autorização prévia aplicável à regularização do IVA respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa por se encontrarem em mora há mais de vinte e quatro meses:	o devedor, após ser notificado eletronicamente pela AT para efetuar a correspondente retificação, a favor do Estado, da dedução inicialmente efetuada, <i>"pode identificar, por via eletrónica, [...] as faturas que já se encontram pagas ou em relação às quais não se encontra em mora, devendo fazer prova documental dos factos que alega"</i> , até ao final do prazo para a entrega da declaração periódica relativa ao período de imposto em que ocorreu a notificação	n.a.	CIVA art.º-B n.º 5 e 6
		o devedor, nos casos em que haja lugar à retificação, a favor do Estado, da dedução inicialmente efetuada, deverá efetuar a retificação <i>"na declaração periódica relativa ao período de imposto em que ocorreu a respetiva notificação"</i>	n.a.	CIVA art.º 78.º-C n.º 1
		o devedor, sempre que não efetue a retificação da dedução inicialmente efetuada, ou não faça prova de que esta não é exigível, receberá da AT uma <i>"liquidação adicional [...] correspondente ao imposto não retificado pelo devedor"</i>	n.a.	CIVA art.º 78.º-C n.º 2
	O devedor fica dependente da apresentação de pedido de autorização prévia para a novamente deduzir o IVA, correspondente ao montante dos créditos que venha a pagar após ter procedido à retificação do imposto a favor do Estado		n.a.	CIVA art.º 78.º-C n.º 3

Fonte: Própria.

Por não ter cabimento em qualquer outro ponto deste trabalho, optou-se por referir aqui, de acordo com a doutrina da AT, que nas situações em que, no momento em que os créditos venham a reunir as condições para serem considerados como de cobrança duvidosa ou incobráveis, o credor já tenha cessado a atividade em sede do

IVA, ou se encontre enquadrado no regime especial de isenção previsto no artigo 53.º do CIVA, a regularização do IVA pode, ainda, ser efetuada, através de um pedido oficioso de reembolso à Direção dos Serviços de Cobrança, acompanhado, entre os demais elementos comprovativos, da respetiva certificação por ROC¹⁰¹.

¹ Para além dos créditos de «cobrança duvidosa» assim expressamente designados no artigo 78.º-A do CIVA, aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013, ao longo do Trabalho, por simplificação e mais fácil sistematização, também são considerados nessa categoria os designados «outros créditos» previstos no n.º 8 do artigo 78.º do CIVA, aplicável aos créditos vencidos até 31 de dezembro de 2012.

² Em detrimento da análise da sucessão das normas no tempo, somente realizada em recurso à interpretação das disposições dos normativos atualmente em vigor.

³ Designadamente aquelas vertidas nos artigos 78.º a 78.º-D do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro, na redação dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, e subsequentes alterações, última das quais, introduzida pela Lei n.º 8/2018, de 2 de março, bem como, daquelas vertidas na Portaria n.º 172/2015, de 5 de junho.

⁴ Designadamente aquelas vertidas no Ofício Circulado n.º 030 161 de 08-07-2014 do Subdiretor-Geral (SDG) da AT.

⁵ Designadamente aquelas que decorrem do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de março, após as alterações introduzidas Lei n.º 8/2018, de 2 de março.

⁶ Designadamente aquelas que decorrem: do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC), aprovado pela Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro; da 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) e da 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], ambas emitidas pelo *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB); e do Guia de Aplicação Técnica n.º 10 (GAT 10) emitido pela OROC em 19-07-2017.

⁷ Apesar de na epígrafe dos artigos 78.º a 78.º-B do CIVA ser utilizado o termo «regularização», no respetivo corpo é diversas vezes utilizado o termo «dedução» nesse mesmo sentido. Contudo, de acordo com a doutrina veiculada pela AT «o direito à regularização [...] não deve ser confundido com o exercício do direito à dedução previsto nos artigos 19.º e seguintes do CIVA» (cf. ponto 5 do Ofício Circulado n.º 030 168 de 31-12-2014 do SDG da AT).

⁸ Ver a Nota 1.

⁹ Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro.

¹⁰ Cf. n.º 2 do artigo 98.º do CIVA.

¹¹ Ver a Nota 1.

¹² Na prática nunca vigorou a condição do desconhecimento contabilístico respeitante aos créditos considerados de cobrança duvidosa por se encontrarem em mora há mais de 24 meses desde a data do respetivo vencimento, uma vez que, apesar desta via de regularização do IVA ter entrado em vigor a partir de 2013, atendendo à mora exigida, apenas produziu os primeiros efeitos a partir de 2015, já depois de eliminada a referida condição pela LOE para 2015.

¹³ Declarado ao abrigo da alínea d) do n.º 1 do artigo 230.º e do artigo 232.º, ambos do CIRE.

¹⁴ No âmbito do processo de insolvência.

¹⁵ No âmbito do processo especial de revitalização.

¹⁶ O artigo 805.º do Código Civil dispõe que «O devedor só fica constituído em mora depois de ter sido judicial ou extrajudicialmente interpelado para cumprir», dispondo, também, que «Há, porém, mora do devedor, independentemente de interpelação [...] Se o próprio devedor impedir a interpelação, considerando-se interpelado, neste caso, na data em que normalmente o teria sido.»

¹⁷ Matéria tratada no n.º 2 do artigo 78.º-A do CIVA, para efeitos da qual remete a disposição em análise.

¹⁸ Cf. Ofício Circulado n.º 030 161 de 08-07-2014 do SDG da AT, na parte I dedicada à aplicação da lei no tempo.

¹⁹ A respeito, ver o Subponto 2.4 referente às consequências da concorrência e da mútua exclusão das duas vias de regularização do IVA registada no regime aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013.

²⁰ Cf. alínea a) do n.º 2 do artigo 78.º-A do CIVA. Atente-se para a utilização da expressão «provas objetivas».

²¹ Cf. n.º 9 do artigo 78.º e n.º 1 do artigo 78.º-A, ambos do CIVA.

²² Na doutrina recentemente produzida, a AT, acerca das diligências para cobrança para efeitos da regularização do IVA, dispõe que estas [...] podem ser comprovadas pelo envio de cartas registadas ou registadas com aviso de receção, e-mails, reclamação de créditos em processo judicial ou através de qualquer outro meio idóneo que ateste a prática de quaisquer atos destinados a obter o pagamento das quantias em dívida.» (cf. Despacho de 24-01-2018 do SDG do SIVA, referente ao PIV n.º 12529).

²³ Nesse sentido 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.

²⁴ Também nesse sentido SUZANA FERNANDES DA COSTA e OSCAR RODRIGUES VELOSO: *op. cit.*

²⁵ Cf. Despacho de 25-10-2017 do SDG do SIVA, referente ao PIV n.º 11742.

²⁶ Cf. artigos 837.º a 840.º do Código Civil.

²⁷ Cf. artigos 857.º a 862.º do Código Civil.

²⁸ Cf. Despacho de 24-01-2018 do SDG do SIVA, referente ao PIV n.º 12529.

²⁹ Cf. Acórdão de 28-04-2016 do STJ, referente ao Processo n.º 1106/12.9YYPRT-B. P1.S1, de onde se extrai a seguinte asserção proferida na sentença: «Também impropriedade a alegada novação objetiva da dívida que, aliás, não encontra qualquer eco na sentença que homologou o plano de insolvência, sendo certo que, atento o disposto no [...] [artigo 859.º do Código Civil], a vontade de contrair uma nova obrigação em substituição da antiga deve ser expressamente manifestada.»

³⁰ Pelo que a certificação pelo ROC não é exigida sempre que o facto relevante para que o crédito seja considerado incobrável tenha ocorrido até 31 de dezembro de 2012.

³¹ Cf. Despacho de 14-06-2016 do SDG do IVA, referente ao PIV n.º 10516.

³² Como resulta, designadamente, da expressa impossibilidade de dedução do imposto «que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da fatura», ou «que resulte de operações em que o transmitente dos bens ou prestador dos serviços não entregar nos cofres do Estado o imposto liquidado, quando o sujeito passivo tenha ou devesse ter conhecimento de que o transmitente dos bens ou prestador de serviços não dispõe de adequada estrutura empresarial suscetível de exercer a atividade declarada» (cf. n.ºs 3 e 4 do artigo 19.º do CIVA).

³³ Cf. n.º 1 do artigo 78.º-D do CIVA, e evidenciado no Subponto 3.3.

³⁴ Nesse sentido ANA CRISTINA SILVA: «IVA - Regularização em créditos de cobrança duvidosa ou incobráveis», in *Jornal de Negócios*, 08-01-2017, e JOSÉ RORIZ: «Manual de formação: Perdas por imparidade e créditos incobráveis em IVA e IRC», Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC), março de 2017, págs. 90 a 92.

³⁵ Refira-se, porém, que apesar da exclusão da regularização pela via da incobrabilidade nos casos em que já se tenham verificado os requisitos para a regularização pela via da cobrança duvidosa se encontrar expressamente prevista, para o regime aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013, na árvore de decisão que consta em anexo do GAT 10, não consta a exclusão inversa aqui por hipótese aventada.

³⁶ Ver a Nota 1.

³⁷ A AT já se pronunciou em diversa doutrina no sentido de considerar que para efeitos fiscais a evidênciação na contabilidade dos créditos de cobrança duvidosa pode ser assegurada de através da contabilização em contas específicas ou através da menção no Anexo às demais demonstrações financeiras (e.g. Despacho de 31-07-1996 do Diretor-Geral do IRC, referente ao PIV n.º 436/96). Outros autores consideram, ainda, suficiente, o «preenchimento do mapa oficial, Modelo 30 - Mapa de provisões, perdas por imparidade em créditos e ajustamentos de inventários, que integra o dossier fiscal» (cf. 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, pág. 44).

³⁸ Pela sua relevância, recordam-se os tipos de evidências objetivas de eventos de perda para avaliar a necessidade do reconhecimento de uma perda por imparidade de ativos financeiros, conforme previsto no parágrafo 25 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro 27 - Instrumentos Financeiros: «[...] a) Significativa dificuldade financeira do emitente ou devedor; b) Quebra contratual, tal como não pagamento ou incumprimento no pagamento do juro ou amortização da dívida; c) O credor, por razões económicas ou legais relacionados com a dificuldade financeira do devedor, oferece ao devedor concessões que o credor de outro modo não consideraria; d) Tome-se provável que o devedor irá entrar em falência ou qualquer outra reorganização financeira; e) O desaparecimento de um mercado ativo para o ativo financeiro devido a dificuldades financeiras do devedor; ou f) Informação observável indicando que existe uma diminuição na mensuração da estimativa dos fluxos de caixa futuros de um grupo de ativos financeiros desde o seu reconhecimento inicial, embora a diminuição não possa ser ainda identificada para um dado ativo financeiro individual do grupo, tal como sejam condições económicas nacionais, locais ou sectoriais adversas.»

Acerca dos aspetos contabilísticos relacionados com as perdas por imparidade nos créditos de cobrança duvidosa, designadamente da evidência objetiva de que um ativo financeiro está em imparidade, ver JOSÉ RORIZ, *op. cit.*, págs. 7 a 29 e 53 a 56, de onde se destaca o seguinte: «Esta avaliação [da necessidade do reconhecimento de uma perda por imparidade], efetuada pelo órgão de gestão, [...] depende da análise de um conjunto de fatores e não apenas do facto de existir, ou não, evidência escrita (leia-se, carta registada com aviso de receção) de comunicação ao devedor, embora este seja, porventura o método mais fácil de comprovar inequivocamente essa comunicação, razão provável pela qual se toma o meio de prova mais usual e aceite em sede de imposto sobre o rendimento. Pelo que, existindo contactos com o cliente no sentido de cobrar dívidas já vencidas, que se relevam infrutíferos, o credor pode, e mais do que isso, deve, avaliar o risco que existe de que os montantes em causa se venham a revelar de cobrança duvidosa, por forma a refletir adequadamente a situação em termos contabilísticos. E, para este efeito, todos os contactos efetuados nesse sentido devem ser considerados (por telefone, presencialmente, por e-mail), pois também estes poderão servir de prova, embora, a sua corroboração possa exigir outros elementos adicionais que dependerão da situação concreta (por exemplo, no caso de contactos telefónicos, o relatório de quem os efetuou, com os elementos relativos ao contacto efetuado - pessoa que contactou, hora, assunto e sua conclusão - juntamente com a faturação detalhada da entidade fornecedora dos serviços de telecomunicação, onde constem as datas e horas de contactos).»

³⁹ De facto, já desde 1 de janeiro de 2010, com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho, o CIRC passou a fazer depender a aceitação fiscal das perdas por imparidade em créditos considerados de cobrança duvidosa por via da mora, da existência de «provas objetivas de imparidade e de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento» (cf. alínea c) do n.º 1 do artigo 28.º-B do Código do IRC).

⁴⁰ Cf. Ofício Circulado n.º 030 161 de 08-07-2014 do SDG da AT, na parte III A i).

⁴¹ Apesar do segmento «bem como outros elementos que evidenciem a realização das operações em causa» constar apenas da redação do n.º 1 do artigo 78.º-D do CIVA, aplicável aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013, afigurase igualmente um requisito prévio da regularização, e como tal indispensável, para suportar a regularização do IVA nas situações do regime aplicável aos créditos vencidos até 31 de dezembro de 2012.

⁴² O pedido deve conter, relativamente a cada crédito de cobrança duvidosa, (i) o NIF do adquirente, (ii) o NIF do ROC que efetuou a certificação, (iii) o número da fatura da qual consta o crédito, que deve ser inscrito no pedido em termos idênticos aos comunicados ao sistema e-fatura, nos casos em que esta comunicação seja obrigatória, (iv) a data da emissão da fatura, (v) a data de vencimento do crédito, (vi) o período de imposto em que foi entregue a declaração periódica contendo o valor da fatura, (vii) a base tributável constante da fatura, (viii) o valor total do IVA da fatura e (ix) o valor do IVA a regularizar (cf. n.º 3 do artigo 3.º da Portaria n.º 172/2015, de 5 de junho).

⁴³ Nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 78.º-D do CIVA. Ver o Subponto 3.3.

⁴⁴ Neste caso o ônus de realizar essa comunicação não recai sobre o credor.

⁴⁵ Caso o devedor não retifique a dedução inicialmente efetuada sem que faça prova de que as faturas já se encontram pagas ou não se encontram em mora, a AT emite liquidação adicional correspondente ao imposto não retificado pelo devedor, notificando em simultâneo o credor do deferimento do pedido de autorização prévia, sem prejuízo dos casos de deferimento tácito do mesmo (cf. n.º 2 do artigo 78.º-C do CIVA).

⁴⁶ De acordo com o Código do Processo Civil (CPC) *“Dizem-se «ações executivas» aquelas em que o credor requer as providências adequadas à realização coativa de uma obrigação que lhe é devida” e “Toda a execução tem por base um título, pelo qual se determinam o fim e os limites da ação executiva”* (cf. n.ºs 4 e 5 do CPC).

⁴⁷ O artigo 717.º do CPC dispõe sobre o registo informático de execuções, regulado pelo Decreto-Lei n.º 201/2003, de 10 de setembro, e alterado até ao Decreto-Lei n.º 226/2008, de 20 de novembro.

⁴⁸ Não obstante até à LOE para 2015 o CIVA ter remetido, a este respeito, para a alínea c) do n.º 2 do artigo 806.º do CPC, o qual somente dispôs acerca do registo informático de execuções até 1 de setembro de 2013, até à redação introduzida pela Lei n.º 41/2013, de 26 de junho, certo é que a doutrina da AT desde logo salvaguardou que a remissão deveria ser entendida como realizada para a alínea b) do n.º 2 do artigo 717.º do novo CPC (cf. Ofício Circulado n.º 030 161 de 08-07-2014 do SDG da AT, na parte II).

⁴⁹ Apesar de constituir doutrina produzida no âmbito do IRC, refira-se que se o processo de execução ou insolvência corre em tribunal estrangeiro, é através de documento emanado desse tribunal que deve provar-se a incobrável, devendo o mesmo conter os elementos bastantes para tal prova (cf. Despacho de 07-12-99 da DSIRC, referente ao PIV n.º 1981/89).

⁵⁰ A Lista pública de execuções é uma lista eletrónica de dados, de acesso público na internet, em www.citius.mj.pt e em www.justica.gov.pt, com informação sobre execuções frustradas, ou seja, que tenham terminado com pagamento parcial ou por inexistência de bens penhoráveis, da qual constam: (i) o nome do executado, (ii) o número de identificação fiscal do executado ou, apenas nos casos em que não exista ou não seja conhecido o número de identificação fiscal do executado, o seu número de identificação civil, de passaporte ou de licença de condução, (iii) o valor em dívida no momento da extinção da execução, (iv) o número de processo executivo que esteve na origem da execução frustrada e o tribunal onde a execução foi distribuída, (v) a indicação de que o processo executivo se extinguiu com pagamento parcial ou por não terem sido encontrados bens penhoráveis, (vi) a data da extinção do processo executivo e (vii) a data da inclusão na lista (cf. artigos 16.º-A e 16.º-B do Decreto-Lei n.º 201/2003, de 10 de setembro, após as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 226/2008, de 20 de novembro, e n.º 1 do artigo 5.º da Portaria n.º 313/2009, de 30 de março, após as alterações introduzidas pelas Portarias n.ºs 267/2018, de 20 de setembro).

⁵¹ *“O procedimento extrajudicial pré-executivo é um procedimento de natureza facultativa que se destina, entre outras finalidades expressamente previstas na presente lei, à identificação de bens penhoráveis através da disponibilização de informação e consulta às bases de dados de acesso direto eletrónico previstas no Código de Processo Civil, aprovado pela Lei n.º 41/2013, de 26 de junho, para os processos de execução cuja disponibilização ou consulta não dependa de prévio despacho judicial”* (cf. artigo 2.º da Lei n.º 32/2014, de 30 de maio).

⁵² Cf. artigo 15.º da Lei n.º 32/2014, de 30 de maio.

⁵³ *“O processo de insolvência é um processo de execução universal que tem como finalidade a satisfação dos credores pela forma prevista num plano de insolvência, baseado, nomeadamente, na recuperação da empresa compreendida na massa insolvente, ou, quando tal não se afigure possível, na liquidação do património do devedor insolvente e a repartição do produto obtido pelos credores”* (cf. n.º 1 do artigo 1.º do CIRE).

“[...] Todavia, nem a não aprovação de um plano de insolvência significa necessariamente a extinção da empresa [e daí que, iniciando-se a liquidação, deve o administrador da insolvência, antes de mais, diligenciar preferencialmente pela sua alienação como um todo], nem a aprovação de um plano de insolvência implica a manutenção da empresa, pois que ele pode tão-somente regular, em termos diversos dos legais, a liquidação do património do devedor [...]” (cf. Despacho de 24-04-2008 do SDG dos Impostos, referente ao PIV n.º C020 2007006).

O plano de insolvência mantém-se como tal designado quando em derrogação das normas do CIRE venha a regular o *“pagamento dos créditos sobre a insolvência, a liquidação da massa insolvente e a sua repartição pelos titulares daqueles créditos e pelo devedor, bem como a responsabilidade do devedor depois de findo o processo de insolvência”* (cf. n.º 1 do artigo 192.º do CIRE), passando a designar-se plano de recuperação caso *“se destine a prover à recuperação do devedor, devendo tal menção constar em todos os documentos e publicações respeitantes ao mesmo”* (cf. n.º 3 do artigo 192.º do CIRE).

O plano de insolvência não é aplicável se o devedor for pessoa singular que não tenha sido titular da exploração de qualquer empresa nos três anos anteriores ao início do processo de insolvência ou se for pessoa singular titular da exploração de uma pequena empresa (i.e. empresa que à data do início do processo não tenha dívidas laborais, o número dos seus credores não seja superior a 20 e o respetivo seu passivo global não exceda 300 000 euros). A estes está igualmente vedada a possibilidade da administra-

ção da massa insolvente, podendo, contudo, apresentar um plano de pagamentos aos credores (cf. artigo 249.º e seguintes do CIRE).

Relativamente aos processos de insolvência que corram em tribunal estrangeiro, ver a Nota 49.

⁵⁴ A insolvência é decretada com caráter limitado quando o juiz conclui que o património do devedor não é presumivelmente suficiente para a satisfação das custas do processo e das dívidas previsíveis da massa insolvente e que essa satisfação não se mostra garantida por outra forma (cf. artigo 39.º do CIRE), fazendo menção desse facto na sentença de declaração da insolvência. Nestas situações qualquer interessado poderá solicitar, no prazo de cinco dias, que a sentença seja complementada, caso em que o processo prossigue com caráter pleno, devendo para o efeito o depositar à ordem do tribunal, ou caucionar mediante garantia bancária, o montante que o juiz razoavelmente entenda necessário para garantir o pagamento das respetivas custas e dívidas.

Note-se, ainda, que as situações em que o processo, tendo prosseguido após a declaração de insolvência, venha a ser posteriormente encerrado por insuficiência da massa insolvente nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 230.º e do artigo 232.º, ambos do CIRE, não qualificam como insolvência com carácter limitado, mas sim como insolvência com carácter pleno.

⁵⁵ Cf. artigo 72.º da Lei Geral Tributária e artigo 50.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

⁵⁶ Nesse sentido SUZANA FERNANDES DA COSTA e OSCAR RODRIGUES VELOSO, *op. cit.*, e CLARO, S. e SALGUEIRINHO MAIA, H.: *“Recuperação de IVA de Créditos incobráveis ou de cobrança duvidosa”*, in Cadernos de IVA 2014, coordenação: Sérgio Vasques, Almeida, 2014, pág. 482.

⁵⁷ Acresce que, após as medidas de simplificação de formalidades e de procedimentos introduzidas no CIRE pela Lei n.º 16/2012, de 20 de abril, o juiz passou a dispor da faculdade de, fundamentadamente, prescindir da assembleia de credores aludida no artigo 156.º do CIRE, pelo que a mesma pode nunca vir a realizar-se (cf. al. n) do n.º 1 do artigo 36.º do CIRE).

⁵⁸ Relativamente ao prazo dispõe o n.º 1 do artigo 140.º do CIRE que *“Finda a audiência de julgamento, o juiz profere sentença de verificação e graduação dos créditos nos 10 dias subsequentes.”*

⁵⁹ O artigo 156.º do CIRE respeita às deliberações da designada *“assembleia de credores de apreciação do relatório”*. Nele se prevê a apreciação do relatório do administrador de insolvência e a deliberação pela assembleia de credores sobre o encerramento ou a manutenção em atividade do(s) estabelecimento(s) compreendido(s) na massa insolvente (cf. n.º 2 do artigo 156.º do CIRE), bem como a possibilidade da referida assembleia cometer ao administrador da insolvência o encargo de elaborar um plano de insolvência, caso em que a mesma pode determinar a suspensão da liquidação e partilha da massa insolvente (cf. n.º 3 do artigo 156.º do CIRE), a qual cessará se o plano não for apresentado pelo administrador da insolvência nos sessenta dias seguintes ou se o plano apresentado não for subsequentemente admitido, aprovado ou homologado (cf. n.º 4 do artigo 156.º do CIRE). As deliberações tomadas poderão ser modificadas ou revogadas em reunião ulterior da referida assembleia (cf. n.º 6 do artigo 156.º do CIRE).

⁶⁰ Relativamente ao prazo dispõe o artigo 214.º do CIRE que *“A sentença de homologação do plano de insolvência só pode ser proferida decorridos pelo menos 10 dias sobre a data da respetiva aprovação, ou, tendo o plano sido objeto de alterações na própria assembleia, sobre a data da publicação da deliberação.”*

⁶¹ A homologação do plano consolida-se com o trânsito em julgado da respetiva sentença de homologação (cf. artigos 214.º a 216.º do CIRE), após o plano ter sido (i) apresentado pelo administrador da insolvência, pelo devedor, por qualquer pessoa que responda legalmente pelas dívidas da insolvência ou por qualquer credor ou grupo de credores cujos créditos representem pelo menos um quinto do total dos créditos não subordinados reconhecidos na sentença de verificação e graduação de créditos, ou na estimativa do juiz, se tal sentença ainda não tiver sido proferida (cf. n.º 1 do artigo 193.º do CIRE), (ii) admitido pelo juiz (cf. artigo 207.º do CIRE) e (iii) aprovado pelos credores (cf. artigos 211.º e 212.º do CIRE).

⁶² *“O plano de insolvência aprovado antes do trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação dos créditos acautela os efeitos da eventual procedência das impugnações da lista de credores reconhecidos ou dos recursos interpostos dessa sentença, de forma a assegurar que, nessa hipótese, seja concedido aos créditos controvertidos o tratamento devido”* (cf. n.º 3 do artigo 209.º do CIRE).

⁶³ Ver o segundo parágrafo da Nota 54.

⁶⁴ Relativamente à designação do plano, ver o terceiro parágrafo da Nota 53.

⁶⁵ Ver a Nota 60.

⁶⁶ *“Encerrada a liquidação da massa insolvente, a distribuição e o rateio final são efetuados pela secretaria do tribunal quando o processo for remetido à conta e em seguida a esta [...]”* (cf. n.º 1 do artigo 182.º do CIRE). *“Prosseguindo o processo após a declaração de insolvência, o juiz declara o seu encerramento: a) Após a realização do rateio final, sem prejuízo do disposto no n.º 6 do artigo 239.º”* (cf. alínea a) do n.º 1 do artigo 230.º do CIRE).

⁶⁷ Por iniciativa do administrador da insolvência (cf. artigo 129.º do CIRE) ou na sequência de uma ação para verificação ulterior de créditos (cf. artigo 146.º do CIRE).

⁶⁸ Estranhamente, em algumas das suas decisões administrativas a AT, nas situações de insolvência, parece fazer depender a regularização do IVA da realização da reclamação de créditos no processo, mais do que do reconhecimento dos créditos no mesmo (cf. Despacho de 06-09-2012 do SDG do IVA, referente ao PIV n.º 3831, Despacho de 24-04-2008 do SDG dos Impostos, referente ao PIV n.º C020 2007006 e Despacho de 14-06-2016 do SDG do IVA, referente ao PIV n.º 10516).

⁶⁹ O PER, previsto nos artigos 17.º-A a 17.º-I do CIRE, trata-se de um processo judicial aplicável somente às empresas, com carácter urgente, que se destina “a permitir à empresa que, comprovadamente, se encontre em situação económica difícil ou em situação de insolvência meramente iminente, mas que ainda seja suscetível de recuperação, estabelecer negociações com os respetivos credores de modo a concluir com estes acordo conducente à sua revitalização” (cf. n.º 1 do artigo 17.º-A do CIRE).

⁷⁰ O PER, previsto nos artigos 17.º-A a 17.º-I do CIRE, trata-se de um processo judicial aplicável somente às empresas, com carácter urgente, que se destina “a permitir à empresa que, comprovadamente, se encontre em situação económica difícil ou em situação de insolvência meramente iminente, mas que ainda seja suscetível de recuperação, estabelecer negociações com os respetivos credores de modo a concluir com estes acordo conducente à sua revitalização” (cf. n.º 1 do artigo 17.º-A do CIRE).

⁷¹ O SIREVE, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 178/2012, de 3 de agosto, alterado pelo Decreto-Lei n.º 26/2015, de 6 de fevereiro, veio a ser revogado pela Lei n.º 8/2018, de 2 de março, apesar desta possibilitar a conclusão dos processos SIREVE já submetidos que se encontrem em curso à data da revogação (cf. n.º 3 do artigo 35.º e n.º 1 do artigo 36.º, ambos da Lei n.º 8/2018, de 2 de março).

⁷² O acordo de reestruturação que seja alcançado pelas partes fica sujeito a depósito eletrónico na Conservatória do Registo Comercial (CRC), a requerimento do devedor ou de qualquer credor, segundo processo especial de depósito do RERE. O referido depósito não prejudica a confidencialidade do acordo, apesar das partes poderem atribuir carácter público às negociações, caso em que a CRC publica anúncio relativo ao termo das negociações e respetiva causa, com indicação sobre se foi ou não alcançado acordo de reestruturação entre as partes, e apesar do acordo ser automaticamente comunicado à AT, por via eletrónica, nos termos do processo especial de registo do RERE. (cf. artigo 17.º e artigo 22.º, ambos da Lei n.º 8/2018, de 2 de março).

⁷³ O processo especial de depósito eletrónico do RERE previsto no artigo 17.º e no artigo 22.º, ambos da Lei n.º 8/2018, de 2 de março, permanece, contudo, por regulamentar, não estando a atual plataforma usada para registos e depósitos eletrónicos junto das Conservatórias do Registo Comercial ainda configurada para o efeito, pelo que, para além de se tratar de uma dificuldade operacional que, na prática, está a condicionar a efetiva aplicação do RERE, ainda não se vislumbram os meios de prova mais adequados para nestas situações se comprovar a verificação do facto relevante para a regularização do IVA.

⁷⁴ Previstos nos artigos 268.º a 270.º do CIRE.

⁷⁵ Acresce, ainda, que até à entrada em vigor da LOE para 2013, até à qual o CIVA dispunha que o facto relevante para a regularização do IVA nas situações dos “créditos considerados incobráveis [...] Em processo de insolvência [...] [ocorre] quando a mesma seja decretada”, a diversa doutrina da AT apontava no sentido da possibilidade da regularização do IVA respeitante à totalidade dos créditos reconhecidos no processo de insolvência, salvaguardando, apenas, a obrigação de proceder à entrega do imposto nos casos em que se verificasse a recuperação, total ou parcial, dos créditos (e.g. Despacho de 2404-2008 do SDG dos Impostos, referente ao PIV n.º C020 2007006, e Despacho de 01-09-2011 do SDG dos Impostos, referente ao PIV n.º 2437).

⁷⁶ Dessa mesma opinião, CLARO, S. e SALGUEIRINHO MAIA, H., *op. cit.*, pág. 484.

⁷⁷ Designadamente pelo ROC na sua missão de certificação dos créditos, até porque no ponto 8 do GAT 10 se estabelece que o ROC deverá “também atender ao conteúdo da comunicação constante deste Ofício.”

⁷⁸ Ver o Subponto 2.6.2.

⁷⁹ Situação também suscetível de incertezas quanto à contagem da mora. Ver o Subponto 2.2.2.

⁸⁰ A respeito ver SUZANA FERNANDES DA COSTA e OSCAR RODRIGUES VELOSO, *op. cit.*, e CLARO, S. e SALGUEIRINHO MAIA, H., *op. cit.*, págs. 485 a 487.

⁸¹ CLARO, S. e SALGUEIRINHO MAIA, H., *op. cit.*, págs. 484 e 485, suscita legítimas dúvidas quanto à abrangência da exclusão do direito à regularização do IVA nas situações de: cessão de parte do valor dos créditos, cessão de créditos na modalidade com recurso, créditos seguros por apólices que não cobrem a parte respeitante ao IVA.

⁸² A respeito, ver a Nota 50.

⁸³ A publicidade dos processos especiais de revitalização, dos processos especiais para acordo de pagamento e dos processos de insolvência é de acesso público, podendo ser consultada na internet, em www.citius.mj.pt.

⁸⁴ Na doutrina produzida, a AT conclui que “O direito à dedução é um direito de natureza pessoal, sendo o respetivo crédito de IVA pessoal e intransmissível, pelo que, a sua regularização/dedução apenas compete ao sujeito passivo que efetuou a liquidação/entrega nos Cofres do Estado. Nestes termos, apesar de a requerente ser titular dos referidos créditos adquiridos por compra, através de um contrato de cessão de créditos, não é possível proceder à [...] regularização do respetivo IVA” (cf. Despacho de 08-08-2012 do SDG dos Impostos, referente ao PIV n.º 3665).

⁸⁵ CLARO, S. e SALGUEIRINHO MAIA, H., *op. cit.*, pág. 485, suscita dúvidas quanto à legitimidade desta limitação cumulativa do direito à regularização do IVA, na esfera do transmitente, por força da exclusão expressa prevista no CIVA, e na esfera do transmissário, porquanto este nunca entregou o IVA ao Estado (salvaguardando os casos em que esta faculdade não se encontra vedada ao cessionário nos termos do n.º 2 do artigo 5.º do Regime fiscal das operações de titularização de créditos estatuído pelo Decreto-Lei n.º 219/2001, de 4 de agosto).

⁸⁶ Cf. Despacho de 27-10-2010 do SDG do IVA, referente ao PIV n.º 1204.

⁸⁷ Atualmente contemplado nos artigos 69.º a 75.º do CIVA.

⁸⁸ Designadamente do Regime especial de tributação dos bens em segunda mão, objetos de arte, de coleção e antiguidades, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de outubro, e das Normas de determinação do IVA por que se regem as agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos, estabelecidas pelo Decreto-Lei n.º 221/85, de 3 de julho.

⁸⁹ Determinado em conformidade com o n.º 1 do artigo 22.º do CIVA, regra geral, coincidente com a data da emissão da fatura, se o prazo previsto para tal for respeitado.

⁹⁰ Determinado em conformidade com o n.º 1 do artigo 22.º do CIVA, regra geral, coincidente com a data da emissão da fatura, se o prazo previsto para tal for respeitado.

⁹¹ Por exemplo, no caso de regularização do IVA respeitante a créditos subjacentes à transmissão de materiais de construção civil a um devedor dedicado à atividade imobiliária, no momento da transmissão registado em sede do IVA como realizando exclusivamente operações isentas que não conferem o direito à dedução, mas que posteriormente venha a deduzir o IVA em causa através do mecanismo da renúncia à isenção previsto no artigo 12.º do CIVA.

⁹² Cf. Despacho de 14-06-2016 do SDG do IVA, referente ao PIV n.º 10516. Nesse sentido, também o Acórdão de 2212-2016 do TCA Norte, referente ao Processo n.º 01517/08.4BEBRG, e o Acórdão de 25-06-2015 do STA, referente ao Processo n.º 0288/14, no qual se considera que “tal dever de comunicação ao adquirente que seja sujeito passivo de IVA terá de fazer-se, caso este seja pessoa coletiva, a quem legalmente a represente, sendo que, em caso de insolvência - um dos casos em que tal dever de comunicação é legalmente imposto -, a representação da sociedade insolvente cabe ao administrador da insolvência que tenha sido nomeado, o qual assume a sua representação para todos os efeitos de carácter patrimonial que interessem à insolvência, nos termos do n.º 4 do artigo 81.º do CIRE.”

⁹³ Cf. alíneas a) a c) do n.º 7 do artigo 39.º do CIRE.

⁹⁴ Cf. alínea e) do n.º 1 do artigo 36.º e artigos 223.º a 229.º, todos do CIRE.

⁹⁵ Aliás, a própria doutrina da AT dedicada às obrigações fiscais do devedor após a declaração da insolvência reconhece que “No período entre a declaração da insolvência e a deliberação de encerramento do estabelecimento, essa responsabilidade fica cometida àquele a quem tiver sido atribuída a administração da insolvência, podendo, por isso, os responsáveis continuarem a ser os anteriores titulares dos órgãos sociais competentes da pessoa coletiva insolvente, ou ser já responsável o administrador da insolvência nomeado, caso lhe seja atribuído poderes para a administração do património da insolvente” (cf. Circular 10/2015 de 09-09-2015 da Diretora-Geral da AT).

⁹⁶ “Prosseguindo o processo após a declaração de insolvência, o juiz declara o seu encerramento: Após a realização do rateio final [...]; Após o trânsito em julgado da decisão de homologação do plano de insolvência, se a isso não se opuser o conteúdo deste; [...] A pedido do devedor, quando este deixe de se encontrar em situação de insolvência ou todos os credores prestem o seu consentimento; [...] Quando o administrador da insolvência constata a insuficiência da massa insolvente para satisfazer as custas do processo e as restantes dívidas da massa insolvente [...]; [ou] Quando [o encerramento] ainda não haja sido declarado, no despacho inicial do incidente de exoneração do passivo restante [...]. A decisão de encerramento do processo é notificada aos credores e objeto da publicidade e do registo previstos nos artigos 37.º e 38.º, com indicação da razão determinante.” (Cf. artigo 230.º do CIRE).

No caso da insolvência de sociedades comerciais, “Baseando-se o encerramento do processo na homologação de um plano de insolvência que preveja a continuidade da sociedade comercial, esta retoma a sua atividade independentemente de deliberação dos sócios. [...] Os sócios podem deliberar a retoma da atividade se o encerramento se fundar [em pedido do devedor, quando este deixe de se encontrar em situação de insolvência ou todos os credores prestem o seu consentimento] [...]. Com o registo do encerramento do processo após o rateio final, a sociedade considera-se extinta. [...] No caso de encerramento por insuficiência da massa insolvente [nas situações de insolvência decretada com carácter limitado, ou nas situações em que o processo tenha prosseguido], a liquidação da sociedade prossegue nos termos do regime jurídico dos procedimentos administrativos de dissolução e de liquidação de entidades comerciais, devendo o juiz comunicar o encerramento e o património da sociedade ao serviço de registo competente” (cf. artigo 234.º e n.º 10 do artigo 39.º, ambos do CIRE).

⁹⁷ Refira-se, contudo, que a comunicação prevista no n.º 5 do artigo 78.º do CIVA, aplicável às demais situações de retificação do valor tributável ou do imposto, dispõe que “a regularização a favor do sujeito passivo só pode ser efetuada quando este tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da retificação [...]”, i.e. exige expressamente a prova de que a contraparte tomou conhecimento da regularização.

⁹⁸ Cf. Ofício Circularizado n.º 33 129 de 02-04-1993 do Diretor-Geral das Contribuições e Impostos.

⁹⁹ Cf. Despacho de 06-06-2014 do SDG do IVA, referente ao PIV n.º 6770.

¹⁰⁰ Nesse sentido aponta o Acórdão de 25-06-2015 do STA, referente ao Processo n.º 0288/14, atentas as seguintes asserções proferidas na sentença acerca da imperfeição da comunicação em apreço: “[...] a ora recorrente nada fez perante a devolução da carta, não permitindo assim que a comunicação chegasse ao administrador da insolvência e que este pudesse proceder ao «acerto simétrico» postulado pela anulação do IVA pelo credor” e “a formalidade indevidamente cumprida, que se afigura «ad substantiam», impede a legalidade da regularização do IVA efetuada pelo credor”.

¹⁰¹ Cf. JOSÉ RORIZ, *op. cit.*, págs. 104 e 105, reportando-se à Informação n.º 1474, de 10-03-2011, da Direção de Serviços do IVA (DSIVA) e à Informação n.º 2319, de 30-10-2013, da DSIVA.

Florin Toma eleito novo Presidente da Accountancy Europe

Na sequência da inesperada demissão do Vice-Presidente da Accountancy Europe (AE), Morten Speitzer, por motivos profissionais, o qual deveria suceder ao Presidente e liderar a AE em 2019-2020, foi necessário assegurar a continuidade e relevância na liderança da organização.

Na Assembleia realizada a 12 de dezembro de 2018, foi eleito Presidente da AE para o mandato 2019-2020, Florin Toma, representante da Roménia, tendo sido eleito Vice-Presidente Myles Thompson atual líder da Audit And Assurance Policy Group.

Jovens Profissionais na Accountancy Europe



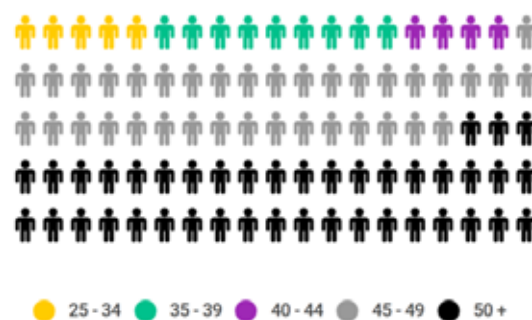
No passado dia 12 de dezembro de 2018 realizou-se a Assembleia Geral de Membros da Accountancy Europe. Como parte da agenda, foi organizada uma mesa redonda, que contou com representantes de quatro países, para discutir quais as preocupações sentidas nos diversos países no que ao futuro da profissão diz respeito. Neste sentido, e na sequência do projeto de jovens Revisores constituído para abordar os temas relativos a novos profissionais, a Ordem fez-se representar na referida mesa redonda pela Colega Ana Aniceto que tem colaborado na dinamização da aproximação dos jovens revisores à Ordem.

A análise e discussão das diversas preocupações teve a participação de diversos membros presentes na Assembleia Geral demonstrando que, de uma forma global, o risco identificado no futuro da profissão, com a falta de interesse e de atratividade não é uma característica de um país isolado. Como resultado de um inquérito realizado pela Accountancy Europe, foi possível aferir sobre a dispersão dos auditores europeus por grupos etários. A realidade deu origem a diversas intervenções por parte de alguns membros demonstrando a preocupação comum sobre a realidade e a urgência em se desenvolverem esforços para

alterar o cenário de, atualmente, a grande maioria dos membros ter uma idade superior a 45 anos.

Na mesa redonda foram abordados os problemas e desafios que se colocam à profissão, identificados em estudos e reuniões anteriormente realizadas, em especial a atratividade da profissão, a redução do número de candidatos, a redução da retenção de profissionais, o aumento da idade média dos profissionais, entre outros. Na sequência de questões e observações colocadas à mesa redonda, na sua intervenção, a Colega Ana Aniceto, que participou em representação da Ordem, referiu que parte dos perigos identificados resultam, por um lado, das dificuldades de equilíbrio entre a vida pessoal e profissional, e, por outro lado, do excesso de burocracia e significativa regulamentação com que a profissão atualmente se depara. Entre outras consequências, estes fatores conduzem à cada vez menor atratividade da profissão, em especial se tomarmos em consideração que vivemos uma época em que os profissionais (em especial os mais jovens mas também todos os profissionais em geral) pretendem desafios profissionais e sentir que contribuem para acrescentar valor. Não obstante esta situação ser já um problema no presente, será, certamente, um problema de maior gravidade no futuro, pelo que se torna fundamental atuar de imediato.

Your members in age groups



(fonte: accountancy europe: auditores europeus em grupos etários)

Mundo

IFAC divulga Plano Estratégico 2019 - 2020

A IFAC publicou o seu Plano Estratégico para o biênio 2019/2020 o qual reflete a sua visão e as suas aspirações para uma profissão global dinâmica e focada no futuro. O documento poderá ser consultado no *website* da IFAC em www.ifac.org.

Eleitos novos Presidente e Vice- -Presidente da IFAC

A *International Federation of Accountants* (IFAC) elegeu o Dr. In-Ki Joo da Coreia do Sul como presidente por um mandato de dois anos até novembro de 2020.

No passado, foi vice-presidente da IFAC (desde novembro de 2016) e Reitor e Professor de contabilidade na *Yonsei University School of Business*.

Para Vice-Presidente, para o mesmo mandato, foi eleito o Dr. Alan Johnson, membro da ACCA e atual Presidente da Comissão de Controlo Interno da Jerónimo Martins, SGPS, SA.

65% dos governos em todo o mundo devem relatar pelo regime do acréscimo até 2023

Dentro de cinco anos, 65% dos governos apresentarão relatórios com base no regime do acréscimo, de acordo com um relatório recente da *International Federation of Accountants* - IFAC e do *Chartered Institute of Public Finance and Accountancy* - CIPFA. A informação foi divulgada pelo *Índice de Responsabilidade Financeira do Setor Público Internacional*, que monitoriza a utilização atual e futura dos referenciais de relato financeiro do setor público em todo o mundo.

Proposta de Norma Internacional de Serviços Relacionados 4400 (Revista), Trabalhos para Executar Procedimentos Acordados

O *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) emitiu para consulta pública, até 15 de março de 2019, um projeto de revisão da Norma ISRS 4400 - Trabalhos para Executar Procedimentos Acordados com Respeito a Informação Financeira.

Os trabalhos de procedimentos acordados são amplamente utilizados em muitas jurisdições e a procura por esses trabalhos continua a crescer. Para garantir que o normativo do IAASB sobre os trabalhos de procedimentos acordados permaneça relevante no atual ambiente de negócios, o IAASB propõe a melhoria dos principais conceitos da Norma, incluindo:

- O papel do julgamento profissional num trabalho de procedimentos acordados.
- Disposições relacionadas com a independência do profissional ou a falta dela.
- Orientação sobre terminologia apropriada ou inadequada para descrever procedimentos e resultados nos relatórios de trabalhos de procedimentos acordados.
- O uso do perito de um profissional num trabalho de procedimentos acordados.
- Restrições sobre a distribuição e uso do relatório de trabalhos de procedimentos acordados.

O projeto de Norma pode ser consultado no *website* da IFAC em www.ifac.org

Texto visível na exposição permanente do Museu de Sydney (*)
(tradução livre)

Momento de leitura

“Visionários de Sydney

As cidades são empreendimentos coletivos que refletem as decisões, sonhos e vidas de inúmeros cidadãos, passados e presentes. No entanto, também suportam o selo de um pequeno número de líderes, arquitetos, ativistas e outros, cuja influência é determinante e duradoura. (...)

Sydney não é diferente, e isso vê-se na influência dos visionários desta cidade portuária, personalidades que, pelo seu intelecto, determinação e paixão, tiveram um impacto dramático e persistente sobre a cidade. Estes visionários surgiram de uma ampla variedade de áreas de conhecimento, incluindo as áreas da política, lei, arquitetura, patrimônio cultural, planejamento urbano, conservação, engenharia, desenho e das artes. As suas vidas atravessam os séculos.

Apesar de todos eles terem trabalhado em ambientes políticos, sociais e culturais muito diferentes, têm em comum a sua tenacidade e ousadia em deixar a sua marca na cidade de Sydney. Alguns dos visionários lutaram ativamente por uma Sydney mais verde, mais respeitadora da sua herança cultural e da comunidade, enquanto outros criaram edifícios imponentes, estradas e lugares a serem partilhados por todos os cidadãos.”

Sydney, Austrália, acolheu o World Congress of Accountants de 5 a 8 de novembro de 2018.

(*) O Museu de Sydney, cuja designação completa é “**Museum of Sydney** - on the site of the first Government House”, apresenta-se como tendo sido construído sobre um lugar com ligação ao início da Austrália moderna e pretendendo proteger os restos frágeis desse lugar simbólico, bem como preservar as histórias da população de Sydney, passada e presente. Presta tributo ao povo original, expondo a declaração:

“The Museum of Sydney acknowledges and pays respect to the Gadigal people of the Eora Nation, it is upon their land that the museum is built.”

Formação contínua

Em 2019 a Ordem manterá o seu esforço de atualização permanente nos conteúdos da oferta de Formação. O ano transato caracterizou-se por uma intensificação de ações de formação na área tecnológica, bem como em determinadas *soft skills*, não descurando as principais áreas de competência do Revisor Oficial de Contas. O ano que agora começa será igualmente marcado por oferta de ações de formação nas áreas tradicionais relevantes para os ROC, como a auditoria, organização e normas próprias da profissão, os aspetos relevantes decorrentes de ações de controlo de qualidade, a contabilidade, a fiscalidade, o direito e matérias afins mas também por ações de elevada componente tecnológica aplicada direta ou indiretamente aos trabalhos de auditoria, incluindo ações essencialmente de aplicação prática adaptada a softwares especializados e ações destinadas a potenciar a adequada comunicação de e entre profissionais.

Não obstante a elevada receptividade dos colegas às ações de formação em ambiente informático, os conteúdos lecionados em 2018 relacionados com regimes legais e fiscais demonstraram igualmente elevada relevância e permitiram identificar temas que justificam a definição de novos programas e conteúdos para 2019. A área da Gestão do Risco e da Auditoria Interna é, também, uma área que se pretende reforçar em 2019 dados os relevantes impactos sentidos pela transformação digital.

A publicação pelo IFAC de um novo Código de Ética, bem como de um Guia Prático de Aplicação das ISAS proporcionam, da mesma forma, conteúdos de formação relevantes a ser oferecidos este ano.

Assim, divulga-se nesta edição o Plano de Formação para os três primeiros meses de 2019. Aproveita-se, ainda, espaço para reiterar o desafio que tem vindo a ser efetuado para que os colegas enviem para o e-mail dformacao@oroc.pt ou lanacoreta@oroc.pt os contributos que considerem úteis para a área de formação da Ordem.

Curso de Preparação para Candidatos a ROC

À semelhança de anos anteriores, iniciaram em Outubro de 2018 duas novas turmas do Curso de Preparação para ROC, com cerca de 40 inscrições cada. Como habitualmente, o curso atrai licenciados essencialmente, mas não exclusivamente, na área da gestão e economia. O curso decorre em formato presencial, na sede, em Lisboa, e nas instalações dos Serviços Regionais do Norte, no Porto, às sextas-feiras entre as 18h e as 22h e aos sábados entre as 9h e as 13h. Em janeiro de 2019 decorre o exame correspondente às matérias lecionadas no primeiro grupo de matérias, ligadas à Matemática, ao Direito e à Contabilidade Financeira, e em abril o exame correspondente ao segundo grupo de matérias, que engloba conteúdos novamente de Contabilidade Financeira, mas também de Fiscalidade e de Economia e Finanças.

Plano de Formação Profissional Contínua 2019

	jan	fev	mar
Auditoria (16 ações de formação)			
Planeamento de auditoria, avaliação do risco e materialidade			
Procedimentos de conclusão de auditoria, de finalização do trabalho e preparação da CLC ou relatório de auditoria			
Conclusão e Relatórios de auditoria			
Normas internacionais de auditoria			
Matérias Relevantes de Auditoria a incluir na CLC			
Atuação do ROC enquanto auditor e enquanto membro do órgão de fiscalização			
Auditoria Interna baseada no risco NOVO			
Auditoria aos sistemas informáticos NOVO			
ISAs - Manual de aplicação prática 4 sessões NOVO			
Qualidade e Organização (5 ações de formação)			
Controlo de qualidade - 4 sessões			
Contabilidade e Relato Financeiro (14 ações de formação)			
Impostos Diferidos			
Consolidação de contas - introdução			
Consolidação de contas avançada			
SNC vs SNC AP NOVO			
IFRIC 12 - Concessões NOVO			
Fiscalidade (12 ações de formação)			
Orçamento de Estado 2019			
Preços de transferência			
Código dos regimes contributivos do sistema Previdencial da Segurança Social			
Código fiscal do investimento - regulamentação do RFAI e DLRR			
Novo regime dos trabalhadores independentes - 2019			
Serviços intragrupo e preços de transferência NOVO			
Outros (8 ações de formação)			
Avaliação de empresas			
PCFC "A insolvência, o processo especial de revitalização (PER), o processo especial para acordo de pagamento (PEAP), o regime extrajudicial de recuperação de empresas (RERE) - Na perspectiva da reestruturação de pessoa coletiva e singular"			
Fundamentos de marketing digital NOVO			
Mindfulness: treinar a atenção para otimizar bem estar e produtividade NOVO			
Corporate governance			



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