



INSTITUTO  
UNIVERSITÁRIO  
DE LISBOA

---

**UM NOVO MODELO DE REGULAÇÃO E DE SUPERVISÃO PARA OS  
REVISORES OFICIAIS DE CONTAS E PARA AS SOCIEDADES DE  
REVISORES OFICIAIS DE CONTAS**

Ana Filipa Vila Nova Casaca

Mestrado em Direito das Empresas e do Trabalho

Orientador: Professor Doutor Manuel António Pita,

Professor Catedrático Convidado do ISCTE-IUL

ISCTE - Instituto Universitário de Lisboa

Junho de 2022



CIÊNCIAS SOCIAIS  
E HUMANAS

---

Departamento de Economia Política

UM NOVO MODELO DE REGULAÇÃO E DE SUPERVISÃO PARA OS  
REVISORES OFICIAIS DE CONTAS E PARA AS SOCIEDADES DE  
REVISORES OFICIAIS DE CONTAS

Ana Filipa Vila Nova Casaca

Mestrado em Direito das Empresas e do Trabalho

Orientador: Professor Doutor Manuel António Pita,  
Professor Catedrático Convidado do ISCTE-IUL

ISCTE - Instituto Universitário de Lisboa

Junho de 2022





## **Agradecimento**

A Deus

À minha família, em especial ao meu avô, mãe, irmã Patrícia, bem como ao meu companheiro e apoiante nesta jornada, o querido Nuno e também aos seus pais

Aos meus amigos, nomeadamente à Cristina pelas longas conversas esclarecedoras

Ao meu orientador, Exmo. Senhor Professor Doutor Manuel Pita,

Quero deixar expressa a minha gratidão.



## Resumo

Entre 2007 e 2009, muitos bancos reconheceram perdas significativas quanto a posições que detinham tanto dentro como fora do balanço, tendo sido emitidos relatórios de auditoria sem reservas quanto aos mesmos nesses períodos, o que levou à necessidade de restabelecer a confiança nos e dos mercados, contribuir nomeadamente para a proteção dos investidores, intensificar a supervisão pública dos ROC e das SROC, dando maior independência às autoridades de supervisão pública da UE, conferindo-lhes poderes de investigação e de imposição de sanções, o que culminou com a publicação da Diretiva 2014/56/UE do Parlamento Europeu e do Conselho.

A Diretiva 2014/56/UE foi transposta para a ordem jurídica interna através da Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, bem como da Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro, que aprovaram o novo EOROC e o RJSA, respetivamente, alterando nomeadamente a entidade de supervisão pública de auditoria, que passou a ser a CMVM.

Acresce que, quer a OCDE, quer a Comissão, têm vindo a insistir na necessidade de reduzir as restrições na prestação de serviços por profissionais e as barreiras regulatórias na concorrência, designadamente no setor das profissões autorreguladas, onde se insere a de ROC.

Em Portugal, a AdC tem defendido a separação das funções regulatória e representativa da OROC, através da criação de um órgão independente, externo ou interno àquela, que assumiria a principal regulamentação do acesso e exercício da profissão de ROC.

Este estudo pretende propor uma alteração ao regime jurídico em vigor, conjugando a Diretiva 2014/56/UE com as recomendações da AdC.

Palavras-chave: Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, Diretiva 2014/56/UE, Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria, Revisor Oficial de Contas.





## Abstract

Between 2007 and 2009, many banks posted significant losses on positions they held both on-and-off balance sheet, and unqualified audit reports were issued in that period, which led to the need to restore confidence in and of markets, to contribute in particular to protecting investors, and to step up public oversight of Statutory Auditors and Statutory Audit Firms, giving greater independence to EU public oversight authorities by granting them powers of investigation and to impose sanctions, which resulted in the publication of Directive 2014/56/EU of the European Parliament and of the Council.

Directive 2014/56/EU was transposed into the national legal system by Law No. 140/2015 of 7 September, as well as Law No. 148/2015 of 9 September, approving the new Articles of the Statutory Auditors Association and the Legal Framework for Audit Oversight, respectively, changing the public audit oversight authority, which came to be Portuguese Securities Market Commission.

In addition, both the OECD and the European Commission have been emphasising the need to reduce restrictions on the provision of services by professionals and on regulatory barriers to competition, particularly in the self-regulated professional sector, which includes statutory auditors.

In Portugal, the Competition Authority has advocated the separation of the regulatory and representative functions of the Statutory Auditors Association by creating an independent body, external or internal, which would take on the regulation of access to and exercise of the statutory auditor practice.

This study aims at proposing an amendment to the legal framework in force, by combining Directive 2014/56/EU with the Portuguese Competition Authority's recommendations.

Keywords: Securities Market Commission, Directive 2014/56/EU, Articles of the Statutory Auditors Association, Statutory Auditors Association, Legal Framework for Audit Oversight, Statutory Auditor.



## Glossário de abreviaturas e siglas

- AdC** - Autoridade da Concorrência
- AR** - Assembleia da República
- CI** - Comissão de Inscrição
- CMVM** - Comissão do Mercado de Valores Mobiliários
- CNCC** - *Compagnie nationale des commissaires aux comptes*
- CNSA** - Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria
- Comissão** - Comissão Europeia
- CROC** - Câmara dos Revisores Oficiais de Contas
- CRP** - Constituição da República Portuguesa
- CSC** - Código das Sociedades Comerciais
- CSES** - *Centre for Strategy & Evaluation Services*
- EEE** - Espaço Económico Europeu
- EIP** - Entidade de Interesse Público
- EOROC** - Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
- EUA** - Estados Unidos da América
- H3C** - *Haut conseil du commissariat aux comptes*
- IHS** - *Institut für Höhere Studien*
- OA** - Ordem dos Advogados
- OCDE** - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
- OROC** - Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
- OTOC** - Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas
- PCAOB** - *Public Company Accounting Oversight Board*
- RJSA** - Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria
- ROC** - Revisor Oficial de Contas
- SA** - Sociedade Anónima
- SEC** - *Securities and Exchange Commission*
- SQ** - Sociedade por Quotas
- SROC** - Sociedade de Revisores Oficiais de Contas
- TFUE** - Tratado de Funcionamento da União Europeia
- TJUE** - Tribunal de Justiça da União Europeia
- UE** - União Europeia



# Índice

Agradecimento.....	iii
Resumo.....	v
Abstract .....	vii
Glossário de abreviaturas e siglas .....	ix
Capítulo 1. Introdução.....	1
Capítulo 2. Breve caracterização jurídico-política das associações públicas profissionais em Portugal - da clássica doutrina administrativa ao direito nacional e europeu da concorrência .....	3
Capítulo 3. O atual regime jurídico de criação, organização e funcionamento das associações públicas profissionais e da constituição e funcionamento das sociedades de profissionais que estejam sujeitas a associações públicas profissionais em Portugal .....	9
3.1. O Projeto de Lei 974/XIV/3. <sup>a</sup> .....	11
Capítulo 4. Da Comunicação da Comissão sobre “uma estratégia do mercado interno para os serviços” ao projeto de cooperação da OCDE e da AdC relativo à avaliação do impacto concorrencial da legislação em vigor nas profissões liberais autorreguladas.....	13
Capítulo 5. Início da regulação da profissão de ROC e das SROC em Portugal – enquadramento histórico-jurídico .....	21
5.1. Aperfeiçoamento do regime de fiscalização das sociedades anónimas e o Primeiro Estatuto .....	21
5.2. Ampliação legal das funções e o Segundo Estatuto.....	26
5.3. Da Quarta Diretiva ao Código do Mercado de Valores Mobiliários .....	30
5.4. Do Terceiro ao Quarto Estatutos, passando pela revisão do CSC e do Código do Mercado de Valores Mobiliários.....	34
Capítulo 6. A Diretiva 2006/43/CE e o início da supervisão pública de auditoria na UE .....	39
Capítulo 7. A transposição da Diretiva 2006/43/CE e o início da supervisão pública de auditoria em Portugal.....	45
7.1. O Decreto-Lei n.º 224/2008, de 20 de novembro, e as alterações ao Quarto Estatuto.....	45
7.2. O Decreto-Lei n.º 225/2008, de 20 de novembro, e a criação do CNSA.....	47
Capítulo 8. A Diretiva 2014/56/UE e a reforma europeia do mercado de auditoria .....	51
Capítulo 9. A transposição da Diretiva 2014/56/UE .....	53
9.1. O EOROC, aprovado pela Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro.....	53
9.2. O RJSA, aprovado pela Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro .....	58
Capítulo 10. O Direito Comparado .....	63
10.1. EUA.....	63
10.2. França .....	64
Capítulo 11. Conclusões.....	67
Capítulo 12. Proposta de alteração .....	77



## CAPÍTULO 1

### Introdução

Em 1969, foi vertida para a lei nacional a necessidade de regulamentação da atividade da profissão de ROC, relacionada, desde logo, com a sua idoneidade e qualificações, face à importância que os órgãos de fiscalização, onde aqueles se integravam, assumiam no seio das SA.

Coube ao Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de janeiro, aprovar o primeiro EOROC, que procedeu àquela regulamentação, cabendo à CROC, organismo corporativo criado à data e antecessora da atual OROC, estabelecer as regras de deontologia profissional, exercer a jurisdição disciplinar e criar uma instituição de previdência a favor dos ROC, entre outras atribuições. Para além disso, também foram estabelecidos, desde logo, determinados deveres de comunicação, relacionados com a atividade profissional, a prestar à CROC.

No entanto, a inscrição dos ROC para o exercício da sua profissão não era levada a cabo por um órgão da CROC, mas sim por uma CI, que estava sob a alçada do Ministério da Justiça, à qual cabia verificar o preenchimento dos requisitos para o efeito, designadamente qualificações, e era composta por três magistrados, um funcionário do Ministério das Finanças e pelo presidente do Conselho Diretivo da CROC ou por um seu representante.

Com a aprovação, em 1991, do Código do Mercado de Valores Mobiliários, foi introduzida a figura do auditor externo nas entidades emitentes de valores mobiliários cotados em bolsa, bem como envolvidas em ofertas públicas, que eram SROC aprovadas pela CMVM e previamente inscritas na respetiva lista aprovada pela CI, que passou a integrar a CROC como seu órgão, composto apenas por membros da profissão, sob a denominação de conselho de inscrição, em 1993, com a aprovação do terceiro EOROC e a alteração da natureza da CROC, que deixou de ser uma pessoa coletiva de direito privado e utilidade pública, para passar a ser uma pessoa coletiva pública, dotada de autonomia administrativa, financeira e patrimonial.

O Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de novembro, que aprovou o Quarto EOROC, assinalou a passagem da CROC para OROC, dando a possibilidade às SROC de integrarem sócios e membros no órgão de gestão que não estivessem ligados à profissão, apesar da exigência da maioria de três quartos dos seus membros, capital social e direitos de voto terem de pertencer a ROC, para além destes deterem o direito exclusivo do exercício das funções de interesse público que lhes cabiam.

Após os escândalos financeiros que se viveram nos EUA, foi publicada a *Sarbanes-Oxley Act*, em 2002, nos EUA, que criou o PCAOB, entidade externa e independente de supervisão de auditoria das sociedades abertas ao investimento público e emitentes de valores mobiliários - apesar da própria se encontrar sob supervisão da SEC -, bem como a Diretiva 2006/43/CE do Parlamento

Europeu e do Conselho, de 17/5/2006, que veio, entre outras, instituir um sistema de supervisão pública nos Estados-membros da UE, gerido por pessoas que não exerçam a profissão de ROC, com conhecimentos nas matérias relevantes para a revisão legal de contas.

Em Portugal, a Diretiva 2006/43/CE foi transposta para a ordem jurídica interna através do Decreto-Lei n.º 224/2008, que veio alterar o EOROC, bem como do Decreto-Lei n.º 225/2008, ambos de 20 de novembro, que criou o CNSA, que tinha como atribuições nomeadamente assegurar a supervisão da aprovação e registo dos ROC e das SROC - que competia à OROC e à CMVM -, da adoção das normas em matéria de deontologia profissional, de controlo de qualidade interna das SROC e de procedimentos de auditoria e da formação contínua, do controlo de qualidade e de sistemas de inspeção e disciplinares, assim como instruir e decidir processos de contraordenação, incluindo a aplicação de sanções de carácter contraordenacional.

Entre 2007 e 2009, após muitos bancos terem reconhecido perdas significativas em posições que detinham tanto dentro como fora dos balanços, foi aberto caminho para a reforma europeia do mercado de auditoria, tendo desembocado na Diretiva 2014/56/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16/4/2014 - transposta para a ordem jurídica interna pela Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, que aprovou o novo EOROC (também em conformidade com a Lei n.º 2/2013) e pela Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro, que aprovou o RJSA -, bem como no Regulamento (UE) n.º 537/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16/4/2014, relativo aos requisitos específicos para a revisão legal de contas das EIP.

A partir de 2016, a CMVM passou a ter como atribuição designadamente a supervisão pública dos ROC e das SROC, bem como de toda a atividade de auditoria por eles desenvolvida - o que passou a incluir a supervisão final de todas as entidades e atividades relativamente às quais a OROC possua igualmente atribuições -, bem como assegurar o controlo prévio dos requisitos para o exercício de quaisquer funções de interesse público atribuídas aos ROC, independentemente desse exercício ser no âmbito de EIP, competência que também é da CI, órgão da OROC.

O presente trabalho pretende apresentar uma proposta de alteração ao regime jurídico dos ROC, conjugando a Diretiva 2014/56/UE e o Regulamento (UE) n.º 537/2014, com as recomendações da AdC (na esteira das da OCDE e da Comissão) a propósito das profissões liberais, concretamente no que se refere à separação das funções regulatória e representativa da OROC (não ignorando a atual definição de associação pública profissional face ao direito nacional e europeu da concorrência), através da criação de um órgão independente e externo à OROC, que assumiria a principal regulamentação do acesso e exercício da profissão de ROC, à semelhança do que sucede noutros Estados-membros da UE, como é o caso da França.



## CAPÍTULO 2

# Breve caracterização jurídico-política das associações públicas profissionais em Portugal - da clássica doutrina administrativa ao direito nacional e europeu da concorrência

As associações públicas foram constitucionalmente consagradas com a Lei n.º 1/82, de 30 de setembro, aquando da primeira revisão constitucional, com o aditamento do então n.º 3 (atual n.º 4) ao artigo 267.º da CRP<sup>1</sup>.

No entanto, só em 2008, a AR aprovou o regime das associações públicas profissionais, através da Lei n.º 6/2008, de 13 de fevereiro, que teve na sua génese o reconhecimento da necessidade de criar um regime-quadro para as novas associações públicas profissionais.

Nos termos do n.º 1 do artigo 2.º da Lei n.º 6/2008, de 13 de fevereiro, eram «[...] associações públicas profissionais as entidades públicas de estrutura associativa representativas de profissões que devam, cumulativamente, ser sujeitas ao controlo do respectivo acesso e exercício, à elaboração de normas técnicas e deontológicas específicas e a um regime disciplinar autónomo».

As atribuições das ordens profissionais passaram a constar nas alíneas a) a m) do n.º 1 do artigo 4.º da Lei n.º 6/2008, de 13 de fevereiro, cabendo-lhes, entre outras, a regulação do acesso e do exercício da profissão, conferir, em exclusivo, os títulos profissionais das profissões que representem, a elaboração e a atualização do registo profissional e o exercício do poder disciplinar sobre os seus membros.

O diploma em apreço foi revogado pela Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro, que estabelece o regime jurídico de criação, organização e funcionamento das associações públicas profissionais, atualmente em vigor.

Conforme PAULO OTERO<sup>2</sup>, «[...] tal como as corporações medievais, também hoje as ordens profissionais continuam a sentir esta dualidade de estatutos jurídicos: entre a liberdade própria dos seus membros serem particulares que se auto-organizam para a defesa dos seus interesses e, simultaneamente, a autoridade do Estado que, por diversos meios, visa interferir, regular ou disciplinar esta forma específica de organização profissional de entidades privadas».

---

<sup>1</sup> Aprovada pelo Decreto de 10 de abril de 1976.

<sup>2</sup> In (2019), «Dos limites constitucionais à intervenção do Estado nas associações públicas profissionais», «Revista de Direito Administrativo n.º 6, Setembro-dezembro'19», Lisboa, pp. 7 e seguintes.

Em termos clássicos, a doutrina administrativa portuguesa, na sua divisão tripartida da Administração Pública<sup>3</sup> em sentido subjetivo ou orgânico, integra as associações públicas profissionais<sup>4</sup> na administração autónoma do Estado, mais concretamente na espécie de associações públicas de natureza privada.<sup>5</sup>

A CRP, nomeadamente no n.º 1 do seu artigo 47.º, reconhece a liberdade de escolha e de exercício da profissão, abrindo «[...] as portas à existência e à operacionalidade das associações públicas profissionais, dado que concebe a imposição de restrições no âmbito do acesso e do exercício das profissões. É disso que cura o segmento que se refere às “...restrições legais impostas pelo interesse colectivo...”»<sup>6</sup>.

---

<sup>3</sup> A este propósito veja-se, a título de exemplo, DO AMARAL, Diogo Freitas, (1994), «Curso de Direito Administrativo, I», Coimbra, pp. 393 e seguintes.

<sup>4</sup> Salvo melhor opinião, parece-nos mais correta a expressão de “*associação pública profissional*” ao invés de “*ordem profissional*” porquanto nem todas as associações públicas profissionais têm a terminologia de “*ordem*” e, conforme GOUVEIA, Jorge Bacelar, (2000), explica, «*nem todas possuem o lastro cultural que tem acompanhado a formação e o desenvolvimento das ordens profissionais stricto sensu*» - in «*As Associações Públicas Profissionais no Direito Português*», Lisboa, p. 11, disponível em

<https://www.jorgebacelargouveia.com/16-10-2000-as-associacoes-publicas-profissionais-no-direito-portugues/>

<sup>5</sup> Segundo OTERO, Paulo, (2019), in «*Dos limites constitucionais à intervenção do Estado nas associações públicas profissionais*», «*Revista de Direito Administrativo n.º 6, Setembro-dezembro'19*», Lisboa, pp. 8 e seguintes, «*[...] as ordens profissionais são uma realidade jurídica de base privada, entretanto objeto de uma publicização ou administrativização pelo Estado [...]*».

Para MIRANDA, Jorge, (1986), in «*As Associações Públicas no Direito Português*», Lisboa, estamos perante um *tertium genus* a aditar à associação privada e ao instituto público.

<sup>6</sup> GOUVEIA, Jorge Bacelar, (2000), in «*As Associações Públicas Profissionais no Direito Português*», Lisboa, p. 21, disponível em <https://www.jorgebacelargouveia.com/16-10-2000-as-associacoes-publicas-profissionais-no-direito-portugues/>

As associações públicas profissionais usufruem de algumas garantias como as resultantes do artigo 46.º da CRP (de aplicabilidade direta, nos termos do n.º 1 do seu artigo 18.º), a saber: liberdade de auto-organização interna, liberdade de autogoverno, liberdade de autogestão e liberdade de intervenção estadual mínima<sup>7</sup>, que se traduzem na limitação à intervenção do Estado. No entanto, não descurando estas garantias, justifica-se a intervenção legislativa, administrativa e judicial do Estado nas associações públicas profissionais, de forma a harmonizar os interesses específicos dos grupos profissionais com o interesse geral da coletividade, bem como para garantir o cumprimento da legalidade.

No âmbito da UE, a criação, organização e funcionamento das associações públicas profissionais não é regulada especificamente por qualquer ato legislativo, apesar da existência de algumas Diretivas que regulam indiretamente aspetos com aqueles relacionados, como por exemplo a Diretiva 2005/36/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 7 de setembro de 2005, na sua versão consolidada, relativa ao reconhecimento das qualificações profissionais<sup>8</sup>, a Diretiva 2006/123/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 12 de dezembro de 2006, relativa aos serviços no mercado interno<sup>9</sup>, e a Diretiva 2000/31/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 8 de junho de 2000<sup>10 11</sup>.

*«As associações públicas profissionais não podem, por qualquer meio, seja ato ou regulamento, estabelecer restrições à liberdade de acesso e exercício da profissão que não estejam previstas na lei, nem infringir as regras da concorrência na prestação de serviços profissionais, nos termos dos direitos nacional e da União Europeia», conforme resulta do n.º 3 do artigo 5.º da Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro.*

---

<sup>7</sup> Conforme OTERO, Paulo, (2019), in «*Dos limites constitucionais à intervenção do Estado nas associações públicas profissionais*», «Revista de Direito Administrativo n.º 6, Setembro-dezembro'19», Lisboa, p. 9

<sup>8</sup> Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2005/36/2020-04-24>

<sup>9</sup> Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2006/123/oj>

<sup>10</sup> Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2000/31/oj>

<sup>11</sup> Apesar do Tratado de Roma, de 25 de março de 1957, que instituiu a Comunidade Económica Europeia, disponível, na sua versão consolidada, em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:12002E/TXT&from=PT>, incluir duas breves referências às profissões liberais, nos seus artigos 60.º (atual 50.º) e 193.º (atual 257.º).

A este propósito, somos a destacar a posição tomada pelo TJUE no Acórdão de 28 de fevereiro de 2013, proferido no âmbito do processo C-1/12, OTOC contra AdC<sup>12</sup>, no sentido em que «[...] *um regulamento que institui um sistema de formação obrigatória dos técnicos oficiais de contas a fim de garantir a qualidade dos serviços prestados por estes últimos, como o Regulamento da Formação de Créditos, adotado por uma ordem profissional como a Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, constitui uma restrição da concorrência proibida pelo artigo 101.º TFUE, na medida em que, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, elimine a concorrência numa parte substancial do mercado pertinente, em proveito dessa ordem profissional, e imponha na outra parte desse mercado condições discriminatórias em detrimento dos concorrentes da referida ordem profissional*».

No entanto, o Acórdão do TJUE de 28 de fevereiro de 2013, proferido no âmbito do processo C-1/12, teve outras repercussões jurídicas, que vão para além das acima mencionadas, e que parecem colocar em causa a definição clássica das associações públicas profissionais e sua natureza jurídica, apesar do Acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, de 19 de fevereiro de 2002, no âmbito do Processo C-309/99 (conhecido por “*Wouters*”)<sup>13</sup> e do Acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, de 19 de fevereiro de 2002, no âmbito do Processo C-35/99 (conhecido por “*Arduino*”)<sup>14</sup>, terem sido pioneiros ao suscitar esta problemática<sup>15</sup>.

---

<sup>12</sup> Disponível in <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62012CJ0001&from=ES> ou em [https://extranet.concorrencia.pt/PesquisAdC/Litigation.aspx?isEnglish=False&Ref=IDF\\_2010\\_22](https://extranet.concorrencia.pt/PesquisAdC/Litigation.aspx?isEnglish=False&Ref=IDF_2010_22) (este para todas as decisões judiciais no âmbito deste processo).

O pedido de decisão prejudicial tinha por objeto a interpretação nomeadamente do artigo 101.º do TFUE e foi apresentado no âmbito de um litígio que opunha a OTOC à AdC a propósito, designadamente, da compatibilidade do Regulamento da Formação de Créditos (publicado no Diário da República, II série, n.º 133, de 12 de julho de 2007) com o artigo 101.º do TFUE. Aquele regulamento foi adotado em 18 de maio de 2007 pela Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, à qual sucedeu a OTOC.

<sup>13</sup> Disponível em

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A61999CJ0309&qid=1635280141252>

<sup>14</sup> Disponível in <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A61999CJ0035>

<sup>15</sup> Acerca da análise dos acórdãos “*Wouters*” e “*Arduino*” neste âmbito, veja-se, a título de exemplo, DE CAMPOS, Manuel Fontaine, (2004), in «*Da natureza jurídica das ordens profissionais: associações públicas ou associações de empresas?*», «Direito e Justiça – Revista da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, Volume XVIII, Tomo II», pp. 307 e seguintes, disponível em <https://repositorio.ucp.pt/handle/10400.14/4282>

É que para o direito nacional e europeu da concorrência, a atuação de uma ordem profissional que agrupa profissionais liberais que exerçam uma atividade económica pode ser enquadrada enquanto decisão de associação de empresas, nos termos do n.º 1 do artigo 101.º do TFUE<sup>16</sup>.

Conforme resulta do Acórdão do TJUE, de 28 de fevereiro de 2013, proferido no âmbito do processo C-1/12, «segundo jurisprudência assente, no contexto do direito da concorrência, o conceito de empresa inclui qualquer entidade que exerça uma atividade económica, independentemente do estatuto jurídico dessa entidade e do seu modo de financiamento [...]», resultando «[...] de jurisprudência igualmente assente que constitui atividade económica qualquer atividade que consista em propor bens ou serviços num dado mercado».

Deste modo, «[...] quando adota um regulamento [...], uma ordem profissional como a OTOC não exerce prerrogativas típicas de poder público, apresentando-se antes como o órgão de regulação de uma profissão cujo exercício constitui uma atividade económica».

Porém, destaca-se que «[...] quando um Estado-Membro concede poderes normativos a uma associação profissional, ao mesmo tempo que define os critérios de interesse geral e os princípios fundamentais a que a regulamentação aprovada pelas ordens profissionais deve obedecer e que conserva o seu poder de decisão em última instância, as normas aprovadas por essa associação profissional conservam uma natureza estatal e escapam às regras do Tratado aplicáveis às empresas», porquanto, «segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, uma atividade que, pela sua própria natureza, pelas regras a que está sujeita e pelo seu objeto, é estranha à esfera das trocas económicas, ou está associada ao exercício de prerrogativas de poder público, escapa à aplicação das regras de concorrência previstas pelo Tratado FUE»<sup>17</sup>.

---

<sup>16</sup> O n.º 1 do artigo 101.º do TFUE estabelece: «são incompatíveis com o mercado interno e proibidos todos os acordos entre empresas, todas as decisões de associações de empresas [...] que sejam suscetíveis de afetar o comércio entre os Estados-Membros e que tenham por objetivo ou efeito impedir, restringir ou falsear a concorrência no mercado interno, designadamente as que consistam em: fixar, de forma direta ou indireta, os preços de compra ou de venda, ou quaisquer outras condições de transação; [...] aplicar, relativamente a parceiros comerciais, condições desiguais no caso de prestações equivalentes colocando-os, por esse facto, em desvantagem na concorrência».

<sup>17</sup> Para mais desenvolvimentos acerca do caso OTOC contra AdC, veja-se, nomeadamente, BAUMÉ, Tristan, (2013), «OTOC: The Provision of Training by Professional Associations» in Gianni de Stefano and Pablo Ibáñez Colomo (eds), «Journal of European Competition Law & Practice», Oxford University Press, Volume 4 Issue 4), pp. 319-321; DEBROUX, Michel, JALABERT-DOURY, Nathalie, SARRAZIN, Cyril, (2013), «Chroniques – Ententes, 1. Union Européenne», «Concurrences – Revue des droits de la concurrence/Competition Law Journal, n.º 2 – 2013», Institut de droit de la concurrence, pp. 63-64 e NOWAG, Julian, (2015), «Wouters, when the condemned



**O atual regime jurídico de criação, organização e funcionamento das associações públicas profissionais e da constituição e funcionamento das sociedades de profissionais que estejam sujeitas a associações públicas profissionais em Portugal**

Em 2013, tendo como objetivo «*uma revisão aprofundada do regime jurídico de criação, organização e funcionamento de novas associações públicas profissionais, aprovado pela Lei n.º 6/2008, de 13 de fevereiro*»<sup>18</sup>, surge a Proposta de Lei n.º 87/XII, que está na origem da Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro, atualmente em vigor.

Na verdade, a transposição para a ordem jurídica interna nomeadamente da Diretiva 2005/36/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 7 de setembro de 2005, na sua versão consolidada, relativa ao reconhecimento das qualificações profissionais, a Diretiva 2006/123/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 12 de dezembro de 2006, relativa aos serviços no mercado interno, e a Diretiva 2000/31/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 8 de junho de 2000, bem como a necessidade de resposta aos compromissos assumidos pelo Estado Português no Memorando de Entendimento sobre as Condicionalidades de Política Económica, assinado no dia 17 de maio de 2011<sup>19</sup>, ditou o surgimento da Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro.

Nos termos do artigo 2.º da Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro, «*[...] consideram-se associações públicas profissionais as entidades públicas de estrutura associativa representativas de profissões que devam ser sujeitas, cumulativamente, ao controlo do respetivo acesso e exercício, à elaboração de normas técnicas e de princípios e regras deontológicos específicos e a um regime disciplinar autónomo, por imperativo de tutela do interesse público prosseguido*».

---

<sup>18</sup> Conforme resulta da p. 8 do Parecer da Proposta de Lei n.º 87/XII (1.ª), de 18 de setembro de 2012, da autoria de Clara Marques Mendes, disponível em <https://www.parlamento.pt/ActividadeParlamentar/Paginas/DetailIniciativa.aspx?BID=37207>

<sup>19</sup> Versão traduzida para português disponível em <https://www.imf.org/external/np/loi/2011/prt/por/051711p.pdf>

Relativamente à Lei n.º 53/2015, de 11 de junho, esta aplica-se às sociedades de profissionais e entidades equiparadas estabelecidas em território nacional, que tenham por objeto principal o exercício em comum de atividades profissionais organizadas numa única associação pública profissional (n.º 1 do seu artigo 2.º), incluindo as SROC e demais sociedades de profissionais regidas pelo Direito da UE, na medida em que não contrarie a legislação que lhes é especialmente aplicável (n.º 3 do seu artigo 2.º).

A Lei n.º 53/2015, de 11 de junho, estabelece, entre outros aspetos, o objeto social, a composição, o regime de responsabilidade, o conteúdo e o momento da celebração do contrato de sociedade, a constituição e a inscrição das sociedades de profissionais, para além de outras vicissitudes decorrentes da vida societária, como deliberações sociais, transmissão, amortização e extinção de participações sociais, exoneração, exclusão e impossibilidade temporária de sócios profissionais, fusão e cisão, modalidades de associação societária, dissolução, liquidação e partilha das sociedades de profissionais.

O artigo 5.º da Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro, estabelece as atribuições das associações públicas profissionais, sendo que destacamos as seguintes: a representação e a defesa dos interesses gerais da profissão, a regulação do acesso e do exercício da profissão, a concessão, em exclusivo, dos títulos profissionais das profissões que representam, a elaboração e a atualização do registo profissional, o exercício do poder disciplinar sobre os seus membros e a prestação de serviços aos seus membros, no respeitante ao exercício profissional, designadamente em relação à formação profissional, nos termos as alíneas b), c), d), g), h) e i) do n.º 1 do artigo 5.º, respetivamente.

No que respeita ao desempenho das suas atribuições, as associações públicas profissionais, sendo pessoas coletivas de direito público, estão sujeitas a um regime de direito público, nos termos do n.º 1 do artigo 4.º da Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro.

Segundo o disposto no n.º 1 do artigo 9.º da Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro, «*no exercício dos seus poderes públicos as associações públicas profissionais praticam os atos administrativos necessários ao desempenho das suas funções e aprovam os regulamentos previstos na lei e nos estatutos*».

Para além disso, exceto nos casos previstos na lei, os atos e os regulamentos das associações públicas profissionais não estão sujeitos a aprovação governamental, conforme resulta do n.º 2 do artigo 9.º do mesmo diploma.



Uma das novidades que a Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro, veio trazer foi a permissão da existência de sociedades multiprofissionais, pluriprofissionais ou mistas<sup>20</sup>, ou seja, a possibilidade das sociedades de profissionais integrarem como sócios, gerentes ou administradores pessoas singulares ou coletivas que não exerçam a atividade regulada a que se dedica a sociedade, ficando estas sujeitas à jurisdição da respetiva associação pública profissional onde se encontram inscritas, se se tratar de uma profissão regulada.<sup>21</sup>

### **3.1. O Projeto de Lei 974/XIV/3.<sup>a</sup>**

No dia 15 de outubro de 2021, foi aprovado na generalidade o Projeto de Lei 974/XIV/3.<sup>a</sup><sup>22</sup>, tendo em vista a alteração da Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro, bem como da Lei n.º 53/2015, de 11 de junho.

A propósito deste Projeto de Lei, é de destacar a consagração expressa da figura da sociedade multidisciplinar de profissionais para exercício de profissões organizadas em associações públicas profissionais, juntamente com outras profissões organizadas ou não em associações públicas profissionais.

Prevê-se igualmente a obrigatoriedade das associações públicas profissionais terem mais um órgão - a par dos já existentes nos termos do n.º 2 do artigo 15.º da Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro -, o denominado órgão disciplinar, eleito pela assembleia representativa, que exerce o poder disciplinar, devendo integrar personalidades de reconhecido mérito que não sejam membros da associação pública profissional.

O exercício das funções disciplinares das associações públicas profissionais competirá assim ao órgão disciplinar, cabendo recurso das suas decisões para o órgão de supervisão. Pretende-se que o órgão disciplinar seja eleito pela assembleia representativa e que exerça o poder disciplinar, devendo integrar personalidades de reconhecido mérito que não sejam membros da associação pública profissional.

Quanto ao órgão de supervisão, a Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro, já o prevê como obrigatório, nos termos da alínea c) do n.º 1 e n.º 10 do seu artigo 15.º. No entanto, o Projeto de Lei 974/XIV/3.<sup>a</sup>, prevê expressamente as suas competências e composição.

---

<sup>20</sup> Nos termos do seu artigo 27.º

<sup>21</sup> O objetivo é a prestação de serviços completos e integrados numa só sociedade de profissionais (conceito de origem anglo-saxónica *full service in-house*).

<sup>22</sup> Disponível em

<https://www.parlamento.pt/ActividadeParlamentar/Paginas/DetailIniciativa.aspx?BID=121163>

Assim, o n.º 1 do artigo 15.º-A que se pretende aditar à Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro, estabelece que o órgão de supervisão é independente no exercício das suas funções (como aliás resulta quer do atual n.º 10 do artigo 15.º, quer da redação proposta), vela pela legalidade da atividade exercida pelos órgãos da associação e exerce poderes de controlo, nomeadamente em matéria disciplinar (como prevê a atual alínea c) do n.º 2 do artigo 15.º) e em matéria de regulação do exercício da profissão (novidade).

No que respeita à composição do órgão de supervisão, a segunda parte do atual n.º 10 do artigo 15.º da Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro, prevê que o possam integrar elementos estranhos à profissão, até um terço da sua composição. Por seu turno, o artigo 15.º-A, que se pretende aditar à Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro, estabelece que, para além de três representantes da profissão, inscritos na associação pública profissional (que não podem ser eleitos como Presidente), o órgão de supervisão tem obrigatoriamente de integrar também dois membros oriundos dos estabelecimentos de ensino superior que habilitem academicamente o acesso à profissão organizada em associação pública profissional, não inscritos na associação profissional; uma personalidade de reconhecido mérito, não inscrita na associação pública profissional, bem como o provedor dos destinatários dos serviços que é, por inerência, membro de pleno direito do órgão de supervisão.

## CAPÍTULO 4

# Da Comunicação da Comissão sobre “*uma estratégia do mercado interno para os serviços*” ao projeto de cooperação da OCDE e da AdC relativo à avaliação do impacto concorrencial da legislação em vigor nas profissões liberais autorreguladas

Em 2000, a Comissão reforçou a prioridade da sua intervenção no setor das profissões liberais, salientando as vantagens para os consumidores decorrentes da sua política de concorrência e incentivando os Estados-membros «[...] a caminhar para a liberalização do setor, clarificando a legislação de molde a evitar que a sua aplicação proteja unicamente os interesses económicos dos membros das profissões liberais, sem garantir simultaneamente a qualidade do serviço [...]»<sup>23 24</sup>.

Na sua comunicação “*uma estratégia do mercado interno para os serviços*”<sup>25</sup>, dirigida ao Conselho e ao Parlamento Europeu, a Comissão comprometeu-se, a partir de 2001, a tomar iniciativas «[...] de natureza legislativa e não-legislativa orientadas para áreas problemáticas específicas e que incluem iniciativas nos domínios seguintes: [...]; profissões liberais; [...]»<sup>26</sup>.

---

<sup>23</sup> In Comissão, (2001), «*XXX Relatório sobre a Política de Concorrência 2000 (publicado conjuntamente com o Relatório Geral sobre a Actividade da União Europeia – 2000)*», Bruxelas, p. 73, disponível em <https://op.europa.eu/mt/publication-detail/-/publication/887798bc-afd4-45fa-9927-05e35d72bf49/language-pt>

<sup>24</sup> Desde 1995, a Comissão já tinha demonstrado a necessidade de intervenção no setor das profissões liberais, o que se pode retirar nomeadamente do «*XXV Relatório sobre a Política de Concorrência 1995 (publicado conjuntamente com o Relatório Geral sobre a Actividade da União Europeia – 1995)*», Bruxelas, 1996, p. 44, disponível em [https://ec.europa.eu/competition/publications/annual\\_report/1995/pt.pdf](https://ec.europa.eu/competition/publications/annual_report/1995/pt.pdf)

No entanto, já em 1985 que a OCDE havia concluído que muitos dos seus países-membros não estavam sujeitos às regras da concorrência e, em consequência, recomendava-os a eliminar as restrições existentes no que respeitava ao acesso, preços, publicidade e estruturas associativas - In OCDE, (1985), «*Competition in the professions*», «The OECD Observer No. 132», Paris, p. 21.

<sup>25</sup> Vide Comissão das Comunidades Europeias, (2000), COM (2000) 888 final, Bruxelas, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A52000DC0888>

<sup>26</sup> *Ibidem*, p. 8.

Em 2002, a Direção-Geral de Concorrência da Comissão adjudicou ao IHS um estudo sobre o impacto económico da regulamentação no setor das profissões liberais nos diferentes Estados-membros, com os objetivos de identificar o nível de regulamentação de algumas profissões liberais e obter uma análise dos custos e dos benefícios dessa regulamentação, tendo sido concluído em 2003 o relatório final sob o título “*Economic impact of regulation in the field of liberal professions in different Member States - Regulation of Professional Services*”<sup>27</sup>.

A profissão de auditor foi alvo deste estudo no âmbito dos “*Accountancy Services*”, que incluíam também os contabilistas e os consultores fiscais, e concluiu-se nomeadamente que em todos os Estados-membros da UE existia um modelo de atribuição de licença para o exercício da profissão, em consequência das respetivas Diretivas da UE, que impõem requisitos mínimos, apesar da existência de liberdade interna para regular aquela atribuição. Para além disso, verificou-se que, com exceção da Finlândia, Espanha e Suécia, para o exercício da profissão de auditor era obrigatório ser membro de um organismo profissional. Ainda, em todos os Estados-membros da UE existia a necessidade de realização obrigatória de exames especiais para o acesso à profissão de auditor, para além, da maioria daqueles exigir, como condição prévia, ser titular de uma licenciatura ou grau académico superior, com exceção, por exemplo, do Reino Unido e da Irlanda.<sup>28</sup>

Com a adesão de 10 novos Estados-membros<sup>29</sup>, a Comissão levou a cabo a atualização do estudo em apreço<sup>30</sup>, tendo concluído, em relação aos auditores, que a sua inscrição no respetivo organismo profissional era um pré-requisito para o exercício da profissão. Para além disso, com exceção do Chipre, a revisão legal de contas era reservada aos auditores. Ainda, verificou-se que nestes novos Estados-membros não existia regulamentação quanto à fixação de preços pelos serviços prestados por estes profissionais, com exceção da Eslováquia, cujo Ministério das Finanças fixava um preço de referência.<sup>31</sup>

---

<sup>27</sup> Disponível em <http://aei.pitt.edu/7396/2/7396.pdf>

<sup>28</sup> Vide PATERSON, Iain, FINK, Marcel, OGUS, Anthony, MERZ, Joachim, FINK, Felix and BERRER, Helmut, (2003), «*Economic impact of regulation in the field of liberal professions in different Member States - Regulation of Professional Services – Final Report*», IHS, Viena, pp. 33 a 42, disponível em <http://aei.pitt.edu/7396/2/7396.pdf>

<sup>29</sup> Chipre, República Checa, Estónia, Hungria, Letónia, Lituânia, Malta, Polónia, Eslováquia e Eslovénia.

<sup>30</sup> Comissão, (2004), «*Stocktaking Exercise on Regulation of Professional Services – Overview of Regulation in the New EU Member States*», Bruxelas, in [https://ec.europa.eu/competition/sectors/professional\\_services/studies/overview\\_of\\_regulation\\_in\\_the\\_eu\\_professions.pdf](https://ec.europa.eu/competition/sectors/professional_services/studies/overview_of_regulation_in_the_eu_professions.pdf)

<sup>31</sup> *Ibidem*, pp. 4 a 6.

Em 2004, foi publicado o “*Report on Competition in Professional Services*” numa comunicação por parte da Comissão<sup>32</sup>, que visou, entre outras profissões liberais, também os auditores. Nesta comunicação, a Comissão comprometeu-se a apresentar no ano seguinte um relatório sobre os progressos alcançados na eliminação das restrições identificadas ou sobre as justificações devidamente comprovadas para sua existência e frisou a necessidade de esforços de todas as partes envolvidas para melhorar o contexto regulamentar em que os prestadores de serviços de profissões liberais exercem as suas atividades na Europa.

O Relatório sobre a Concorrência nos Serviços das Profissões Liberais incidiu sobre as principais cinco categorias de restrições nas profissões da UE, a saber: a fixação de preços, os preços recomendados ou de referência, a regulamentação acerca da publicidade, os requisitos de entrada e direitos exclusivos e regulamentação acerca da estrutura empresarial e as práticas multidisciplinares.

Quanto à profissão de ROC em Portugal, o Relatório em apreço concluiu que existia fixação de preços, preços recomendados ou de referência e proibição efetiva quanto a publicidade.

É de acrescentar que foi verificado que todas as profissões estavam sujeitas a restrições qualitativas de entrada na maioria dos Estados-membros, podendo assumir a forma de períodos mínimos de formação, exames profissionais e períodos mínimos de experiência profissional, o que estava associado a direitos exclusivos para a prestação de certos serviços. Ainda, diversas profissões estavam sujeitas a regulamentação setorial específica acerca da sua estrutura empresarial, verificando-se que, por via dessa regulamentação, podia ser restringida a propriedade daquela, bem como a possibilidade de colaboração com outras profissões.

Nesse seguimento, em 2005, a Comissão apresentou ao Conselho, ao Parlamento Europeu, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões a comunicação intitulada “*Serviços das profissões liberais – possibilidades de novas reformas*”<sup>33</sup> onde são apresentadas as atividades desenvolvidas pela Comissão e pelas autoridades nacionais de concorrência, bem como os progressos realizados pelos Estados-membros, tendo Portugal comunicado a realização de pequenas reformas<sup>34</sup>.

---

<sup>32</sup> Veja-se a COM (2004) 83 final, Bruxelas, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52004DC0083>

<sup>33</sup> Vide a COM (2005) 405 final, Bruxelas, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2005:0405:FIN:PT:PDF>

<sup>34</sup> *Ibidem*, p. 8.

Resulta das conclusões da comunicação acima referida que «[...] se a maioria dos Estados-Membros envidasse mais esforços para introduzir reformas sistemáticas favoráveis à concorrência neste sector, as vantagens para a economia e os consumidores seriam significativas. Em termos práticos, tal implica que os Estados-Membros ‘assumam politicamente’ estes trabalhos a nível nacional, a fim de fazer avançar o processo de reforma».

Acresce que «não se pode subestimar o peso que a tradição tem sobre o ritmo da mudança e, em muitos países, as autoridades responsáveis pela regulamentação não conseguem encontrar alternativas para proceder de modo diferente. Além disso, as próprias profissões liberais não têm, na sua generalidade, apoiado a mudança de forma activa. A actual situação poderá também indicar que alguns países exercem um controlo regulamentar relativamente fraco sobre as profissões liberais. Esta situação poderá ser causada pelo fenómeno económico de desvio da regulamentação, frequente principalmente em domínios sujeitos a auto-regulação».

Pelo que «a Comissão reconhece que incumbe aos Estados-Membros determinar em que medida desejam regular as profissões liberais directamente através de regulamentação nacional ou permitir a auto-regulação pelas organizações profissionais. Contudo, a boa governação exige que os Estados-Membros controlem o impacto da auto-regulação nacional a fim de evitar que seja demasiado restritiva e desfavorável aos interesses dos clientes».<sup>35</sup>

É de destacar que, no âmbito da comunicação “Serviços das profissões liberais – possibilidades de novas reformas”, a Comissão indicou o ano 2010 para os Estados-membros alcançarem progressos significativos através da preparação de reformas mais vastas em termos das suas estruturas regulamentares<sup>36</sup>.

Para além disso, foram adotadas a Diretiva 2005/36/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 7 de setembro de 2005, relativa ao reconhecimento das qualificações profissionais<sup>37</sup>, «[...] aplicável sem prejuízo de outras disposições legais específicas em matéria de reconhecimento das qualificações profissionais, tais como as existentes no domínio [...] dos revisores oficiais de contas»<sup>38</sup> e a Diretiva 2006/123/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 12 de dezembro de 2006, relativa aos serviços no mercado interno<sup>39 40</sup>.

---

<sup>35</sup> *Ibidem*, p. 11.

<sup>36</sup> *Ibidem*, pp. 11 e 12.

<sup>37</sup> Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32005L0036>

<sup>38</sup> Conforme resulta do seu considerando 42.

<sup>39</sup> Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:32006L0123>

<sup>40</sup> Segundo MOREIRA, Vital e TOSHKOV, Stanislav, (2013), in «*The (De) Regulation of the Liberal Professions in the European Union*», «The Trend Towards the European Deregulation of Professions and its Impact on Portugal Under Crisis», Edited by REGO, Raquel, pp. 42 e 43, «*The Directive aims to remove barriers to the*

Em 2010, a Comissão apresentou ao Parlamento Europeu, ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões a comunicação *“Um Acto para o Mercado Único, para uma economia social de mercado altamente competitiva, 50 propostas para, juntos, melhor trabalhar, empreender e fazer comércio”*<sup>41</sup>, da qual resulta que *«existem 4 600 profissões regulamentadas na União. Muitos profissionais continuam a ser confrontados com processos demorados e penosos para obter o reconhecimento das suas qualificações; [...] Uma directiva de 2005 introduziu simplificações, sobretudo para facilitar a mobilidade temporária dos profissionais. É necessário avaliar o actual sistema para verificar se foram aproveitadas todas as vantagens oferecidas pela directiva. [...] É por esta razão que a Comissão deu início aos trabalhos de avaliação da directiva de 2005, que conduzirão a um Livro Verde, em 2011, e à revisão da directiva, em 2012»*<sup>42</sup>.

Para além disso, em 2012, foi publicado o *“Study to provide an inventory of existing reserves of activities linked to professional qualifications requirements in 13 EU Member States, and assessing their economic impact”*<sup>43 44</sup> pelo CSES, a pedido da Comissão.

---

*provision of services and establishes a general legal framework which facilitates the exercise of the freedom of establishment and the freedom to provide services. It mandates Member States to abolish discriminatory requirements and particularly restrictive requirements and to review other burdensome requirements and evaluate if they are non-discriminatory, necessary and proportional. This concerns also the restrictive regulation of liberal professions, such as rules on fixed tariffs, quantitative and territorial restrictions, commercial communication, and multidisciplinary partnerships. Notably, restrictive requirements to be evaluated by Member States include not only those established by law but also rules established by professional associations».*

<sup>41</sup> Vide COM (2010) 608 final, Bruxelas, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52010DC0608&from=en>

<sup>42</sup> *Ibidem*, p. 27.

<sup>43</sup> Disponível em <https://op.europa.eu/pt/publication-detail/-/publication/0fb99498-9f59-4893-aa15-1e90cf15d2dc>

<sup>44</sup> Conforme MOREIRA, Vital e TOSHKOV, Stanislav, (2013), in *«The (De) Regulation of the Liberal Professions in the European Union»*, «The Trend Towards the European Deregulation of Professions and its Impact on Portugal Under Crisis», Edited by REGO, Raquel, p. 45, *«The research provides a legal inventory of reserved activities and assesses their economic impact [...]»*.

O estudo em apreço refere nomeadamente que a revisão legal das contas tem sido historicamente uma tarefa reservada a determinados profissionais devido à necessidade de assegurar a confiança do público nos resultados do exercício da revisão legal de contas, fazendo alusão ao artigo 6.º da Diretiva de Auditoria da UE (2006/43/CE) que estabelece os requisitos de qualificação académica para os auditores, bem como ao artigo 7.º relativo à necessidade da realização de um exame de competência profissional.

A OCDE também tem insistido na necessidade de reduzir as restrições no que toca à prestação de serviços por profissionais, destacando-se ultimamente a atividade levada a cabo pelo *Committee on Competition Law and Policy*, nomeadamente com a elaboração do “*The OECD Report on Regulatory Reform*” de 1997<sup>45</sup> e do relatório intitulado “*Competition in Professional Services*” de 2000<sup>46</sup>.

Em 2009, o *Competition Committee* da OCDE elaborou o documento “*Competition and Regulation in Auditing and Related Professions*”<sup>47</sup>, que resulta da compilação de contribuições de vários países - onde Portugal não se encontra incluído -, nasequência de várias fusões e da diminuição do número de auditoras, nomeadamente com a dissolução da *Arthur Andersen* após o escândalo da *Enron*<sup>48</sup>.

Na verdade, a diminuição de auditoras a “*um número perigosamente pequeno*”<sup>49</sup>, no qual a concorrência podia ser indevidamente limitada, veio imprimir como tarefa prioritária para os governos e reguladores o lançamento das bases que promovessem a entrada de novas empresas de auditoria no mercado<sup>50</sup>.

---

<sup>45</sup> Veja-se a versão resumida in <https://www.oecd.org/gov/regulatory-policy/2391768.pdf>

<sup>46</sup> DAF/CLP (2000) 2, disponível em <https://www.oecd.org/daf/competition/sectors/1920231.pdf>

<sup>47</sup> DAF/COMP (2009) 19, disponível em <https://www.oecd.org/competition/sectors/44762253.pdf>

<sup>48</sup> «*The number of accounting firms regularly performing audits of large publicly traded companies has declined in recent years. This shrinkage comes from a series of mergers and the demise of Arthur Andersen in the wake of the Enron scandal. The number of large accounting firms now stands at four, a structure similar in some respects to that of the credit rating industry*» - *ibidem*, p. 16.

<sup>49</sup> *Ibidem*, p. 17.

<sup>50</sup> «*Professional rules are at times excessive and create market power, notably when they include quantitative restrictions to entry, total advertising bans and price regulation; The quality of accounting standards and practices are vital elements for well-functioning of markets to evaluate public company performance and need some revision*», *ibidem*, p. 17.



Em 2016, a AdC solicitou à OCDE para identificar e avaliar o impacto das barreiras regulatórias na concorrência nomeadamente no setor das profissões autorreguladas em Portugal, face à identificação da necessidade de reformas estruturais para reforçar a sustentabilidade económica e social no nosso País<sup>51</sup>, o que resultou no relatório de 2018 intitulado “*OECD Competition Assessment Reviews, Portugal, Volume II - Self-Regulated Professions*”<sup>52</sup>, que incidiu na profissão de ROC, entre outras profissões autorreguladas<sup>53</sup>.

Conforme resulta do relatório em apreço, quando as leis e os regulamentos são excessivamente restritivos ou onerosos, nomeadamente na imposição de regras para a entrada ou no exercício das profissões, podem dificultar o bom funcionamento da economia e surgir externalidades negativas devido a tempo desperdiçado em procedimentos excessivamente complicados<sup>54</sup>.

Para além disso, o facto das associações públicas profissionais exercerem todas as funções regulatórias e representativas sobre os seus membros, nomeadamente no que diz respeito ao acesso e ao exercício da profissão, pode criar uma tensão entre o bem-estar dos profissionais e o interesse público, pelo que se defende a separação dessas funções através da criação de um órgão independente, externo ou interno, àquelas associações, separado dos restantes órgãos, que assumiria a principal regulamentação do acesso e exercício da profissão.

Ainda, segundo o relatório em causa, a direção do órgão independente deve integrar, para além de representantes da própria profissão, também indivíduos de alto perfil de outros órgãos reguladores ou organizações, representantes de organizações de consumidores e académicos<sup>55</sup>.

---

<sup>51</sup> «*Reducing still-high regulatory barriers to competition and market entry will foster innovation, efficiency and productivity. It will also lead to more firms and professionals entering the market, thus supporting more investments and ultimately job creation*», OCDE, (2018), in «*OECD Competition Assessment Reviews, Portugal, Volume II - Self-Regulated Professions*», Paris, p. 3, disponível em

<https://www.oecd.org/daf/competition/Portugal-OECD-Competition-Assessment-Review-Vol2-Professions-preliminary-version.pdf>

<sup>52</sup> In <https://www.oecd.org/daf/competition/Portugal-OECD-Competition-Assessment-Review-Vol2-Professions-preliminary-version.pdf>

<sup>53</sup> Neste contexto, a autorregulação é entendida como a sujeição de determinados profissionais ao poder regulamentar e disciplinar das respetivas associações públicas profissionais, nas quais têm de se inscrever para ter acesso e exercer a sua profissão.

<sup>54</sup> OCDE, (2018), in «*OECD Competition Assessment Reviews, Portugal, Volume II - Self-Regulated Professions*», Paris, p. 24.

<sup>55</sup> *Ibidem*, p. 28.

No que respeita às sociedades de profissionais, o relatório refere que estas enfrentam regras restritivas em matérias relacionadas, por exemplo, com a detenção do seu capital social, com quem pode integrar o seu órgão de gestão e com as associações entre diferentes profissionais, recomendando nomeadamente a detenção da maioria do capital social daquelas sociedades por outros profissionais e por não profissionais, a sua gestão exclusivamente por membros não profissionais, caso as sociedades de profissionais assim o entendam, bem como a remoção da proibição da prática multidisciplinar.

Relativamente aos ROC, o relatório sublinha que resulta para aqueles a obrigação legal do envio regular de informações operacionais e confidenciais para a OROC - a sua associação pública profissional -, tendo como consequência o seu acesso por parte de outros ROC concorrentes que integram os órgãos desta, o que coloca aqueles em desvantagem competitiva e é suscetível de favorecer as condições para a coordenação de comportamentos (colusão). Assim, é defendido que a verificação do cumprimento das obrigações legais dos ROC deve ser levada a cabo por um órgão independente, composto por ROC, assim como por outros membros não ROC, todos competentes e imparciais<sup>56</sup>.

Por último, ainda é de fazer referência à estratégia de recuperação económica nacional onde se insere o “Plano para a Recuperação e a Resiliência” do Governo, que prevê um conjunto de reformas e de investimentos, sendo de destacar, neste âmbito, a “Reforma RE-r16”, relativa à redução das restrições nas profissões altamente reguladas<sup>57</sup>.

---

<sup>56</sup> *Ibidem*, p. 31.

<sup>57</sup> Disponível em

<https://dados.gov.pt/s/resources/documentacao-do-prr/20210502-190340/33-20210421-componentec06vf.pdf>

## Início da regulação da profissão de ROC e das SROC em Portugal – enquadramento histórico-jurídico

### 5.1. Aperfeiçoamento do regime de fiscalização das sociedades anónimas e o Primeiro Estatuto

O Decreto-Lei n.º 49 381, de 15 de novembro de 1969, relativo ao regime jurídico de fiscalização das SA, é considerado o primeiro diploma que faz referência à figura do “*revisor de contas*”<sup>58</sup> e às “*sociedades de revisão de contas*”<sup>59 60</sup>.

Na verdade, considerou-se urgente, à data, aperfeiçoar o regime de fiscalização das SA, dado «[...] o volume e a importância dos interesses em jogo nessa espécie de sociedades, o ritmo do seu desenvolvimento e a expansão do recurso à subscrição pública para obtenção dos capitais de que carecem [...]» bem como «[...] a necessidade de eficaz protecção das minorias»<sup>61</sup>, pelo que se estabeleceu, nos termos do n.º 3 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 49 381, de 15 de novembro de 1969, que, pelo menos, um dos membros do conselho fiscal ou o fiscal único e um suplente, tinham de ser designados entre os inscritos na lista de ROC a que se refere o artigo 43.º do mesmo diploma ou, em alternativa, o exercício das funções do conselho fiscal podia ser confiado a uma SROC, conforme resulta do n.º 1 do artigo 4.º do mesmo diploma. Neste caso, os poderes e os deveres estabelecidos nos artigos 10.º a 13.º e n.º 2 do artigo 15.º eram aplicáveis, com as devidas adaptações, às SROC e aos seus dirigentes e os deveres enunciados nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 12.º e a proibição estabelecida no n.º 2 do mesmo preceito abrangiam todos os dirigentes, membros do conselho fiscal e empregados da SROC que interviessem na fiscalização ou tomassem conhecimento de factos relativos à sociedade fiscalizada, tudo nos termos dos n.ºs 2 e 3 do artigo 16.º, respetivamente.

---

<sup>58</sup> Vide o n.º 3, a alínea a) do n.º 4, todos do artigo 1.º, o n.º 4 do artigo 16.º e o n.º 1 do artigo 43.º do diploma.

<sup>59</sup> Veja-se os n.ºs 1 e 2 do artigo 4.º, o n.º 2 do artigo 5.º, os n.ºs 2 e 3 do artigo 16.º, a alínea b) do n.º 1 e o n.º 2 do artigo 28.º, o artigo 38.º e o n.º 1 do artigo 43.º do diploma.

<sup>60</sup> Segundo CÂMARA, Paulo, (2007): «*Embora preocupada com a independência dos membros do conselho fiscal, a disciplina nacional não revelava então qualquer exigência quanto às qualificações dos titulares do órgão de fiscalização. [...] este sistema perdurou no essencial até 1969*» in «*Os modelos de governo das sociedades anónimas*», «Reformas do Código das Sociedades», ABREU, J. M. Coutinho de [et al.], Coimbra, p. 197.

<sup>61</sup> Conforme resulta do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 49 381, de 15 de novembro de 1969.

Do n.º 1 do artigo 43.º do Decreto-Lei n.º 49 381, de 15 de novembro de 1969, resulta: «*serão objecto de regulamentação as actividades de revisor oficial de contas e de sociedades de revisão, devendo o respectivo regulamento definir especialmente a organização e a actualização da lista dos revisores, os requisitos de inscrição na lista e as causas de cancelamento e suspensão da inscrição*», ficando previsto, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, que o artigo 4.º do diploma só entraria em vigor aquando da entrada em vigor daquele regulamento, pelo que, até essa data, só podiam ser escolhidos para os cargos a que se refere o n.º 3 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 49 381, de 15 de novembro de 1969, licenciados em Direito, em Economia ou em Finanças, Técnicos de Contas ou pessoas que exercessem ou tivessem exercido as funções de administrador, diretor ou gerente de sociedade, com exceção das designações a fazer pelo Estado ou outras pessoas de direito público, no uso de faculdade conferida por lei ou pelos estatutos, tudo nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 44.º do mesmo diploma.

Coube ao Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de janeiro, também conhecido como Primeiro Estatuto<sup>62</sup>, a regulamentação das atividades dos ROC e das SROC.

Resulta do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de janeiro, que «*é manifesta a importância de que se reveste a fiscalização das sociedades anónimas, quer para as próprias sociedades e para os interesses dos seus sócios e credores, quer ainda para o interesse público. Torna-se, portanto, indispensável, desde logo, estruturar a profissão de revisor oficial de contas em moldes que garantam um exercício eficaz das funções que lhe são cometidas. Devem os revisores constituir necessariamente um corpo de técnicos idóneos para o desempenho de uma actividade de tão alto relevo na vida das empresas.*

*O mesmo se verifica a respeito das sociedades de revisão. Permitindo a lei que elas possam exercer as funções de conselho fiscal, urge rodear de especiais cautelas a sua organização e funcionamento. Caso contrário, tornar-se-ia inútil ou até inconveniente a faculdade de substituição de sociedades de revisores aos conselhos fiscais constituídos, nos moldes clássicos, com predominância de elementos menos especializados*».

Também resulta do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de janeiro, que «*a organização da actividade de revisor oficial de contas tem por fim assegurar o bom exercício desta e a salvaguarda da dignidade e independência dos respectivos profissionais. Ela compreende a formação e a actualização de uma lista dos revisores de contas, o seu agrupamento num organismo com sede em Lisboa, denominado Câmara dos Revisores Oficiais de Contas - podendo haver também secções regionais da Câmara nas sedes das Relações -, e a disciplina profissional*».

---

<sup>62</sup> Na terminologia utilizada por GUIMARÃES, Joaquim Fernando da Cunha, (2009), «*Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*», «A Profissão, as Associações e as Revistas de Contabilidade em Portugal», Porto, p. 219.

Dá-se, assim, a criação da CROC como «*um organismo corporativo, com sede em Lisboa, o qual agrupava, mediante inscrição oficiosa, os revisores oficiais de contas, incluindo as sociedades de revisores*»<sup>63</sup>, estando sujeita ao Ministro da Justiça para os fins nomeadamente do Decreto-Lei n.º 23:050, de 23 de Setembro de 1933, relativo aos «*Sindicatos Nacionais*», entendidos como associações de carácter profissional constituídas de harmonia com este diploma.

Como atribuições da CROC destacavam-se a contribuição para o aperfeiçoamento profissional dos seus membros, o exercício da jurisdição disciplinar sobre os ROC e a criação de uma instituição de previdência a favor dos seus membros, tudo nos termos das alíneas b), c) e d) do n.º 1 do artigo 22.º do Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de janeiro.

Competia ao Conselho Diretivo, órgão interno da CROC, entre outras, estabelecer as regras de deontologia profissional dos ROC, elaborar os regulamentos dos serviços da CROC e organizar e manter atualizado um registo dos ROC, donde constassem os elementos relativos à sua atividade profissional, e ainda fazer à CI, até 31 de dezembro de cada ano, as comunicações necessárias à atualização da lista a que se referia o artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de janeiro, tudo nos termos das alíneas a) a c) do artigo 28.º do mesmo diploma.

Por seu turno, ao Conselho Disciplinar, órgão interno da CROC, competia o julgamento, em primeira instância, das infrações disciplinares cometidas pelos ROC, conforme resulta do disposto no n.º 5 do artigo 29.º do Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de janeiro.

Ainda, ao Auditor, órgão interno da CROC, competia nomeadamente dar parecer acerca das reclamações das entidades a quem os ROC prestassem serviços sobre assuntos relacionados com o exercício das respetivas funções, bem como presidir ao Conselho Disciplinar da CROC, nos termos das alíneas b) e c) do n.º 2 do artigo 30.º do Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de janeiro.

---

<sup>63</sup> Vide o n.º 1 do artigo 21.º do Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de janeiro.

O artigo 4.º do diploma estabelecia as condições de inscrição dos ROC cidadãos portugueses, a saber: fossem licenciados por qualquer das Faculdades de Direito ou de Economia ou pelo Instituto Superior de Ciências Económicas e Financeiras, diplomados pelo antigo Instituto Superior de Comércio ou habilitados com o curso de Contabilista dos institutos comerciais ou outro que para o efeito fosse considerado mediante portaria dos Ministros da Justiça e da Educação Nacional; dessem sérias garantias de boa formação moral e de competência profissional; não tivessem sido condenados em pena de prisão por qualquer dos crimes de furto, roubo, abuso de confiança, burla, simulação, falsificação, fogo posto, falência fraudulenta e por crime doloso contra a economia nacional, ou, tendo sido funcionários públicos, por crime cometido no exercício das respetivas funções, salvo, em qualquer caso, se já lhes tivesse sido concedida a reabilitação; tivessem sido declarados delinquentes de difícil correção, vadios ou equiparados ou tivessem sido declarados interditos, inabilitados, falidos ou insolventes, por conjugação das alíneas a) e b) do n.º 1 e alíneas a) a c) do n.º 4 do artigo em apreço.

Para além disso, o artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de janeiro, também previa a inscrição de estrangeiros.

Relativamente às modalidades de exercício da atividade, os ROC podiam exercer a respetiva atividade a título individual, agrupados em sociedades civis profissionais ou como empregados de SROC, conforme resulta da conjugação dos n.ºs 2 e 3 do artigo 1.º do diploma.

Com as entidades a quem prestassem serviços, os ROC ou as SROC tinham de celebrar contratos de prestação de serviços, reduzidos a escrito, que especificassem o serviço a prestar, a duração deste e a respetiva remuneração, nos termos dos n.º 1 e 2 do artigo 43.º do Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de janeiro.

Para além disso, nos termos do n.º 1 do artigo 37.º do diploma, a celebração desses contratos tinha de ser comunicada ao Conselho Diretivo da CROC, dentro de oito dias, por carta registada com aviso de receção.

Os n.ºs 2 a 4 do artigo 37.º do diploma também previam que o ROC devia organizar um processo com a documentação relativa a cada contrato de prestação de serviços, ter um registo das suas atividades profissionais, contendo as indicações que permitissem a posterior fiscalização dos trabalhos por ele realizados, devendo ambos ser conservados durante dez anos, podendo em qualquer altura ser mandados examinar pela CROC.

O Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de janeiro, previa ainda incompatibilidades absolutas e relativas, nos termos do seu artigo 38.º e 39.º

Quanto às SROC, o n.º 1 do artigo 2.º do diploma estabelecia: «*além das funções próprias dos revisores a título individual, podem as sociedades de revisores desempenhar funções de conselho fiscal*», resultando do n.º 2 do mesmo artigo que «*as sociedades de revisores não podem ter por objecto o exercício de quaisquer outras actividades*».

Do n.º 1 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de janeiro, resultavam, como funções próprias dos ROC a título individual, a revisão da contabilidade de empresas comerciais ou de quaisquer outras entidades, o exercício das funções de membro de conselho fiscal ou de fiscal único e a prestação de serviços de consulta compreendidos no âmbito da sua especialidade.

Assim, o objeto das SROC, que devia constar nos seus estatutos, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 63.º do Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de janeiro, só podia consistir na revisão da contabilidade de empresas comerciais ou de quaisquer outras entidades, no exercício das funções de conselho fiscal e na prestação de serviços de consulta compreendidos no âmbito da sua especialidade.

Relativamente à natureza das SROC, estabelecia o n.º 2 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de janeiro, que os ROC podiam exercer a respetiva atividade nomeadamente agrupados em sociedades civis profissionais, que não podiam constituir-se sob forma comercial, como acrescentava o n.º 1 do artigo 59.º do mesmo diploma<sup>64</sup>. Para além disso, era reconhecida personalidade jurídica a estas sociedades, nos termos do n.º 2 do artigo 59.º do Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de janeiro.

Só podiam assumir a qualidade de sócios destas sociedades os ROC, incluindo as próprias SROC, como resultava do n.º 1 do artigo 60.º do Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de janeiro.

A administração das SROC só podia ser confiada a sócios, assumindo todos a qualidade de administradores, salvo se os estatutos daquelas estabelecessem em sentido diverso, nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 72.º do Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de janeiro.

Quanto às sociedades estrangeiras de ROC, somente através de sociedades afiliadas eram admitidas a exercer a sua atividade em Portugal, nos termos do artigo 98.º do Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de janeiro.

À semelhança dos ROC, também as SROC eram inscritas na lista dos ROC, conforme resulta do artigo 64.º do Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de janeiro.

---

<sup>64</sup> Apesar de as sociedades e os seus sócios serem equiparados, respetivamente, às sociedades civis sob forma comercial e aos sócios destas, para efeitos meramente fiscais, como resultava do n.º 3 do artigo 59.º do Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de janeiro.

A constituição e funcionamento das SROC era regulada apenas pelo Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de janeiro, uma vez que não existia um regime-quadro da constituição e funcionamento das sociedades de profissionais que estivessem sujeitas a associações públicas profissionais, sendo que na falta de disposições especiais, devia aplicar-se o regime geral das sociedades civis, conforme resulta do n.º 4 do artigo 59.º do diploma.

Quanto à comissão encarregada da inscrição na lista, esta não era um órgão da CROC, tinha sede na Relação de Lisboa e era composta por um juiz da Relação, que era o presidente, e dois juizes de direito, um dos quais era o vice-presidente, todos nomeados pelo Ministro da Justiça; por um funcionário do Ministério das Finanças, nomeado pelo Ministro das Finanças, e pelo presidente do Conselho Diretivo da CROC ou um representante por ele designado, tudo nos termos conjugados do n.º 6 e alíneas a) a c) do n.º 1, do artigo 12.º e artigo 23.º *a contrario*, todos do Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de janeiro.

Aliás, nos termos do artigo 17.º do diploma, das deliberações da comissão encarregada da inscrição cabia recurso para o Ministro da Justiça.

Para além da responsabilidade civil da sociedade e dos seus sócios, prevista nos artigos 83.º e 82.º do Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de janeiro, respetivamente, e da responsabilidade disciplinar das sociedades prevista nos artigos 105.º e 106.º do mesmo diploma, também estava prevista a responsabilidade penal, nos termos do artigo 107.º do diploma, mas apenas para as pessoas singulares.

Com a Portaria n.º 83/74, de 6 de fevereiro, declarou-se constituída a CROC, dando cumprimento ao disposto no artigo 111.º do Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de janeiro.

## **5.2. Ampliação legal das funções e o Segundo Estatuto**

O Decreto-Lei n.º 260/76, de 8 de abril, que estabeleceu as bases gerais das empresas públicas, veio atribuir aos ROC funções de fiscalização nestas empresas, conforme resultava do n.º 6 do seu artigo 10.º.

Também, o Decreto-Lei n.º 135/78, de 9 de junho, que veio determinar a obrigatoriedade da publicação dos documentos de prestação de contas no Diário da República por parte das empresas públicas e das SA, estabeleceu que certas SA ficavam sujeitas a "*exame à escrita*", para efeitos de parecer, a realizar por um ROC, nos termos do n.º 3 do seu artigo 4.º.



Foi neste contexto de ampliação legal das funções dos ROC, «[...] bem como a experiência colhida desde a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 1/72 [...]»<sup>65</sup>, que surgiu o Decreto-Lei n.º 519-L2/79, de 29 de dezembro, também denominado de Segundo Estatuto<sup>66</sup>, «[...] em ordem a rodear o exercício das funções de interesse público prosseguidas pelos mesmos das necessárias garantias de independência face às entidades que fiscalizam, a dotar a mesma fiscalização da maior eficácia que os interesses em jogo impõem e a definir um nível de profissionalização e de responsabilização coerente com as funções em causa», conforme resulta do seu preâmbulo.

O Decreto-Lei n.º 519-L2/79, de 29 de dezembro, alterou a natureza da CROC, que deixou de ser um organismo corporativo, e tornou-se uma pessoa coletiva de direito privado e utilidade pública, dotada de autonomia administrativa, financeira e patrimonial e que agrupava, mediante inscrição oficiosa, os ROC e as SROC, nos termos do n.º 1 do seu artigo 114.º.

Para além disso, o diploma veio estabelecer a obrigatoriedade da revisão legal por ROC e por SROC, entendida como fiscalização das contas e da gestão, bem como do cumprimento das disposições legais e estatutárias, nos termos do n.º 3 do seu artigo 3.º, nomeadamente para empresas ou entidades cuja «dimensão ou projecção social» o justificasse, independentemente do seu tipo, o que se retira do n.º 2 do mesmo artigo.

Segundo o disposto no n.º 5 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 519-L2/79, de 29 de dezembro, nas empresas ou nas entidades sujeitas a revisão legal era obrigatória a certificação legal das contas - entendida como o atestado quanto à sua “sinceridade e regularidade” após o seu exame, conforme resulta da alínea a) do n.º 1 do seu artigo 2.º -, competindo esta ao ROC ou à SROC que exercessem aquelas funções.

Quer o exame das contas, quer a sua certificação legal, obedeciam às normas emanadas pela CROC, nos termos do n.º 3 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 519-L2/79, de 29 de dezembro.

Aliás, da alínea k) do artigo 119.º do Decreto-Lei n.º 519-L2/79, de 29 de dezembro, resultava como atribuição da CROC a definição de normas e esquemas técnicos de atuação profissional, tendo em consideração os padrões internacionalmente exigidos.

O artigo 1.º do diploma estabelecia as atribuições exclusivas dos ROC, a saber: o exame das contas de empresas ou de quaisquer outras entidades, em ordem à sua certificação legal, nos termos definidos no artigo 2.º e sem prejuízo da competência atribuída por lei a serviços públicos; a revisão legal de empresas ou outras entidades nos termos definidos no artigo 3.º; e o exercício de quaisquer outras funções legalmente definidas ou a definir.

---

<sup>65</sup> Conforme resulta do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 519-L2/79, de 29 de dezembro.

<sup>66</sup> Na terminologia utilizada por GUIMARÃES, Joaquim Fernando da Cunha, (2009), «*Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*», «A Profissão, as Associações e as Revistas de Contabilidade em Portugal», Porto, p. 219.

Por sua vez, o artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 519-L2/79, de 29 de dezembro, previa também como função dos ROC «*o exercício de consultadoria em matérias relacionadas com as habilitações exigidas para o exercício da profissão*».

Relativamente às modalidades de exercício da atividade, para além do exercício a título individual ou como sócio de uma SROC, o ROC pode ser um prestador de serviços, quer para com um ROC a título individual, quer para com uma SROC, isto é, fica impedido de ser empregado destes últimos, o que resulta da independência funcional e hierárquica expressamente prevista no n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 519-L2/79, de 29 de dezembro. Aliás, o n.º 2 do mesmo artigo sublinha que o ROC cuja atividade é exercida sob contrato de prestação de serviços celebrado com ROC a título individual ou com uma SROC não pode simultaneamente exercer a atividade de ROC a título individual, nem desempenhar funções públicas ou como empregado por conta de outrem.

No que concerne às SROC, com a ampliação legal das funções do ROC, o objeto daquelas também foi alargado, constando do artigo 18.º do Decreto-Lei n.º 519-L2/79, de 29 de dezembro, que «*as sociedades de revisores têm por objeto o desempenho das funções indicadas nos artigos 1.º, 2.º, 3.º e 4.º deste diploma, não podendo dedicar-se a qualquer outra actividade*».

Nos termos do artigo 146.º do Decreto-Lei n.º 519-L2/79, de 29 de dezembro, os estrangeiros que tivessem adquirido em Portugal a qualificação de ROC podiam constituir SROC nos termos do diploma em igualdade de condições com os nacionais, ou seja, as SROC constituídas e registadas no estrangeiro não podiam inscrever-se na CROC.

No que toca aos estrangeiros, pessoas singulares, era admitida a sua inscrição, desde que preenchessem os requisitos exigidos no artigo 61.º do Decreto-Lei n.º 519-L2/79, de 29 de dezembro<sup>67</sup>, e desde que o Estado respetivo admitisse portugueses a exercerem profissão correspondente à de ROC em igualdade de condições com os seus nacionais, conforme resulta do n.º 1 do artigo 62.º do mesmo diploma.

Era ao Conselho Diretivo, órgão interno da CROC, a quem competia estabelecer as regras de deontologia profissional dos ROC e elaborar um código de ética profissional, a submeter a aprovação da assembleia geral, elaborar os regulamentos a submeter à aprovação da assembleia geral, fazer à CI as comunicações necessárias à atualização permanente da lista dos ROC e organizar e manter atualizado um registo dos ROC, donde constassem, nomeadamente, os elementos relativos à sua atividade profissional, tudo nos termos conjugados da alínea c) do artigo 120.º e das alíneas a), b), d) e c) do artigo 134.º do Decreto-Lei n.º 519-L2/79, de 29 de dezembro.

---

<sup>67</sup> O disposto no artigo 61.º do Decreto-Lei n.º 519-L2/79, de 29 de dezembro, estabelecia as condições gerais de inscrição como ROC, relacionadas nomeadamente com a idoneidade e as qualificações.

A CI continuava a não integrar a CROC como seu órgão<sup>68</sup>, sendo composta por um juiz do Tribunal da Relação de Lisboa, que era o seu presidente, dois juízes de 1.ª instância, sendo um deles o seu vice-presidente, todos nomeados pelo Ministro da Justiça, um funcionário do Ministério das Finanças, designado pelo respetivo Ministro, e um representante da CROC, designado pelo Conselho Diretivo de entre os seus membros<sup>69</sup>, e tinha como competências a inscrição dos ROC e das SROC na lista, a sua organização nos termos do n.º 2 do artigo 58.º do Decreto-Lei n.º 519-L2/79, de 29 de dezembro, a sua atualização permanente, a elaboração, no final de cada trimestre, da relação dos ROC e das SROC inscritos, daqueles cuja inscrição havia sido suspensa (situação de suspensão do exercício da atividade) ou cancelada e daqueles cuja suspensão (situação de suspensão do exercício da atividade) havia sido levantada ou cuja reinscrição fosse admitida no decurso do trimestre, à qual era dada a publicidade prevista no n.º 3 do mesmo artigo em 30 dias, isto é, afixação da lista na secretaria do Tribunal da Relação de Lisboa, o envio de uma cópia ao Conselho Diretivo da CROC e aos secretários de outras Relações, para afixação nos respetivos locais (secretarias) e à Imprensa Nacional-Casa da Moeda, para publicação na 3.ª série do Diário da República. Para além disso, o secretário da CI devia afixar, até ao dia 15 de janeiro, a lista relativa a 1 de janeiro de cada ano, nos termos atrás referidos<sup>70</sup>.

O Decreto-Lei n.º 519-L2/79, de 29 de dezembro, no n.º 2 do seu artigo 58.º, veio estabelecer que a lista dos ROC passa a estar dividida em duas seções, sendo uma para as pessoas singulares, com indicação dos nomes e domicílios profissionais, e outra para as sociedades, com indicação das sedes respetivas e dos sócios.

É de sublinhar que os ROC e as SROC, para além da sua sujeição aos poderes e deveres atribuídos aos restantes membros dos órgãos de fiscalização ou aos próprios órgãos de fiscalização, ainda estavam sujeitos aos deveres resultantes do seu Estatuto, aprovado, à data, pelo Decreto-Lei n.º 519-L2/79, de 29 de dezembro, genericamente fixados nos artigos 80.º a 100.º e, em especial, nos artigos 7.º a 10.º do diploma.

Neste âmbito é de destacar o n.º 4 do artigo 88.º do diploma que previa que a CROC procedia anualmente, por sorteio, ao exame de processos da atividade de ROC e SROC, sem prejuízo dos processos e sua documentação, relativos a cada serviço, deverem ser conservados pelo período de dez anos, podendo a CROC, em qualquer altura, mandar examiná-los.

---

<sup>68</sup> Nos termos conjugados das alíneas a) a c) do n.º 1 do artigo 57.º e 120.º *a contrario*, todos do Decreto-Lei n.º 519-L2/79, de 29 de dezembro.

<sup>69</sup> Conforme resulta das alíneas a) a c) do n.º 1 do artigo 57.º do Decreto-Lei n.º 519-L2/79, de 29 de dezembro.

<sup>70</sup> *Vide* o n.º 1 do artigo 57.º e n.ºs 1 a 4 do artigo 58.º, todos do Decreto-Lei n.º 519-L2/79, de 29 de dezembro.

Com o Decreto-Lei n.º 519-L2/79, de 29 de dezembro, continua a competir ao Conselho Disciplinar, órgão da CROC, o julgamento, em primeira instância, das infrações disciplinares cometidas pelos ROC, conforme resulta do seu artigo 137.º.

O Auditor, que passa a ser denominado também de Jurídico, nos termos do artigo 139.º do diploma, órgão da CROC, era um procurador-geral da República adjunto, designado pelo Ministro da Justiça, a quem competia desempenhar as funções de consultor jurídico na CROC; dar parecer acerca das reclamações das entidades a quem os ROC prestassem serviços, sobre assuntos relacionados com o exercício das suas funções, bem como presidir ao Conselho Disciplinar da CROC, tudo nos termos das alíneas a) a c) do artigo 140.º do Decreto-Lei n.º 519-L2/79, de 29 de dezembro.

Em 1983, foram publicadas as Normas Técnicas de Revisão Legal de Contas às quais devia legalmente obedecer o exame das contas e a certificação legal de contas.

### **5.3. Da Quarta Diretiva ao Código do Mercado de Valores Mobiliários**

No dia 12 de junho de 1985, Portugal assinou o Tratado de Adesão às Comunidades Europeias (CE)<sup>71</sup>, tornando-se um Estado-membro no dia 1 de janeiro de 1986.

Àquela data, o n.º 3 do artigo 8.º da CRP<sup>72</sup> consagrava que «*as normas emanadas dos órgãos competentes das organizações internacionais de que Portugal seja parte vigoram directamente na ordem interna, desde que tal de encontre expressamente estabelecido nos respectivos tratados constitutivos*».

Neste âmbito, é de referir a Quarta Diretiva 78/660/CEE do Conselho, de 25 de julho de 1978<sup>73</sup>, baseada no artigo 54.º, n.º 3, alínea g), do Tratado e relativa às contas anuais de certas formas de sociedades, e a Sétima Diretiva 83/349/CEE do Conselho, de 13 de junho de 1983<sup>74</sup>, baseada no n.º 3, alínea g), do artigo 54.º do Tratado e relativa às contas consolidadas, que se encontravam em vigor.

---

<sup>71</sup> Veja-se <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=OJ:L:1985:302:TOC>

<sup>72</sup> Na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 1/89, de 8 de julho.

<sup>73</sup> Vide <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=celex:31978L0660>

<sup>74</sup> Veja-se <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A31983L0349>

Ainda, a Oitava Diretiva 84/253/CEE do Conselho, de 10 de abril de 1984<sup>75</sup>, fundada no n.º 3, alínea g), do artigo 54.º do Tratado CEE, relativa à aprovação das pessoas encarregadas da fiscalização legal dos documentos contabilísticos, tinha como destinatários os Estados-membros, nos termos do seu artigo 31.º, devendo os mesmos colocar em vigor, antes de 1 de janeiro de 1988, as disposições legislativas, regulamentares e administrativas necessárias para darem cumprimento àquela, devendo informar imediatamente a Comissão, podendo prever que aquelas disposições só se aplicassem a partir de 1 de janeiro de 1990, tudo nos termos dos n.ºs 1 e 2 do seu artigo 30.º.

Esta Diretiva tinha como principais objetivos harmonizar as qualificações das pessoas habilitadas a efetuar a fiscalização legal dos documentos contabilísticos e assegurar que fossem independentes e idóneas e, como tal, o elevado nível de conhecimentos teóricos necessários para a fiscalização legal dos documentos contabilísticos, bem como a capacidade de aplicação desses conhecimentos na prática dessa fiscalização, deviam ser assegurados por um exame de aptidão profissional<sup>76</sup>.

A fiscalização legal das contas anuais das sociedades e das contas consolidadas dos conjuntos de empresas só podia ser efetuada por pessoas aprovadas pelas autoridades dos Estados-membros, conforme resulta das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 1.º e n.º 1 do artigo 2.º da Oitava Diretiva 84/253/CEE do Conselho, de 10 de abril de 1984.

As pessoas singulares tinham que satisfazer, pelo menos, as condições fixadas nos artigos 3.º a 19.º da Diretiva<sup>77</sup> e as SROC tinham que satisfazer, pelo menos, as condições previstas nas subalíneas i) a iii) da alínea b) do n.º 1 do artigo 1.º da Diretiva<sup>78</sup>.

---

<sup>75</sup> Vide <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A31984L0253>

<sup>76</sup> Conforme resulta dos 3.ºs e 4.ºs considerandos da Oitava Diretiva 84/253/CEE do Conselho, de 10 de Abril de 1984.

<sup>77</sup> Relacionados com a idoneidade, incompatibilidades, obtenção do nível de acesso à Universidade, seguido da submissão a um programa de aprendizagem teórica, realização de um estágio e de um exame de aptidão profissional de nível universitário, organizado e reconhecido pelo Estado, e respetivas exceções.

<sup>78</sup> Relativos às condições a reunir pelas pessoas singulares que efetuassem a fiscalização legal das contas anuais das sociedades e das contas consolidadas dos conjuntos de empresas em nome das SROC e à qualidade das pessoas detentoras da maioria dos direitos de voto e dos membros do órgão de administração ou de direção das SROC.

Em 1986, deu-se a aprovação do novo CSC<sup>79</sup>, que veio definir «claramente os direitos e deveres [...] dos membros dos órgãos de fiscalização [...]», «de acordo com o preceituado na 4.ª Directiva da CEE, [veio prever] a revisão de contas por um revisor oficial de contas nos casos em que a dimensão da empresa, verificada por certos índices, o justifica[sse] (artigo 262.º)», «no tocante à administração e fiscalização [das sociedades anónimas], pod[iam] os accionistas escolher entre duas estruturas diversas (artigo 278.º). A primeira [era composta] de conselho de administração e conselho fiscal, à maneira tradicional (artigos 390.º a 423.º). A segunda, inspirada no modelo alemão [...], assenta[va] na repartição daquelas funções entre três órgãos, direcção, conselho geral e revisor oficial de contas, sendo da competência do conselho geral, entre outros actos, [...] a aprovação das contas, depois de examinadas pelo revisor oficial de contas (artigos 424.º a 446.º)», conforme resulta do preâmbulo<sup>80</sup>.

Segundo PAULO CÂMARA<sup>81</sup>, «na versão primitiva do Código das Sociedades Comerciais – além de consideravelmente ampliado o leque de serviços a poder ser prestado por ROC – contribuiu-se para uma maior profissionalização do órgão de fiscalização, ao se impor, nas sociedades de estrutura monista, como obrigatória a presença de um ROC no conselho fiscal da sociedade. O órgão de fiscalização era então necessariamente colegial [...] quanto a sociedades de capital social igual ou superior a 20.000 contos – o que cobria praticamente todas as sociedades abertas».

---

<sup>79</sup> Decreto-Lei n.º 262/86, de 2 de setembro.

<sup>80</sup> Segundo DIAS, Gabriela Figueiredo, (2006): «[...] resulta que o ROC possuirá sensivelmente as mesmas funções em qualquer modelo de governo (como de resto já sucedia no domínio do regime do CSC anterior à reforma [...]), grosseiramente resumidas na revisão e certificação legal das contas, bem como nos actos instrumentais necessários a essa prática, raditando, todavia, o fundamento legal das mesmas em normas diferentes e dispersas [...]» in «Fiscalização de sociedades e responsabilidade civil (após a reforma do Código das Sociedades Comerciais)», Coimbra, p. 36.

<sup>81</sup> In (2007), «Os modelos de governo das sociedades anónimas», «Reformas do Código das Sociedades», ABREU, J. M. Coutinho de [et al.], Coimbra, p. 198.

Em 1987, foi aprovado o primeiro Código de Ética e Deontologia Profissional<sup>82</sup>, cujo preâmbulo enfatizava que o ROC, em razão dos serviços profissionais que prestava às empresas, a outras entidades e aos poderes públicos, assumia especiais responsabilidades perante a comunidade, pelo que toda a sua conduta, quer pessoal, quer profissional, era vista criticamente. Ainda era estabelecido que, no exercício da sua atividade, o ROC devia atuar sempre com honestidade e probidade irrepreensíveis, devendo a sua conduta, profissional e pessoal, pautar-se por princípios de isenção e moralidade, evitando todo o comportamento considerado desprestigiante para a profissão.<sup>83</sup>

Em 1991, dá-se a aprovação do Código do Mercado de Valores Mobiliários e a criação da CMVM<sup>84</sup>.

O artigo 100.º do Código do Mercado de Valores Mobiliários veio introduzir a figura do “*auditor exterior*” (externo às entidades emitentes de valores mobiliários cotados em bolsa, bem como envolvidas em ofertas públicas, nos termos das alíneas a) e b) do n.º 2 do mesmo artigo), a quem competia apresentar relatório ou parecer<sup>85</sup> que devia acompanhar a certificação legal das contas subscrita pelos ROC ao serviço das mesmas entidades, para além do relatório de gestão, do balanço, da demonstração de resultados e dos demais documentos de prestação de contas.

O auditor exterior ou externo, para os efeitos do artigo 100.º do diploma, eram SROC autorizadas pela CMVM<sup>86</sup> a prestar os serviços de auditoria ali previstos, tendo nomeadamente de encontrar-se inscritas na lista de ROC a que se referia o artigo 56.º do Decreto-Lei 519-L2/79, de 29 de dezembro, e na CROC, bem como em exercício de atividade, isto é, sem a “*inscrição suspensa*”, tudo nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 104.º do Código do Mercado de Valores Mobiliários<sup>87</sup>.

---

<sup>82</sup> Publicado no Diário da República, III Série, n.º 239, em 17 de outubro de 1987.

<sup>83</sup> Veja-se SIMÕES, Patrick de Pitta, (2019), «*Algumas considerações sobre a profissão de revisor oficial de contas (ROC) – Do Direito, passando pela Formação, Legística e Linguística, até à Supervisão*», CEDIS WORKING PAPERS – Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa, VARIA, n.º 2, p. 10, disponível in <https://cedis.fd.unl.pt/blog/project/algumas-consideracoes-sobre-a-profissao-de-revisor-oficial-de-contas-roc/>

<sup>84</sup> Decreto-Lei n.º 142-A/91, de 10 de abril.

<sup>85</sup> Nos termos do n.º 5 do artigo 100.º do Código do Mercado de Valores Mobiliários, o relatório ou parecer em apreço devia incluir obrigatoriamente a opinião do auditor sobre os pressupostos e consistência das previsões construídas pela entidade emitente nos documentos apresentados ou publicados para os efeitos das alíneas a), b) e c) do n.º 2 do mesmo artigo.

<sup>86</sup> O registo das SROC era concedido a requerimento dos interessados, nos termos do n.º 1 do artigo 105.º do Código do Mercado de Valores Mobiliários.

<sup>87</sup> A propósito da distinção entre a figura do ROC da entidade emitente e o auditor externo que elaborava o relatório ou parecer neste âmbito, *vide*, a título de exemplo, o Parecer do Conselho Consultivo da Procuradoria

O artigo 108.º do diploma previa ainda que a CMVM estabelecesse, mediante regulamento<sup>88</sup>, entre outras, as disposições aplicáveis ao pedido e processo de registo, as obrigações e normas especiais a que os auditores registados ficassem sujeitos no exercício das suas funções e os termos em que o registo podia ser suspenso ou cancelado (n.º 1), bem como a CROC devia colaborar ativamente com a CMVM no controlo de qualidade do trabalho dos auditores nesta registados e, em geral, dos ROC de todas as entidades emitentes com valores mobiliários admitidos à cotação ou negociação em bolsa ou nos mercados secundários especiais a que se referiam a alínea c) do n.º 1 e o n.º 2 do artigo 174.º do Código do Mercado de Valores Mobiliários (n.º 2).

#### **5.4. Do Terceiro ao Quarto Estatutos, passando pela revisão do CSC e do Código do Mercado de Valores Mobiliários**

O Decreto-Lei n.º 422-A/93, de 30 de dezembro, veio aprovar o Terceiro Estatuto<sup>89</sup>, o que se deveu «*não só às significativas modificações que entretanto se operaram no nosso ordenamento jurídico, como também por imperativo da experiência adquirida ao longo de mais de uma década*», conforme resulta do seu preâmbulo.

Nos termos do artigo 1.º do diploma, a CROC deixa de ser uma pessoa coletiva de direito privado e utilidade pública, dotada de autonomia administrativa, financeira e patrimonial e que agrupava, mediante inscrição oficiosa, os ROC e as SROC, para passar a ser uma pessoa coletiva pública, dotada de autonomia administrativa, financeira e patrimonial, a quem competia representar e agrupar, mediante inscrição obrigatória, os ROC e as SROC, bem como superintender em todos os aspetos relacionados com a profissão.

---

Geral da República de 22 de outubro de 1993, com o n.º P000411993, Relator: Henriques Gaspar, disponível *in* [http://www.dgsi.pt/pgrrp.nsf/0/143195211bc64f828025829700354ad8?OpenDocument#\\_Section1](http://www.dgsi.pt/pgrrp.nsf/0/143195211bc64f828025829700354ad8?OpenDocument#_Section1)

<sup>88</sup> Veja-se o Regulamento da CMVM n.º 91/13, de 11 de outubro.

<sup>89</sup> Na terminologia utilizada por GUIMARÃES, Joaquim Fernando da Cunha, (2009), «*Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*», «A Profissão, as Associações e as Revistas de Contabilidade em Portugal», Porto, p. 220.



Para além disso, foi criado mais um órgão da CROC: o Conselho de Inscrição<sup>90</sup>, ao qual competia, entre outras, inscrever como ROC na lista dos ROC os requerentes que se encontrassem nas condições legalmente exigidas, organizar, atualizar e publicar a lista dos ROC e promover as averiguações necessárias ou convenientes com vista a verificar se os requerentes se encontravam nas condições legalmente exigidas para a sua inscrição como ROC ou a apreciar se se encontravam a todo o momento preenchidos os requisitos de inscrição estabelecidos para os ROC e SROC, tudo nos termos das alíneas c) a e) do artigo 24.º do Decreto-Lei n.º 422-A/93, de 30 de dezembro, respetivamente.

O Conselho de Inscrição era composto por um presidente, um vice-presidente e três vogais, nos termos das alíneas a) a c) do n.º 1 do artigo 23.º do diploma, podendo ser assessorado por pessoas de reconhecida competência e idoneidade, conforme resulta do n.º 3 do artigo 26.º do Decreto-Lei n.º 422-A/93, de 30 de dezembro.

Ainda, deu-se «a clarificação e o alargamento do âmbito de actuação dos revisores oficiais de contas», conforme resulta do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 422-A/93, de 30 de dezembro.

Em 1994, foram aprovados os Regulamentos Disciplinar e do Controlo de Qualidade.

Na verdade, nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 58.º do Decreto-Lei n.º 422-A/93, de 30 de dezembro, os ROC deviam organizar, relativamente ao exercício de cada uma das funções de interesse público, um processo instruído de acordo com o previsto nas normas técnicas de revisão legal de contas, podendo a CROC mandar examiná-los nos termos do Regulamento de Controlo de Qualidade.

Em 1996, dá-se a alteração ao CSC<sup>91</sup>, introduzindo-se modificações nomeadamente no que respeita ao regime de fiscalização das sociedades. À semelhança de outros países da UE, com exceção de Itália, o órgão de fiscalização das contas das sociedades comerciais encaminhou-se para a figura do fiscal único, pelo que se impôs «*rever a natureza do conselho fiscal e a própria obrigatoriedade da sua existência, substituindo-a pela regra geral da existência do revisor oficial de contas*», conforme resulta do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 257/96, de 31 de dezembro.

---

<sup>90</sup> Nos termos da alínea d) do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 422-A/93, de 30 de dezembro.

<sup>91</sup> Com a publicação do Decreto-Lei n.º 257/96, de 31 de dezembro.

Porém, do CSC resultaria a opção entre uma estrutura de fiscalização colegial ou de fiscal único, o que se retira nomeadamente do n.º 1 do artigo 413.º do diploma: «*a fiscalização da sociedade compete a um fiscal único, que deve ser revisor oficial de contas ou sociedade de revisores oficiais de contas, ou a um conselho fiscal*», e do n.º 1 do artigo 420.º: «*compete ao fiscal único ou ao conselho fiscal*».<sup>92</sup>

Com a revisão do Código do Mercado de Valores Mobiliários, em 1997<sup>93</sup>, foi alterado, entre outros, o seu artigo 100.º, que veio permitir ao ROC eleito ou designado para o exercício das funções de membro do conselho fiscal ou ao ROC único da entidade emitente, para além do auditor externo, a elaboração do relatório de auditoria e o parecer exigidos no artigo, desde que registados na CMVM, nos termos dos artigos 103.º e seguintes do mesmo diploma.<sup>94</sup>

Neste contexto, surge o Quarto Estatuto<sup>95</sup>, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de novembro, que assinala a passagem da CROC a OROC ao exigir-se a licenciatura como habilitação académica mínima para o acesso à profissão de ROC.

Dá-se a eliminação do Conselho de Inscrição, passando as suas funções para a competência do Conselho Diretivo, através da CI, nos termos do n.º 2 do artigo 126.º do EOROC.

---

<sup>92</sup> Neste sentido, *vide*, a título exemplificativo, CÂMARA, Paulo, (2007), «*Os modelos de governo das sociedades anónimas*», «Reformas do Código das Sociedades», ABREU, J. M. Coutinho de [et al.], Coimbra, p. 199.

<sup>93</sup> Decreto-Lei n.º 178/97, de 24 de julho.

<sup>94</sup> Segundo CÂMARA, Paulo, (2007), «*esta modificação legislativa originou ainda a situação bizarra, ainda mantida no presente, de o auditor da sociedade – no caso mais comum de ser membro do conselho fiscal – estar forçado a elaborar duas peças: a certificação legal de contas e o relatório de auditoria*», in «*Os modelos de governo das sociedades anónimas*», «Reformas do Código das Sociedades», ABREU, J. M. Coutinho de [et al.], Coimbra, p. 199.

<sup>95</sup> Na terminologia utilizada por GUIMARÃES, Joaquim Fernando da Cunha, (2009), «*Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*», «A Profissão, as Associações e as Revistas de Contabilidade em Portugal», Porto, p. 220.

Por outro lado, houve a necessidade de «*harmonizar o regime jurídico das sociedades dos revisores oficiais de contas com as situações e tendências dominantes na União Europeia, mediante a faculdade de se poderem constituir novas sociedades ou de se transformarem as actuais, mantendo-se a respectiva natureza civil, segundo os tipos jurídicos previstos no Código das Sociedades Comerciais, flexibilizando o seu regime e potenciando a sua capacidade técnica e organizativa, com vista a se poderem enfrentar os desafios do mercado único*», conforme resulta do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de novembro. Assim, às SROC passa a ser permitido terem sócios não ROC, pessoas singulares, desde que nos respetivos estatutos fossem estabelecidos cumulativamente requisitos essenciais como a maioria de três quartos do número de sócios, do capital social e dos direitos de voto pertencerem sempre a sócios ROC, a maioria de três quartos dos membros da administração, direção ou gerência da sociedade ser composta por sócios ROC, os únicos responsáveis pela orientação e execução direta das funções de interesse serem ROC, sócios ou contratados nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 49.º e os sócios não ROC preencherem os requisitos estabelecidos no n.º 1 do artigo anterior, tudo nos termos das alíneas a) a d) do n.º 1 do artigo 97.º do EOROC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de novembro, respetivamente.

É de destacar a sujeição à intervenção de ROC, no âmbito das suas funções de revisão/auditoria às contas, de quaisquer empresas ou outras entidades que possuam ou devam possuir contabilidade organizada e preencham os requisitos estabelecidos no n.º 2 do artigo 262.º do CSC, conforme resulta da alínea b) do n.º 1 do artigo 42.º do diploma.

Ainda, é de referir que, em 2001, surgiu o novo Código de Ética e Deontologia Profissional dos ROC<sup>96</sup>, que tinha como «*objetivos fundamentais da profissão a credibilidade, o profissionalismo, a qualidade dos serviços e a confiança*»<sup>97</sup>.

---

<sup>96</sup> Aprovado pela OROC em assembleia geral extraordinária em 22 de novembro de 2001 e publicado no Diário da República, III Série, n.º 297, de 26 de dezembro de 2001.

<sup>97</sup> DE CARVALHO, Andreia Moniz, LIMA, Carla Graça e GONÇALVES, Miguel, (2019), «*Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC): história, estatuto e código de ética da profissão*», «XVII CICA (Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria) ISCAP», Porto, p. 9, disponível em [https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xvii\\_cica//finais\\_site/35.pdf](https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xvii_cica//finais_site/35.pdf)



## CAPÍTULO 6

# A Diretiva 2006/43/CE e o início da supervisão pública de auditoria na UE

Os escândalos financeiros que se viveram nos EUA a partir de 2001, com os casos *Enron*, *WorldCom* e *Tyco*, bem como na Europa, com os casos *Royal Ahold*, a *Skandia Insurance of Sweden* e *Parmalat*<sup>98</sup>, levaram a uma crise de confiança dos mercados que teve como reação nomeadamente a publicação da *Sarbanes-Oxley Act*, em 2002<sup>99 100</sup>, nos EUA, e da publicação da Recomendação da Comissão, de 16 de Maio de 2002, sobre «a independência dos revisores oficiais de contas na UE: um conjunto de princípios fundamentais»<sup>101 102</sup>.

Em 2003, é publicada a «Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu - Reforçar a revisão oficial de contas na UE»<sup>103</sup>, que começa por fazer alusão ao colapso da *Enron*, aos subsequentes escândalos financeiros, aos inúmeros apelos que se fizeram ouvir na UE no sentido de uma reflexão mais aprofundada sobre as questões relacionadas com a prestação de informações financeiras, a revisão oficial de contas, o governo das sociedades e os mercados de valores mobiliários.

---

<sup>98</sup> Para mais desenvolvimentos acerca dos escândalos financeiros que abalaram a *Enron* e a *Parmalat*, veja-se, a título de exemplo, FICARELLA, Nicola e GAVRIDIS, Michael, (2004), «*Enron and Parmalat Two Twins Parables*», pp. 22 a 50, disponível em [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=886921](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=886921) e MELIS, Andrea, (2004), «*Corporate Governance Failures. To What Extent is Parmalat a Particularly Italian Case?*», disponível em [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=563223](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=563223)

<sup>99</sup> Vide <https://www.govinfo.gov/content/pkg/PLAW-107publ204/pdf/PLAW-107publ204.pdf>

<sup>100</sup> Esta legislação tem um forte cariz regulatório e punitivo, sancionando comportamentos desviantes, proibindo a prestação de alguns serviços pelos auditores, impondo regras de conflitos de interesses e da rotação do sócio responsável pela auditoria.

<sup>101</sup> Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32002H0590>

<sup>102</sup> Consistia num conjunto de normas não vinculativas.

<sup>103</sup> COM/2003/0286 final, publicada no Jornal Oficial da UE n.º 236, de 02/10/2003, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:52003DC0286>

Assim, da «*Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu - Reforçar a revisão oficial de contas na UE*» resulta que a Comissão propõe uma modernização da Oitava Diretiva, que «[...] *constituiria uma base jurídica abrangente para todas as revisões oficiais efectuadas na UE*» porquanto «*a actual Oitava Directiva carece de um conjunto alargado de elementos para assegurar uma infra-estrutura de revisão de contas adequada (por exemplo, uma supervisão pública, procedimentos disciplinares e sistemas de controlo de qualidade) e não se refere à utilização de normas de auditoria, a requisitos de independência nem a códigos deontológicos*».

Naquela Comunicação são identificados os principais aspetos que a Comissão entende como prioritários neste âmbito, a saber: a criação de um comité regulamentar de auditoria, o reforço da função da revisão de contas, a utilização das Normas Internacionais de Auditoria em todas as revisões oficiais de contas efetuadas na UE a partir de 2005, a harmonização da supervisão pública do setor da auditoria, novas iniciativas no que toca à relação entre governo das sociedades e revisão oficial de contas, adoção de orientações deontológicas e de independência relativamente aos ROC, sujeição dos ROC a um controlo de qualidade externo, aquisição de maiores níveis de competência, nomeadamente através da obrigatoriedade da formação contínua dos ROC, existência de sanções adequadas e eficazes, bem como transparência das SROC e das respetivas redes, a análise do impacto económico da responsabilidade dos ROC, o reconhecimento mútuo entre os EUA e a UE das sociedades de auditoria, o aprofundar do mercado interno de serviços de auditoria, o estabelecimento de sociedades de auditoria na UE, nomeadamente através da eliminação de todas as restrições injustificadas, suscetíveis de impedir a gestão e a propriedade de empresas de auditoria no espaço europeu, reavaliação das questões relativas à prestação transfronteiras de serviços de auditoria, bem como da estrutura do mercado europeu de auditoria e acesso a esse mercado face nomeadamente a problemas de concorrência em certos segmentos do mercado de serviços de auditoria, como, por exemplo, o das sociedades cotadas.

Deste modo, em 2006, surge a Diretiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho<sup>104</sup>, de 17 de maio de 2006, relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas, que veio alterar as Diretivas 78/660/CEE e 83/349/CEE do Conselho e revogar a Diretiva 84/253/CEE do Conselho.<sup>105</sup>

---

<sup>104</sup> Publicada no Jornal Oficial da UE, L 157/87, de 9 de junho de 2006, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0043&from=PT>

<sup>105</sup> Apesar da apresentação, em 1996, pela Comissão, do «*Livro Verde – Papel, Estatuto e Responsabilidade do Revisor Oficial de Contas na União Europeia*» – COM (96) 338 final, Bruxelas, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:51996DC0338&from=PT> -, e da publicação, em 2001, da Recomendação da Comissão, de 15 de novembro de 2000, relativa ao «*controlo de qualidade da revisão oficial de contas na União Europeia: requisitos mínimos*» - Jornal Oficial da UE, L 91, de 31/03/2001, disponível em

Do considerando 5.º da Diretiva 2006/43/CE, resulta que esta «[...] visa uma harmonização de elevado nível — mas não total — dos requisitos da revisão legal de contas. Um Estado-Membro que exija a revisão legal das contas pode impor requisitos mais exigentes, salvo disposição em contrário na presente directiva».

«Com o objectivo de proteger terceiros, todos os revisores oficiais de contas e as sociedades de revisores oficiais de contas que estejam aprovados deverão estar inscritos num registo acessível ao público, que contenha informações básicas sobre os revisores oficiais de contas ou as sociedades de revisores oficiais de contas», segundo o considerando 8.º da mesma Diretiva.

Ainda, quanto às normas deontológicas, o considerando 9.º da Diretiva refere que «a Comissão poderá adoptar medidas de execução em matéria de deontologia profissional que constituam normas mínimas. Ao fazê-lo, poderá ter em conta os princípios enunciados no Código de Deontologia da Federação Internacional de Contabilistas».

Para além disso, o considerando 13.º sublinha que «é importante garantir permanentemente um nível elevado de qualidade de todas as revisões legais das contas impostas no direito comunitário. Por conseguinte, todas as revisões legais das contas deverão ser realizadas com base em normas internacionais de auditoria».

Relativamente ao sistema de controlo de qualidade, o considerando 17.º da Diretiva estabelece que «os revisores oficiais de contas e as sociedades de revisores oficiais de contas deverão estar sujeitos a um sistema de controlo de qualidade organizado de modo que seja independente dos revisores oficiais de contas e das sociedades de revisores oficiais de contas submetidos a supervisão».

Quanto à supervisão pública dos ROC e das SROC, nos termos do considerando 20.º da Diretiva, «os Estados-membros deverão organizar um sistema eficaz de supervisão pública. [...] O sistema de supervisão pública deverá ser gerido por pessoas que não exerçam a profissão de revisor oficial de contas e que tenham conhecimentos nas matérias relevantes para a revisão legal de contas».

No que toca à nomeação e à destituição, o considerando 22.º da Diretiva realça que «o revisor oficial de contas ou a sociedade de revisores oficiais de contas deverão ser nomeados pela assembleia geral de accionistas ou membros da entidade examinada. A fim de proteger a independência do revisor oficial de contas, é relevante que a destituição seja apenas possível quando houver justificação válida para tal e se esta for comunicada à autoridade ou autoridades responsáveis pela supervisão pública».

É de destacar que o considerando 23.º da Diretiva tem em conta a maior visibilidade e importância económica das EIP, pelo que *«[...] deverão ser aplicados requisitos mais estritos no caso da revisão legal das suas contas anuais ou consolidadas»*.

Ainda, quanto às EIP, resulta do considerando 26.º da Diretiva que, tendo em vista *«[...] reforçar a independência dos revisores oficiais de contas [daquelas], os sócios principais responsáveis pelas funções de revisão legal das contas de tais entidades deverão ser sujeitos a rotação. Para organizar esta última, os Estados-Membros deverão exigir a substituição dos sócios principais responsáveis pelas funções de revisão ou auditoria que trabalhem com a entidade examinada, permitindo entretanto que a sociedade de revisores oficiais de contas a que aqueles estão associados continue a proceder à revisão legal de contas das referidas entidades»*.<sup>106</sup>

No que concerne à aprovação dos ROC e das SROC, os n.ºs 1 e 2 do artigo 3.º da Diretiva estabelecem que as revisões legais das contas são realizadas apenas por ROC ou por SROC aprovados pelo Estado-membro que exige a revisão legal das contas e que cada Estado-membro designa as autoridades competentes responsáveis pela aprovação daqueles, que podem ser associações profissionais, desde que se encontrem sujeitas a um sistema de supervisão pública.

O artigo 4.º da Diretiva dispõe que as autoridades competentes dos Estados-membros só podem aprovar as pessoas singulares ou sociedades com idoneidade, sendo que o n.º 1 do artigo 5.º da mesma refere que *«a aprovação de um revisor oficial de contas ou de uma sociedade de revisores oficiais de contas deve ser revogada se a idoneidade dessa pessoa ou sociedade for gravemente comprometida. No entanto, os Estados-Membros podem fixar um prazo razoável para assegurar o respeito dos requisitos de idoneidade»*.

Para além da aprovação dos ROC e das SROC, a Diretiva prevê também a sua inscrição num registo público assegurado por cada Estado-membro, o qual deverá estar sempre atualizado, conforme resulta do disposto no artigo 18.º da mesma.

---

<sup>106</sup> Segundo a CMVM, (2007), *«As Principais Directivas Financeiras - Directivas a Transpor – Directiva da Auditoria»*, «A Reforma Legislativa do Mercado de Capitais Português no Quadro das Novas Directivas Comunitárias», Lisboa, p. 34, *«a Directiva sobre Auditoria incide sobre as seguintes matérias: deveres dos revisores oficiais de contas e auditores; independência e ética; regras específicas para auditores que prestem serviços a entidades de interesse público; exigência de controlo de qualidade externa; robustecimento do sistema de supervisão sobre a profissão de revisão legal de contas e auditoria; e melhoria da cooperação entre os órgãos de supervisão dos auditores na União Europeia»*.



Para além disso, nos termos do n.º 3 do mesmo artigo, o registo público deve conter igualmente a designação e o endereço das autoridades competentes responsáveis pela aprovação, pelo controlo de qualidade, pelas inspeções e sanções relativamente aos ROC e às SROC, e pela supervisão pública, para além das informações que resultam dos artigos 16.º e 17.º da Diretiva, conforme aplicável.

Relativamente ao controlo de qualidade, o n.º 1 do artigo 29.º da Diretiva estabelece que *«cada Estado-Membro deve assegurar que todos os revisores oficiais de contas e sociedades de revisores oficiais de contas se encontram sujeitos a um sistema de controlo de qualidade», que deve respeitar, pelo menos, os critérios estipulados nas alíneas a) a j) do mesmo n.º, como, por exemplo, a sua organização de forma que seja independente dos ROC e das SROC objeto de controlo, bem como que esteja sujeito a supervisão pública; e a seleção das pessoas para trabalhos específicos de verificações de controlo de qualidade deve ser efectuada com base num procedimento concebido de molde a assegurar que não haja quaisquer conflitos de interesses entre essas pessoas e o ROC ou SROC sujeito a verificação».*

Os artigos 30.º e 31.º da Diretiva respeitam à inspeção e sanções, estabelecendo o n.º 1 do artigo 30.º que *«os Estados-Membros devem assegurar a existência de sistemas eficazes de inspeção e de sanções com o objectivo de detectar, corrigir e prevenir uma execução inadequada da revisão legal das contas».*

No que respeita à supervisão pública, o n.º 1 do artigo 32.º dispõe que os Estados-membros devem criar um sistema eficaz de supervisão pública dos ROC e das SROC.

Quanto à gestão do sistema de supervisão pública, o n.º 3 do artigo 32.º da Diretiva estabelece que a mesma deve ser feita por pessoas que não exerçam a profissão de ROC e que tenham um domínio das matérias relevantes para a revisão legal das contas, apesar da permissão de uma minoria de profissionais em exercício.

Ainda, o n.º 4 do mesmo artigo realça que o sistema de supervisão pública deve assumir a responsabilidade final pela supervisão nomeadamente da aprovação e do registo dos ROC e das SROC, da adoção das normas em matéria de deontologia profissional, de controlo de qualidade interna das SROC e de procedimentos de auditoria, da formação contínua, de controlo de qualidade e de sistemas de inspeção e disciplinares.

No que concerne às autoridades competentes para efeitos das atribuições previstas na Diretiva, o n.º 1 do artigo 35.º estabelece que compete aos Estados-membros designarem as mesmas, que podem ser uma ou mais, devendo informar a Comissão da sua designação. E, o n.º 2 do mesmo artigo acrescenta que *«as autoridades competentes devem ser organizadas de modo a evitar os conflitos de interesses».*

Os artigos 37.º e 38.º da Diretiva reportam-se à designação e à destituição dos ROC e das SROC.

Dos artigos 39.º a 43.º da Diretiva resultam disposições especiais relativas à revisão legal das contas de EIP, nomeadamente no que respeita ao relatório de transparência, independência<sup>107</sup> e controlo de qualidade.

Os aspetos internacionais como a autorização, registo e supervisão de auditores e de entidades de auditoria de países terceiros são regulados nos artigos 44.º a 47.º da Diretiva.

Nos termos do n.º 1 do seu artigo 53.º, a Diretiva devia ser transposta até ao dia 29 de junho de 2008.

---

<sup>107</sup> O artigo 42.º da Diretiva estabelece requisitos adicionais quanto à independência entre ROC /SROC e as EIP onde aqueles realizem as revisões legais de contas.

## **A transposição da Diretiva 2006/43/CE e o início da supervisão pública de auditoria em Portugal**

A AR, através da Lei n.º 36/2008, de 4 de agosto, autorizou o Governo a alterar o EOROC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de novembro, assim como «*a adaptar o regime geral das contra-ordenações tendo em vista a criação de um quadro sancionatório no âmbito do exercício de funções do Conselho Nacional de Supervisão da Auditoria*»<sup>108</sup>.

O artigo 3.º da Lei n.º 36/2008, de 4 de agosto, relativo ao sentido e extensão da autorização legislativa quanto à revisão do EOROC, previa nomeadamente a alteração das atribuições da OROC no sentido de permitir a sua participação no âmbito da entidade responsável pela supervisão pública dos ROC e das SROC, bem como assegurar a inscrição dos ROC e das SROC em registo público e de promover as condições que permitissem a sua divulgação pública; a alteração da definição das atividades que constituíam funções dos ROC, para além daquelas que integravam as atividades de interesse público, de modo a abranger a docência, o exercício de funções de membros de comissões de auditoria e de órgãos de fiscalização ou de supervisão de empresas ou outras entidades, a consultoria e outros serviços no âmbito de matérias inerentes à sua formação e qualificação profissional, designadamente avaliações, peritagens e arbitragens, estudos de reorganização e reestruturação de empresas e de outras entidades, análises financeiras, estudos de viabilidade económica e financeira, formação profissional, estudos e pareceres sobre matérias contabilísticas e fiscais, revisão de declarações fiscais e revisão de relatórios ambientais e de sustentabilidade, as funções de administrador da insolvência e liquidatário, as funções de administrador ou gerente de sociedades participadas por SROC; a alteração do regime de controlo de qualidade a que se encontravam sujeitos os ROC, prevendo que o mesmo fosse exercido pela OROC, sob a supervisão da entidade pública de supervisão; e a modificação das regras de acesso à profissão.

### **7.1. O Decreto-Lei n.º 224/2008, de 20 de novembro, e as alterações ao Quarto Estatuto**

O Decreto-Lei n.º 224/2008, de 20 de novembro, veio alterar o EOROC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de novembro, transpondo parcialmente para a ordem jurídica nacional a Diretiva

---

<sup>108</sup> Conforme resulta do texto do documento.

n.º 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de maio, relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas.

Conforme resulta do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 224/2008, de 20 de novembro, «*este decreto-lei vem concretizar na ordem jurídica nacional um esforço de harmonização de elevado nível dos requisitos da revisão legal de contas por via, seja da exigência de aplicação das normas internacionais de auditoria, seja da actualização dos requisitos em matéria de formação, seja do reforço dos deveres de ordem deontológica - independência, isenção, confidencialidade, prevenção de conflitos de interesse e outros -, seja ainda da criação de estruturas independentes de controlo de qualidade e de supervisão pública. Este regime, definido numa base comunitária, visa garantir o reforço da qualidade das revisões legais de contas, sendo esse um factor que contribui para melhorar a integridade e eficiência das demonstrações financeiras e, nessa medida, incrementar o funcionamento ordenado dos mercados*».

Assim, a OROC passou a ter como atribuição, entre outras, assegurar a inscrição dos ROC e das SROC em registo público e promover as condições que permitissem a respetiva divulgação pública, nos termos da nova redação da alínea i) do artigo 5.º do EOROC.

Aliás, foi aditado ao EOROC o artigo 145.º-B relativo ao conteúdo do registo público, cujas informações passam a ser inscritas e mantidas sob forma eletrónica e comunicadas ao CNSA para divulgação pública.

As pessoas singulares ou coletivas autorizadas a exercer a atividade de revisão das contas num país terceiro que apresentassem relatório de auditoria das contas individuais ou consolidadas de uma entidade com sede fora da Comunidade e com valores mobiliários admitidos à negociação num mercado regulamentado em Portugal - exceto se a sociedade apenas emitisse valores mobiliários representativos de dívida admitidos à negociação em mercado regulamentado, cujo valor nominal fosse, na data de emissão, de pelo menos cinquenta mil Euros ou, no caso de emissão noutra moeda, de valor equivalente a cinquenta mil Euros -, também estavam igualmente sujeitas ao registo público assegurado pela CMVM, nos termos do n.º 2 do artigo 145.º-D do EOROC.

Por sua vez, o artigo 48.º do EOROC vem estabelecer as funções dos ROC fora do âmbito das funções de interesse público, como por exemplo, a docência, a consultoria e outros serviços no âmbito de matérias inerentes à sua formação e qualificação profissionais e administrador da insolvência e liquidatário.

Do disposto no n.º 4 do artigo 50.º do EOROC resultava que «*a designação de revisor oficial de contas ou de sociedade de revisores oficiais de contas por entidades emitentes de valores mobiliários admitidos à negociação num mercado regulamentado rege-se pelo disposto no Código das Sociedades Comerciais e no Código dos Valores Mobiliários e pela regulamentação aprovada pela Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM)*».

Quanto às EIP, o n.º 2 do artigo 54.º do mesmo diploma veio estipular que «*o período máximo de exercício de funções de auditoria pelo sócio responsável pela orientação ou execução directa da revisão legal das contas é de sete anos, a contar da sua designação, podendo vir a ser novamente designado depois de decorrido um período mínimo de dois anos*».

Sobre os ROC passaram a existir deveres de comunicação à OROC acerca da identificação dos clientes, da caracterização das funções, dos honorários faturados e do período a que respeitavam, nos termos do artigo 58.º do EOROC.

Ainda, segundo o disposto no n.º 2 do artigo 62.º do mesmo diploma, os ROC passaram a ter de frequentar cursos de formação profissional, com vista à atualização permanente dos seus conhecimentos.

Relativamente ao controlo de qualidade, os ROC ficaram sujeitos ao mesmo, o qual passou a ser exercido pela OROC sob a supervisão do CNSA, conforme resultava do n.º 1 do artigo 68.º do EOROC.

O controlo de qualidade da atividade exercida pelos ROC, relativamente a funções de interesse público, era realizado em conformidade com um plano anual, sendo ainda submetidos àquele, os ROC e as SROC que, no exercício da sua atividade profissional revelassem manifesta desadequação dos meios humanos e materiais utilizados, face ao volume dos serviços prestados e apresentassem fortes indícios de incumprimento de normas legais ou de regulamentos ou normas de auditoria em vigor.

No que respeita à perda de qualidade, o artigo 142.º do EOROC passou a prever também como fundamentos para o cancelamento compulsivo da inscrição os seguintes: «*sempre que se encontre gravemente comprometida a idoneidade do revisor oficial de contas*» e «*sempre que o CNSA determine o cancelamento do registo*», nos termos da nova redação das suas alíneas b) e d).

## **7.2. O Decreto-Lei n.º 225/2008, de 20 de novembro, e a criação do CNSA**

O Decreto-Lei n.º 225/2008, de 20 de novembro, veio transpor parcialmente para a ordem jurídica nacional a Diretiva n.º 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de maio, criando o CNSA, ao qual foi atribuída a responsabilidade pela organização de um sistema de supervisão pública dos ROC e das SROC.

Na verdade, resultava das alíneas a) a e) do n.º 1 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 225/2008, de 20 de novembro, as atribuições do CNSA, que consistiam em assegurar a supervisão da aprovação e registo dos ROC e das SROC, da adoção das normas em matéria de deontologia profissional, de controlo de qualidade interna das SROC e de procedimentos de auditoria e da formação contínua, do controlo de qualidade e de sistemas de inspeção e disciplinares; em emitir a regulamentação necessária sobre as matérias compreendidas no âmbito da sua esfera de atuação; em promover a coordenação entre as diferentes entidades nacionais com competência em matéria de auditoria; em prestar assistência e cooperação com outras entidades internacionais competentes para a aprovação, registo, controlo de qualidade, inspeção e disciplina dos ROC e das SROC; e em instruir e decidir processos de contraordenação, incluindo a aplicação de sanções de carácter contraordenacional.

Relativamente à divulgação pública do registo, nos termos do n.º 1 do artigo 16.º do mesmo diploma, o CNSA devia assegurar a divulgação, pública e centralizada, do registo realizado junto da OROC e da CMVM<sup>109</sup> dos ROC, das SROC e dos auditores ou entidades de auditoria de países terceiros que apresentassem relatório de auditoria das contas individuais ou consolidadas de uma sociedade constituída fora da UE cujos valores mobiliários emitidos se encontrassem admitidos à negociação em mercado regulamentado português, salvaguardadas as situações de valores mobiliários representativos de dívida cujo valor nominal unitário fosse, pelo menos, de €50.000,00 ou, se denominados noutra moeda, fosse equivalente, pelo menos, a €50.000,00, na data da emissão<sup>110</sup>.

As informações do registo público eram inscritas e mantidas sob forma eletrónica e eram eletronicamente acessíveis ao público no sítio de Internet do CNSA, como resultava do n.º 1 do artigo 17.º do Decreto-Lei n.º 225/2008, de 20 de novembro.

---

<sup>109</sup> Devendo estas entidades, para o efeito, informar o CNSA, no prazo máximo de oito dias contados a partir do registo e dos averbamentos ao registo realizados, segundo o disposto no n.º 4 do artigo 16.º do Decreto-Lei n.º 225/2008, de 20 de novembro.

<sup>110</sup> Os auditores e as entidades de auditoria de países terceiros para se poderem registar tinham de reunir os requisitos cumulativos que constavam nas alíneas a) a e) do n.º 2 do artigo 16.º do Decreto-Lei n.º 225/2008, de 20 de novembro.

Por outras palavras e conforme resulta do preâmbulo do diploma, «[...] considerando que a directiva determina a organização de um registo público centralizado acessível ao público e existindo na ordem jurídica nacional duas entidades a quem são cometidas responsabilidades no âmbito do registo de revisores oficiais de contas e sociedades de revisores oficiais de contas — a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e a Comissão do Mercado de Valores Mobiliários —, impõe -se, por um lado, que seja determinado um prazo para a comunicação ao CNSA, que será a entidade responsável por essa divulgação pública, dos registos efectuados por aquelas duas entidades e, por outro, que seja atribuída às mesmas a responsabilidade por instituir os procedimentos necessários a evitar a duplicação de actos e exigências no âmbito dos respectivos processos de registo (*better regulation*)».

Quanto ao controlo de qualidade, segundo o disposto no artigo 19.º do mesmo diploma, «no exercício das suas atribuições de supervisão, o CNSA supervisiona e avalia o sistema de controlo de qualidade, praticando os actos necessários para assegurar a efectividade da sua actuação [...]».

Nos termos das alíneas a) a c) do n.º 1 do artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 225/2008, de 20 de novembro, o sistema de controlo de qualidade devia ser organizado de modo que fosse independente dos ROC e das SROC objeto de controlo, devia dispor de recursos, designadamente financeiros, adequados e só podiam realizar ações de controlo de qualidade as pessoas que tivessem uma formação profissional adequada e específica em matéria de controlo de qualidade e experiência relevante nos domínios da revisão legal das contas e da informação financeira.

O CNSA era composto por um representante do Banco de Portugal, designado de entre os membros do respetivo Conselho de Administração, um representante da CMVM, designado de entre os membros do respetivo Conselho Diretivo, um representante do Instituto de Seguros de Portugal, designado de entre os membros do respetivo Conselho Diretivo, um representante da OROC, designado de entre os membros do respetivo Conselho Diretivo e um representante da Inspeção-Geral de Finanças, designado de entre os subinspetores gerais, tudo nos termos das alíneas a) a e) do n.º 1 do artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 225/2008, de 20 de novembro. Assim, conforme resulta do preâmbulo do diploma, «nesta medida, vem este decreto-lei alargar o âmbito das atribuições legais daquelas entidades, que passam, assim, a abranger a participação no CNSA».

Para além disso, o Decreto-Lei n.º 225/2008, de 20 de novembro, veio igualmente elencar as categorias de EIP e que resultavam do seu artigo 2.º.





## CAPÍTULO 8

# A Diretiva 2014/56/UE e a reforma europeia do mercado de auditoria

Em 2010, a Comissão publicou o “*Livro Verde – Política de Auditoria: as lições da crise*”<sup>111</sup>, que deu início à reforma europeia do mercado de auditoria e do qual resulta que «*o facto de muitos bancos terem reconhecido perdas gigantescas entre 2007 e 2009, relativamente a posições que detinham tanto dentro como fora do balanço, levanta não só a questão de saber como é que os auditores puderam emitir relatórios de auditoria sem reservas para os seus clientes nesses períodos mas também a questão de saber se o actual quadro legislativo é apropriado e adequado. [...] Uma auditoria sólida constitui um elemento-chave para restabelecer a confiança nos e dos mercados, contribuindo para a protecção dos investidores e reduzindo o custo do capital para as empresas*».<sup>112</sup>

Consequentemente, em 2014, foi publicada a Diretiva 2014/56/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril do mesmo ano<sup>113</sup>, que alterou a Diretiva 2006/43/CE, dispondo no seu considerando 1 que «*[...] a fim de reforçar a protecção dos investidores, é importante intensificar a supervisão pública dos revisores oficiais de contas e das sociedades de revisores oficiais de contas, dando maior independência às autoridades de supervisão pública da União e conferindo-lhes poderes suficientes, incluindo poderes de investigação e de imposição de sanções para detetar, dissuadir e prevenir violações das regras aplicáveis no contexto da prestação de serviços de auditoria por revisores oficiais de contas e das sociedades de revisores oficiais de contas*».

A Diretiva 2014/56/UE veio também definir “*autoridades competentes*” como «*as autoridades designadas por lei que estão incumbidas da regulação e/ou supervisão dos revisores oficiais de contas e das sociedades de revisores oficiais de contas ou de aspetos específicos destas actividades*», devendo aquelas assumir a responsabilidade final da supervisão da aprovação e do registo dos ROC e das SROC, da adoção das normas em matéria de deontologia profissional, de controlo de qualidade interno das SROC e da revisão ou auditoria, da formação contínua, dos sistemas de controlo da qualidade, dos sistemas de investigação e dos sistemas administrativos disciplinares.

---

<sup>111</sup> Veja-se Comissão, (2010), COM (2010), 561 final, Bruxelas, disponível em

<https://op.europa.eu/pt/publication-detail/-/publication/08744053-2f56-415a-a985-7ceaf3d3b3a/language-pt>

<sup>112</sup> *Ibidem*, p. 3.

<sup>113</sup> In Jornal Oficial da União Europeia, L 158, de 27 de maio de 2014, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:32014L0056>

Por outro lado, é de salientar a publicação do Regulamento (UE) n.º 537/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014, relativo aos requisitos específicos para a revisão legal de contas das EIP.<sup>114</sup> Neste âmbito, destacamos a imposição da duração máxima dos mandatos e de um *cooling-off period* dos ROC e das SROC que realizem revisão legal de contas de EIP, nomeadamente tendo em vista reforçar a independência daqueles.

«O Regulamento e a Diretiva surgem assim como resposta do legislador europeu à crise financeira de 2008»<sup>115</sup> e pretendem «[...] reforçar as garantias de independência e qualidade da auditoria das entidades de interesse público, proporcionando reflexamente uma maior proteção a acionistas, investidores, credores e demais stakeholders. A obrigatoriedade de proceder à rotação periódica do revisor oficial de contas / sociedade de revisores oficiais de contas daquelas entidades foi uma das vias escolhidas pelo legislador para cumprir tal desígnio»<sup>116</sup>.

---

<sup>114</sup> *Ibidem*.

<sup>115</sup> FORTES, Vânia Simone Pinheiro, (2019), «A Reforma Europeia da Auditoria – o impacto nas empresas em Portugal: estudo das empresas cotadas», Lisboa, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, p. 51, disponível em

[https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/12858/1/VERS%C2%ABO%20DEFINITIVA\\_Disserta%C3%A1%E2%88%86o\\_V%C3%89nia%20Fortes\\_20170191.pdf](https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/12858/1/VERS%C2%ABO%20DEFINITIVA_Disserta%C3%A1%E2%88%86o_V%C3%89nia%20Fortes_20170191.pdf)

<sup>116</sup> LEAL, Laura, (2016), «Algumas Notas sobre as Limitações Temporais do Mandato dos Revisores Oficiais de Contas / Sociedade de Revisores Oficiais de Contas de Entidades de Interesse Público», Cadernos do Mercado de Valores Mobiliários n.º 55, p. 94, disponível em

<https://www.cmvm.pt/pt/EstatisticasEstudosEPublicacoes/CadernosDoMercadoDeValoresMobiliarios/Documents/Cadernos%20MVM%2055E.pdf>

## A transposição da Diretiva 2014/56/UE

### 9.1. O EOROC, aprovado pela Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro

A Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, que entrou em vigor no dia 1 de janeiro de 2016<sup>117</sup>, aprovou o novo EOROC, em conformidade com a Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro, transpondo parcialmente para a ordem jurídica interna a Diretiva 2014/56/UE e assegurando parcialmente a execução do Regulamento (UE) n.º 537/2014.

Do artigo 6.º do EOROC resultam, desde logo, as atribuições da OROC, como, por exemplo, regular o acesso e o exercício da profissão em Portugal, supervisionar a atividade de auditoria às contas e serviços relacionados, de empresas ou de outras entidades, conceder, em exclusivo, o título profissional de ROC, participar na elaboração de legislação que diga respeito ao acesso e exercício da profissão, promover e contribuir para o aperfeiçoamento e a formação profissional dos seus membros, exercer jurisdição disciplinar, assegurar a inscrição dos ROC e das SROC em registo público e promover as condições que permitam a respetiva divulgação pública e assegurar todos os procedimentos e definir regulamentação específica que respeitem nomeadamente à inscrição.

Quanto às competências da assembleia representativa da OROC, um dos seus órgãos nos termos da alínea a) do artigo 12.º do EOROC, destaca-se a deliberação sobre as propostas de regulamento de inscrição, a serem homologados pelo membro do Governo responsável pela área das finanças, nos termos da alínea h) do artigo 16.º do mesmo diploma<sup>118</sup>.

Por sua vez, o Conselho Superior da OROC é o órgão de supervisão ao qual compete, para além de supervisionar a legalidade da atividade exercida pelos órgãos da OROC, entre outras, dar parecer designadamente sobre todos os regulamentos que devem ser submetidos a apreciação da assembleia representativa, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 26.º do EOROC.

---

<sup>117</sup> Com exceção do n.º 3 do artigo 87.º do EOROC, nos termos do n.º 2 do artigo 5.º da Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro.

<sup>118</sup> A Lei n.º 99-A/2021, de 31 de dezembro, que entrou em vigor no dia 30 de janeiro de 2022, nos termos do n.º 1 do seu artigo 22.º, veio suprimir a necessidade de homologação.

Relativamente às competências do Conselho Diretivo, são de ressaltar a elaboração de propostas de alteração do código de ética, a submeter à aprovação da Assembleia Representativa, para posterior submissão ao órgão legislativo competente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 31.º do EOROC<sup>119</sup>, a elaboração e apresentação de propostas de regulamentos, nomeadamente de inscrição, a submeter à aprovação da Assembleia Representativa, como estabelece a alínea b) do n.º 1 do mesmo artigo, bem como a organização, atualização e publicação eletrónica do registo dos ROC, conforme a alínea h) do n.º 1 do artigo 31.º do EOROC.

O Conselho Disciplinar é um órgão independente no exercício das suas funções, tendo como competências, entre outras, julgar, em 1.ª instância<sup>120</sup>, as infrações disciplinares cometidas pelos ROC e membros estagiários, segundo o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 34.º do EOROC.

Ainda, no que se refere ao Conselho Fiscal, este tem como competências nomeadamente fiscalizar o cumprimento da lei, estatutos e regulamentos, assim como das deliberações das assembleias, conforme resulta da alínea a) do n.º 1 do artigo 37.º do mesmo diploma.<sup>121</sup>

No que concerne designadamente à inscrição dos ROC e das SROC na respetiva lista, à organização, atualização e publicação da mesma, bem como à promoção das averiguações necessárias ou convenientes com vista a verificar se a todo o momento se encontram preenchidos os requisitos de inscrição estabelecidos no EOROC<sup>122</sup>, estas são competências da CI, que funciona na dependência do Conselho Diretivo da OROC, nos termos do n.º 2 do artigo 150.º do EOROC.

---

<sup>119</sup> A Lei n.º 99-A/2021, de 31 de dezembro, revogou a alínea a) do n.º 1 do artigo 31.º do EOROC. No entanto, o Código de Ética da OROC, aprovado pelo Regulamento 551/2011, de 14 de outubro, permanece em vigor, não tendo sido atribuído a qualquer outro órgão da OROC a competência para a elaboração de propostas de alteração do código de ética.

<sup>120</sup> É competência do Conselho Superior da OROC apreciar os recursos das decisões do Conselho Disciplinar, nos termos da alínea d) do n.º 2 do artigo 26.º do EOROC.

<sup>121</sup> São ainda órgãos da OROC a Assembleia Geral Eleitoral e o Bastonário, conforme resulta das alíneas b) e d) do artigo 12.º do EOROC, respetivamente.

<sup>122</sup> São requisitos de inscrição como ROC (com exceção de ROC proveniente de outro país de língua portuguesa, país terceiro ou da UE ou do EEE), a apresentação de idoneidade e qualificação profissional adequadas para o exercício da profissão, estar no pleno gozo dos direitos civis e políticos, ser titular de um grau académico de licenciado (a Lei n.º 99-A/2021, de 31 de dezembro, aboliu o requisito da licenciatura pré-Bolonha), mestre ou doutor ou de um grau académico superior estrangeiro que tenha sido declarado equivalente a um daqueles graus ou reconhecido como produzindo os efeitos de um daqueles graus, realizar com aproveitamento o exame de admissão à OROC, realizar com aproveitamento o estágio profissional ou dele ser dispensado e não estar abrangido por qualquer incompatibilidade geral ou específica, tudo nos termos conjugados das alíneas a) a e) do n.º 1 do artigo 148.º, 88.º e 89.º do EOROC.

Os ROC e as SROC estão sujeitos a controlo de qualidade, o qual é exercido pela OROC, sob a supervisão da CMVM, no que diz respeito a auditores que não realizem revisão legal das contas de EIP, nos termos do n.º 1 do artigo 69.º do EOROC. Se estiverem em causa funções do ROC que não sejam de interesse público (as que resultam do artigo 48.º do EOROC), o controlo de qualidade consiste, essencialmente, na verificação do cumprimento da lei e da regulamentação aplicáveis (exclui-se deste âmbito a docência), conforme resulta do n.º 3 do mesmo artigo. Se, pelo contrário, estiverem em causa funções de interesse público, que, para efeitos do EOROC, são as que resultam do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 41.º do mesmo diploma<sup>123</sup>, o controlo de qualidade deve ser exercido em conformidade com um plano anual. Podem, ainda, ser submetidos a controlo de qualidade, para além dos controlos previstos no plano anual, por deliberação do Conselho Diretivo, os ROC e as SROC que, no exercício da sua atividade profissional, revelem manifesta desadequação dos meios humanos e materiais utilizados, face ao volume dos serviços prestados, apresentem fortes indícios de incumprimento de normas legais ou de regulamentos ou normas de auditoria em vigor, nos termos das alíneas a) e b) do n.º 4 do artigo 69.º do EOROC.<sup>124</sup>

---

Salvo melhor opinião, a apresentação de idoneidade pelo ROC é um conceito indeterminado que deve ser preenchido pela CI, no âmbito das suas competências, tendo em consideração qualquer facto ou circunstância cujo conhecimento seja legalmente acessível e que, pela gravidade, frequência ou quaisquer outras características atendíveis, permita fundar um juízo de prognose sobre as garantias que a pessoa em causa oferece para o exercício da função, devendo ser tidas em conta designadamente as circunstâncias elencadas nas alíneas a) a g) do n.º 2 do artigo 148.º do EOROC, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 99-A/2021, de 31 de dezembro.

Relativamente à natureza, objeto, sócios, membros do órgão de gestão, constituição e registo público das SROC, veja-se, a título de exemplo, VILA NOVA, Filipa, SIMÃO, Inês e FERNANDES, Joana, (2021), «*As sociedades de revisores oficiais de contas*», Cadernos do Mercado de Valores Mobiliários n.º 68, pp. 107-141, disponível em

<https://www.cmvm.pt/pt/EstatisticasEstudosEPublicacoes/CadernosDoMercadoDeValoresMobiliarios/Documents/CMVM-CADERNOS-n68.pdf>

<sup>123</sup> A saber: a auditoria às contas, nos termos do artigo 42.º do EOROC, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 99-A/2021, de 31 de dezembro, o exercício de quaisquer outras funções que por lei exijam a intervenção própria e autónoma dos ROC sobre determinados factos patrimoniais de empresas ou de outras entidades e os inerentes a quaisquer outras funções de interesse público que a lei lhes atribua com carácter de exclusividade.

<sup>124</sup> A Lei n.º 99-A/2021, de 31 de dezembro, veio aditar ao EOROC o artigo 6.º-A, que prevê que a OROC, sempre que detete eventuais irregularidades sanáveis, pode, nos relatórios de supervisão, concluir pela emissão de recomendações ao ROC, no sentido de serem adotadas medidas para a reposição da conformidade com as normas relativas a auditores aplicáveis.

Nos termos do n.º 1 do artigo 49.º do EOROC, o ROC desempenha as funções contempladas no mesmo em regime de completa independência funcional e hierárquica relativamente às empresas ou outras entidades<sup>125</sup> a quem presta serviços, exercendo a sua atividade a título individual, como sócio de uma SROC<sup>126</sup> ou sob contrato celebrado com ROC a título individual ou com uma SROC.

Os ROC ou as SROC que forem designados para o exercício da revisão legal das contas são inamovíveis antes de terminado o mandato ou, na falta de indicação deste ou de disposição contratual, por períodos de quatro anos<sup>127</sup>, salvo com o seu expresse acordo, manifestado por escrito, ou verificada justa causa arguível nos termos previstos no CSC e na legislação respetiva para as demais empresas ou outras entidades, conforme resulta do disposto no n.º 1 do artigo 54.º do EOROC.

Ao contrário do que sucede nas SQ e nas SA, nas EIP o período máximo de exercício de funções de revisão legal de contas pelo sócio responsável pela orientação ou execução direta da revisão legal de contas é de sete anos, a contar da sua primeira designação, podendo vir a ser novamente designado depois de decorrido um período mínimo de três anos (*cooling off period*). Para além disso, o mandato inicial para o exercício de funções de revisão legal de contas em EIP pelo ROC não pode ser inferior a dois anos, sendo a sua duração máxima de 10 anos, nos termos do n.º 3 do artigo 54.º do EOROC, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 99-A/2021, de 31 de dezembro.

---

<sup>125</sup> Nas SQ existirá obrigatoriamente ROC ou SROC, enquanto órgão, para proceder à revisão legal de contas, se durante dois anos consecutivos forem ultrapassados dois dos três limites que resultam das alíneas a) a c) do n.º 2 do artigo 262.º do CSC e não existir conselho fiscal. Nas SA, «[...] o revisor oficial de contas é elemento necessário dos órgãos de fiscalização das sociedades anónimas com modelo de governação clássico (cfr. art. 278.º, n.º1, alínea a)), que têm de contar entre os seus membros com um ROC ou uma SROC (cfr. art. 413.º, n.º1, alínea a) e 414.º, n.ºs 1 e 2) se a estrutura de fiscalização não for complexa, caso em que o ROC é um órgão autónomo. Nestas sociedades e nas que adotam o modelo germânico ou anglo-saxónico, o revisor oficial de contas surge como um órgão de fiscalização autónomo obrigatório» - CUNHA, Paulo Olavo, (2021), «Direito das Sociedades Comerciais», Lisboa, p. 926.

<sup>126</sup> O n.º 1 do artigo 119.º do EOROC, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 99-A/2021, de 31 de dezembro, permite que o ROC seja sócio de mais do que uma SROC, desde que a sua atividade profissional seja exercida apenas em nome de uma SROC. No entanto, conforme resulta do n.º 2 do mesmo artigo, o ROC nessa situação apenas pode ser membro do órgão de gestão da SROC em que exerça a sua atividade profissional.

<sup>127</sup> A designação do ROC como órgão autónomo das SA não pode ser feita por tempo superior a quatro anos, podendo ser inferior, conforme resulta do n.º 2 do artigo 446.º do CSC. Para as SQ não resulta do CSC prazo para a designação do ROC nem se aplica o regime previsto para as SA, pelo que, salvo melhor opinião, aplicar-se-á supletivamente o período de quatro anos previsto no n.º 1 do artigo 54.º do EOROC.

Ainda, é de referir que impendem sobre o ROC certos deveres de comunicação à OROC como o início e a cessação de todos os contratos de prestação de serviços relativos ao exercício de funções de interesse público, bem como informação da atividade profissional exercida anualmente, contendo a identificação dos clientes, a caracterização das funções, as certificações de contas emitidas, os honorários faturados e o período a que respeitam, tudo nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 57.º do EOROC.

Por último, aquando da discussão na especialidade da Proposta de Lei n.º 94/XIV/2.<sup>a</sup><sup>128</sup>, que desembocou na Lei n.º 99-A/2021, de 31 de dezembro, e que procedeu designadamente à primeira alteração do novo EOROC, a AdC apresentou comentários e recomendações àquela, destacando-se a separação das funções regulatória e representativa da OROC, através da criação de um órgão independente, externo ou interno à OROC, que assumiria a principal regulamentação do acesso e exercício da profissão de ROC. Mais, é defendido pela AdC que «[...] a direção do órgão regulador beneficiaria de integrar representantes da própria profissão mas também outros, nomeadamente indivíduos de alto perfil de outros órgãos reguladores ou organizações, representantes de organizações de consumidores e académicos».<sup>129</sup>

Na verdade, a AdC considera que «[...] a atribuição destas duas funções [regulatória e representativa] à Ordem gera um conflito de interesses inerente no sistema de autorregulamentação – enquadrado pela lei-quadro, a Lei n.º 2/2013 – que pode conduzir à adoção de regulamentos desproporcionais, que favorecem os interesses privados ou corporativos, em detrimento do interesse público, do bem-estar e da concorrência»<sup>130</sup> porquanto o acesso e o exercício da profissão de ROC são regulados pelo EOROC, mas também por regulamentos adotados pela própria OROC, em função de poderes que lhe são atribuídos pelo legislador, sendo que a sua implementação é feita através dos órgãos daquela que são compostos exclusivamente por profissionais concorrentes, isto é, por outros ROC.

---

<sup>128</sup> Vide <https://www.parlamento.pt/ActividadeParlamentar/Paginas/DetailIniciativa.aspx?BID=110806>

<sup>129</sup> Veja-se o contributo da AdC, (2021), pp. 5 e 6, disponível em <https://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063484d364c793968636d356c6443397a6158526c6379395953565a4d5a5763765130394e4c7a5644543059765247396a6457316c626e527663306c7561574e7059585270646d46446232317063334e68627938314f544d7a596d557a4d4330774e5441794c54526a5a545974595459774d43316d4d54686c5a6d56684e445a6b5a474d756347526d&fich=5933be30-0502-4ce6-a600-f18efea46ddc.pdf&Inline=true>

<sup>130</sup> *Ibidem*, p. 6.

## 9.2. O RJSA, aprovado pela Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro

A Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro, que entrou em vigor no dia 1 de janeiro de 2016<sup>131</sup>, aprovou o RJSA, transpondo parcialmente para a ordem jurídica interna a Diretiva 2014/56/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014, e assegurou a execução do Regulamento (UE) n.º 537/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014.

Uma das principais alterações introduzidas pela Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro, está relacionada com a alteração da entidade de supervisão de auditoria, que deixou de ser o CNSA para passar a ser a CMVM.<sup>132</sup>

Assim, os ROC e as SROC inscritas na OROC, em exercício à data de entrada em vigor da lei em apreço, foram automaticamente registados na CMVM para os efeitos previstos no RJSA e no Código dos Valores Mobiliários. Para além disso, todos os processos e procedimentos pendentes na mesma data transitaram imediatamente para a CMVM e foram por si assumidos, tudo nos termos dos n.ºs 6 e 2 do artigo 9.º da Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro, respetivamente.

Nos termos do artigo 8.º do mesmo diploma, ficou estabelecido que decorridos três anos da sua entrada em vigor, «[...] o Governo promove a avaliação dos resultados da aplicação da mesma e da demais legislação adotada no quadro da transposição da Diretiva 2014/56/UE [...] e da execução, na ordem jurídica interna, do Regulamento (UE) n.º 537/2014 [...], e pondera, em função dessa avaliação, a necessidade ou a oportunidade da sua revisão», o que veio a culminar com a Lei n.º 99-A/2021, de 31 de dezembro, que também procedeu à alteração da Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro, bem como do RJSA.

O RJSA procedeu, para efeitos do mesmo, à qualificação das categorias de EIP, nos termos do seu artigo 3.º, as quais conheceram uma significativa diminuição a partir de 1 de janeiro de 2022<sup>133</sup>.

---

<sup>131</sup> Nos termos do n.º 1 do seu artigo 13.º, com as exceções previstas no n.º 2 do mesmo artigo.

<sup>132</sup> A escolha da CMVM como entidade de supervisão de auditoria não foi aceite de forma unânime, como por exemplo, pela Associação de Empresas Emitentes de Valores Cotados em Mercado (AEM) que considerou «[...] que a supervisão dos auditores deveria ser atribuída a uma entidade autónoma, sem outras responsabilidades que não a supervisão da atividade de auditoria, e que pudesse assegurar a total independência no exercício da respetiva atividade de supervisão», acrescentando que «o problema não é o facto de o supervisor de auditoria independente passar a ser, em concreto, a CMVM, [...] mas sim a circunstância de o modelo em apreço concentrar um conjunto excessivo de poderes numa única autoridade administrativa, a qual já exerce um conjunto muito alargado de poderes, em potencial conflito de interesses com aqueles que agora lhe são atribuídos» - FERREIRA, Abel Sequeira, (2016), in «De olhos bem abertos», TAVARES, Elisabete, Exame, disponível em <https://visao.sapo.pt/exame/2016-04-10-de-olhos-bem-abertos/>

<sup>133</sup> Por força do n.º 2 do artigo 22.º da Lei n.º 99-A/2021, de 31 de dezembro.



A CMVM assumiu então, de forma exclusiva, entre outras legalmente definidas pela legislação nacional e europeia, as atribuições de assegurar o controlo de qualidade e os sistemas de inspeção<sup>134</sup> dos ROC e das SROC que realizem a revisão legal das contas de EIP, a avaliação do desempenho dos órgãos de fiscalização das EIP<sup>135 136</sup>, a emissão de regulamentos necessários sobre as matérias compreendidas no âmbito da sua esfera de atuação, consultando a OROC para o efeito, bem como a instrução e a decisão de processos de contraordenação, incluindo a aplicação de sanções de carácter contraordenacional, tudo nos termos das alíneas a) a d) do n.º 4 do artigo 4.º do RJSA, respetivamente.

Para além disso, a CMVM passa a ter como atribuição a supervisão pública dos ROC e das SROC, bem como de toda a atividade de auditoria por eles desenvolvida, o que passa a incluir a supervisão final de todas as entidades e atividades relativamente às quais a OROC possua igualmente atribuições, incluindo a supervisão dos procedimentos e atos de inscrição assegurados pela OROC e dos sistemas de controlo de qualidade por esta implementados nos termos e para os efeitos do EOROC, conforme estabelecido nos n.ºs 1 e 2 do artigo 4.º do RJSA.

Com a Lei n.º 99-A/2021, de 31 de dezembro, também os sócios e os membros dos órgãos de gestão das SROC (sejam ou não ROC) passam a ficar sujeitos à supervisão pública levada a cabo pela CMVM, nos termos da nova redação aos n.ºs 1 e 2 do artigo 4.º do RJSA, podendo esta regulamentar os requisitos de idoneidade, qualificação e experiência profissional dos sócios e membros do órgão de gestão das SROC<sup>137</sup>, quer sejam ou não ROC.<sup>138</sup>

---

<sup>134</sup> Que a Lei n.º 99-A/2021, de 31 de dezembro, veio alterar para “*sistemas de supervisão*”.

<sup>135</sup> Vide o artigo 3.º da Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 99-A/2021, de 31 de dezembro.

<sup>136</sup> Com a Lei n.º 99-A/2021, de 31 de dezembro, a alínea b) do n.º 4 do artigo 4.º do RJSA conhece uma nova redação, a saber: «*acompanhar a evolução do mercado de prestação de serviços de revisão legal de contas a entidades de interesse público para efeitos da norma sobre monitorização da qualidade e competitividade do mercado, prevista na legislação da União Europeia*».

<sup>137</sup> No dia 9 de setembro de 2020, entraram em vigor as «*Orientações sobre a avaliação da adequação para o exercício de funções reguladas e de titulares de participações qualificadas*» da CMVM, disponível em <https://www.cmvm.pt/pt/CMVM/Avalia%C3%A7%C3%A3o%20de%20adequa%C3%A7%C3%A3o%20e%20idoneidade/Pages/Avalia%C3%A7%C3%A3o-de-adequa%C3%A7%C3%A3o-e-idoneidade.aspx>, que visam os ROC quanto à idoneidade e experiência, após a consulta pública n.º 1/2020.

É de salientar que a CMVM autonomamente estabeleceu os seus critérios orientadores para preenchimento do conceito indeterminado de idoneidade, aplicáveis, salvo melhor opinião, sem carácter de obrigatoriedade aos ROC porquanto não se trata de um regulamento com eficácia externa, nem o mesmo foi, até à presente data, publicado no Diário da República.

Deste modo, estabelece o n.º 1 do artigo 6.º do RJSA que, sem prejuízo da inscrição na OROC, cabe à CMVM proceder ao registo nomeadamente dos ROC e das SROC que pretendam exercer funções de interesse público<sup>139</sup>. Acrescenta o n.º 2 do artigo 6.º do mesmo diploma que só podem exercer funções de interesse público os ROC e as SROC que se encontrem registados na CMVM, nos termos e para os efeitos do RJSA.

Assim, a mera inscrição dos ROC e das SROC efetuada junto da OROC apenas permite que estes exerçam funções que não sejam de interesse público, que são as que se encontram elencadas no artigo 48.º do EOROC e que não são atos próprios nem exclusivos dos ROC nem das SROC, isto é, outros profissionais podem igualmente exercê-las.

Nos termos do n.º 1 do artigo 9.º do RJSA, bem como do artigo 5.º do Regulamento da CMVM n.º 4/2015, de 26 de janeiro de 2016, na sua versão consolidada<sup>140</sup>, os ROC e as SROC que pretendam exercer funções de interesse público devem apresentar junto da CMVM requerimento de registo, acompanhado dos documentos que suportem as informações nele contidas.

Na sequência do pedido de registo dos ROC e das SROC junto da CMVM, esta solicita à OROC o respetivo processo administrativo de inscrição, devendo o mesmo ser remetido no prazo de 5 dias contados da apresentação do pedido, tudo nos termos conjugados dos n.ºs 1 e 2 do artigo 10.º do RJSA.

Conforme estabelece o n.º 1 do artigo 12.º do mesmo diploma, a CMVM pode recusar o registo se o pedido não tiver sido instruído com todos os documentos e elementos necessários, tiverem sido prestadas falsas declarações ou não estiverem preenchidos os requisitos relativos à idoneidade, qualificação, experiência profissional e adequação de meios humanos, materiais, financeiros e organizacionais exigíveis para o exercício da atividade.

---

<sup>138</sup> Para mais desenvolvimentos acerca das alterações introduzidas, neste âmbito, pela Lei n.º 99-A/2021, de 31 de dezembro, *vide*, a título de exemplo, VILA NOVA, Filipa, (2022), «A Lei n.º 99-A/2021, de 31 de dezembro, e as principais alterações introduzidas com impacto no exercício da atividade dos Revisores Oficiais de Contas», in «Revista de Direito das Sociedades, ano XIV (2022), número 1», Lisboa, pp. 139 a 153.

<sup>139</sup> Inicialmente, o RJSA remetia a definição de “funções de interesse público” para o artigo 41.º do EOROC, nos termos da anterior redação da alínea i) do seu artigo 2.º. A Lei n.º 99-A/2021, de 31 de dezembro, veio apresentar, para efeitos do RJSA, a seguinte definição de “funções de interesse público”: aquelas em que é prevista, em lei ou regulamento, nacional ou da UE, a intervenção obrigatória ou facultativa de auditor e a auditoria às contas, nos termos da nova redação da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do RJSA.

<sup>140</sup> Com as alterações introduzidas pelo Regulamento da CMVM n.º 2/2017, retificado pela Declaração de Retificação n.º 237/2017, disponível em [https://www.cmvm.pt/pt/Legislacao/Legislacaonacional/Regulamentos/Documents/Regulamento\\_CMVM\\_%2004\\_2015\\_consolidado.pdf](https://www.cmvm.pt/pt/Legislacao/Legislacaonacional/Regulamentos/Documents/Regulamento_CMVM_%2004_2015_consolidado.pdf)

É de salientar que qualquer alteração aos elementos que integram o pedido de inscrição deve ser comunicada pela OROC à CMVM no prazo de três dias após o respetivo averbamento na OROC, segundo o disposto no artigo 14.º do RJSA.

Nos termos do n.º 6 do artigo 7.º do Regulamento da CMVM n.º 4/2015, de 26 de janeiro de 2016, na sua versão consolidada, a OROC deve remeter à CMVM, no âmbito dos processos de inscrição e de alteração à inscrição de ROC e de SROC, os processos completos de inscrição dos requerentes junto da OROC e alterações subsequentes a essa inscrição, designadamente todas as decisões que tenham sido tomadas pela OROC, os seus fundamentos, os pedidos de instrução, incluindo registos e avisos de receção, e os documentos juntos, devidamente paginados nos termos do n.º 2 do artigo 64.º do Código do Procedimento Administrativo<sup>141</sup>.

Resulta do artigo 8.º do RJSA que o registo na CMVM tem como finalidade assegurar o controlo prévio dos requisitos para o exercício de funções de interesse público e permitir a organização da supervisão.

Por último, a CMVM assegura a organização e divulgação pública e centralizada do registo de ROC e SROC, cuja elaboração é feita com base nos elementos que lhe são comunicados pela OROC, sendo que esses elementos que compõem o seu conteúdo resultam do artigo 21.º do RJSA.

---

<sup>141</sup> Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 4/2015, de 7 de janeiro, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 72/2020, de 16 de novembro.



## O Direito Comparado

### 10.1. EUA

Com a aprovação, nos EUA, da *Sarbanes-Oxley Act*, no dia 30 de julho de 2002<sup>142</sup>, foi criado o PCAOB<sup>143</sup> como entidade de supervisão de auditoria das sociedades abertas ao investimento público e emitentes de valores mobiliários, tendo em vista proteger os interesses dos investidores e defender o interesse público no que respeita à preparação de relatórios de auditoria informativos, fiáveis e independentes.<sup>144</sup>

O PCAOB é uma entidade do setor privado, externa e independente<sup>145</sup>, cujo Conselho de Administração é composto por cinco membros, incluindo o presidente, todos nomeados pela SEC<sup>146</sup>, sendo que apenas dois deles podem ser profissionais do setor da auditoria.<sup>147</sup>

As principais atribuições do PCAOB são a elaboração do registo público das sociedades de auditoria que preparam relatórios de auditoria relativos às sociedades abertas ao investimento público e emitentes de valores mobiliários, estabelecer as normas de auditoria, controlo de qualidade, ética, independência e outras normas relacionadas com a preparação dos relatórios de auditoria relativos àquelas entidades, a realização de inspeções às sociedades que fazem a auditoria àquelas entidades, a condução de investigações e a abertura dos respetivos processos disciplinares e a imposição de sanções adequadas, quer àquelas sociedades de auditoria, quer às pessoas a elas associadas, desempenhar outros deveres ou funções que o Conselho de Administração ou a SEC, por regulamento ou por decisão, determinem como necessários ou apropriados para promover elevados padrões profissionais e melhorar a qualidade dos serviços de auditoria prestados pelas sociedades de auditoria e pessoas a elas associadas, bem como para executar a presente lei, tendo em vista proteger os investidores ou para promover o interesse público, impor o cumprimento da presente lei, das regras do Conselho de Administração, as regras profissionais, e as leis relativas a valores mobiliários quando relacionadas com a preparação e a emissão dos relatórios de auditoria e as

---

<sup>142</sup> Vide <https://www.govinfo.gov/content/pkg/PLAW-107publ204/pdf/PLAW-107publ204.pdf>

<sup>143</sup> Para mais informação acerca do PCAOB, veja-se <https://pcaobus.org/>

<sup>144</sup> «[...] the Act established the Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) to monitor accounting firms' activities and enforce compliance», conforme OCDE, (2010), in «*Competition and regulation in auditing and related professions*», DAF/COMP(2009)19, p. 203, disponível em [https://one.oecd.org/document/DAF/COMP\(2009\)19/en/pdf](https://one.oecd.org/document/DAF/COMP(2009)19/en/pdf)

<sup>145</sup> Veja-se o *Title I, SEC. 101, (b), Public Law 107 – 204—July 30, 2002, Sarbanes-Oxley Act of 2002*.

<sup>146</sup> Veja-se <https://www.sec.gov/>

<sup>147</sup> *Ibidem*, SEC. 101, (e), (1) e (2), relativo à composição e às restrições.

obrigações e responsabilidades dos auditores, bem como estabelecer o orçamento e gerir as atividades do Conselho de Administração e da sua equipa.

Apesar do PCAOB ser uma entidade externa e independente, está sujeito à supervisão da SEC, sendo que, por exemplo, as regras do Conselho de Administração daquele têm de ser aprovadas previamente pela SEC, conforme resulta da *SEC. 107, (b), (2), do Title I, da Public Law 107 – 204—July 30, 2002, Sarbanes-Oxley Act of 2002*.<sup>148</sup>

A *Sarbanes-Oxley Act* teve como efeitos nomeadamente o aumento dos requisitos dos relatórios financeiros, o reforço das estruturas de controlo interno e especificou as responsabilidades dos órgãos de fiscalização das empresas, bem como procurou assegurar a independência e a integridade da atividade de auditoria, impondo limites à prestação de serviços distintos de auditoria e exigindo a rotação dos sócios responsáveis pela auditoria.

Previamente à *Sarbanes-Oxley Act* ter entrado em vigor, a profissão de auditoria nos EUA era autorregulada pelo *American Institute of Certified Public Accountants*<sup>149</sup>, não sendo atualmente obrigatório o registo dos profissionais de auditoria nesta ou noutra associação para exercer a sua atividade.

## 10.2. França

Em França, o título II do Livro VIII do *Code de commerce*, mais concretamente os seus artigos L820-1 a L824-16<sup>150</sup>, estabelece o regime jurídico aplicável aos ROC, independentemente da sua natureza<sup>151</sup> ou dos serviços prestados<sup>152</sup>.

---

<sup>148</sup> A constitucionalidade do PCAOB já foi questionada, nomeadamente no âmbito do processo *Free Enterprise Fund v. Public Company Accounting Oversight Board*, 561 U.S. 477 (2010), discutindo-se se os membros do Conselho de Administração do PCAOB deviam ser vistos como “*oficiais*” dos EUA, devido aos objetivos públicos que o PCAOB prossegue, e, como tal, nomeados pelo Presidente dos EUA, com o consentimento do Senado. No processo também foram levantadas dúvidas no sentido de saber se o PCAOB violava a cláusula de separação de poderes da Constituição ao deter funções quase executivas, legislativas e judiciais. Para mais desenvolvimentos acerca deste processo, veja-se <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/561/477/>

<sup>149</sup> Para mais informações acerca desta associação profissional, vide <https://www.aicpa.org/home>

<sup>150</sup> Disponível em

[https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section\\_lc/LEGITEXT000005634379/LEGISCTA000006133216/2022-05-10/](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000005634379/LEGISCTA000006133216/2022-05-10/)

<sup>151</sup> Segundo o disposto no artigo L822-1 do *Code de commerce*, «*les fonctions de commissaire aux comptes sont exercées par des personnes physiques ou par des sociétés inscrites sur une liste [...]*».

A Loi n.º 2003-706, de 1 de agosto de 2003<sup>153</sup>, criou nomeadamente o H3C, como autoridade pública independente, que tem como atribuições, entre outras, proceder ao registo dos ROC e dos auditores de países terceiros, aprovar as normas deontológicas dos ROC, bem como as normas de controlo de qualidade e do exercício profissional e conduzir investigações no que respeita a infrações cometidas no âmbito do título II do Livro VIII do *Code de commerce* e do Regulamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de Abril de 2014, tudo nos termos do artigo L821-1 do *Code de commerce*.

Para além disso, o artigo L822-1 do *Code de commerce* também estabelece que o H3C pode delegar algumas das suas atribuições à CNCC - instituição de utilidade pública que está sob a alçada do Ministro da Justiça e que representa a profissão de ROC perante as autoridades públicas<sup>154 155</sup> -, como é o caso do registo dos ROC, exceto o de auditores de países terceiros.<sup>156</sup>

No entanto, o registo das *sociétés de participations financières de professions libérales*, também conhecidas como SPFPL<sup>157</sup>, é uma competência exclusiva da CNCC, ao abrigo do disposto no artigo R822-114 do *Code de commerce*, que, por sua vez, transmite anualmente ao H3C a lista daquelas.<sup>158</sup>

---

<sup>152</sup> Nos termos do artigo L820-1-1 do *Code de commerce*, «*l'exercice de la profession de commissaire aux comptes consiste en l'exercice, par le commissaire aux comptes, de missions de contrôle légal et d'autres missions qui lui sont confiées par la loi ou le règlement*».

<sup>153</sup> *Loi de sécurité financière*, disponível em <https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000000428977/>

<sup>154</sup> Vide o disposto no artigo L821-6 do *Code de commerce*.

<sup>155</sup> A CNCC não reveste a natureza de ordem profissional, figura também existente no ordenamento jurídico francês como pessoa coletiva de direito privado que prossegue uma função pública.

Em França não existe uma ordem profissional que represente os ROC.

<sup>156</sup> A este propósito veja-se o «*Arrêté du 25 avril 2017 portant homologation de la convention de délégation par le Haut Conseil du commissariat aux comptes à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes de l'inscription des commissaires aux comptes et de la tenue de la liste prévue au I de l'article L. 822-1 du code de commerce*» in <https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000034567326>

No entanto, desde 5 de novembro de 2020 que o H3C não tem delegado essa atribuição na CNCC.

<sup>157</sup> Para mais desenvolvimentos acerca desta figura societária, veja-se, a título de exemplo, PEREIRA, Roberto Bernardino dos Santos Guerreiro, (2020), «*O Regime Jurídico Especial das Sociedades de Advogados A problemática em torno das Sociedades Multidisciplinares*», ISCTE-IUL, p. 26, disponível em [https://repositorio.iscte-iul.pt/bitstream/10071/21084/1/Master\\_Roberto\\_Guerreiro\\_Pereira.pdf](https://repositorio.iscte-iul.pt/bitstream/10071/21084/1/Master_Roberto_Guerreiro_Pereira.pdf)

<sup>158</sup> «*Un arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice, fixe les conditions dans lesquelles la liste des sociétés de participations financières de profession libérale de commissaires aux comptes est tenue, mise à jour, publiée et transmise annuellement au Haut Conseil du commissariat aux comptes par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes*».

Por outro lado, a CNCC dá designadamente o seu parecer sobre projetos de lei e decretos relacionados com a organização da profissão e as funções de ROC, quando solicitado para tal pelo Ministro da Justiça, propõe o conteúdo da formação profissional e elabora as normas do exercício da atividade, tendo em vista a sua aprovação.

O Conselho Superior do H3C é composto por quatro magistrados, pelo presidente da *Autorité des marchés financiers* ou por um seu representante, pelo presidente de *Autorité de contrôle prudentiel et de résolution* ou por um seu representante, pelo diretor geral do *Trésor* ou por um seu representante, por um professor universitário especialista em matérias jurídicas, económicas ou financeiras, por quatro pessoas qualificadas em matérias económicas e financeiras, sendo a primeira escolhida pela sua experiência na área das ofertas públicas e sociedades cujos valores mobiliários são admitidos à negociação num mercado regulamentado, a segunda pela sua experiência no domínio da banca ou dos seguros, o terceiro pela sua pela sua experiência no domínio das pequenas e médias empresas, pessoas coletivas de direito privado que tenham fim económico ou em associações e a quarta pela sua experiência em contabilidade nacional e internacional e, ainda, por duas pessoas que exerçam a profissão de ROC, tudo conforme o disposto no artigo L821-2 do *Code de commerce*.

O presidente do Conselho Superior do H3C é nomeado por Decreto do Presidente da República por um período de seis anos, sendo os restantes membros também nomeados pelo mesmo período de tempo, sendo que o mandato das duas pessoas que exerçam a profissão de ROC não é renovável, nos termos do disposto no artigo anterior.



## CAPÍTULO 11

# Conclusões

I – O Decreto-Lei n.º 49 381, de 15 de novembro de 1969, é considerado o primeiro diploma que faz referência à figura do ROC, no âmbito da fiscalização das SA, do qual resulta a necessidade de regulamentação da profissão, em especial quanto à idoneidade e qualificações daquele;

II – Coube ao Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de janeiro, que aprovou o primeiro EOROC, criar a CROC, organismo corporativo que agrupava, mediante inscrição oficiosa, os ROC e as SROC;

Na verdade,

III – A CROC tinha como atribuições designadamente o exercício da jurisdição disciplinar e o aperfeiçoamento profissional dos ROC;

No entanto,

IV – Era competência da CI, que não era um órgão da CROC, cuja maioria dos seus membros não eram representantes da profissão, inscrever na lista os ROC para o exercício da profissão, após a verificação do preenchimento dos requisitos para o efeito, nomeadamente relacionados com a idoneidade e qualificações;

V – Em 1976, deu-se a ampliação legal das funções do ROC, ao atribuir a estes funções de fiscalização nas empresas públicas;

Em consequência,

VI – Surgiu o Decreto-Lei n.º 519-L2/79, de 29 de dezembro, que aprovou o segundo EOROC, alterando a natureza da CROC para pessoa coletiva de direito privado e utilidade pública que agrupava, mediante inscrição oficiosa, os ROC e as SROC;

Entretanto,

VII – Aquando da adesão de Portugal às Comunidades Europeias, em 1986, encontrava-se em vigor nomeadamente a Oitava Diretiva, relativa à aprovação das pessoas encarregadas da fiscalização legal dos documentos contabilísticos, que tinha como principais objetivos harmonizar as qualificações daquelas e assegurar que fossem independentes e idóneas;

VIII – Na mesma data, deu-se a aprovação do novo CSC, que teve como pretensão, entre outras, definir os direitos e os deveres dos membros dos órgãos de fiscalização, impondo a presença de, pelo menos, um ROC no conselho fiscal em praticamente todas as sociedades abertas;

IX – Em 1991, dá-se a criação da CMVM e a aprovação do Código do Mercado de Valores Mobiliários, que, no seu artigo 100.º, veio introduzir a figura do auditor externo às entidades emitentes de valores mobiliários cotados em bolsa e envolvidas em ofertas públicas, a quem competia apresentar relatório ou parecer que devia acompanhar a certificação legal das contas emitida pelos ROC ao serviço daquelas, para além do relatório de gestão, do balanço, da demonstração de resultados e dos demais documentos de prestação de contas;

X – O auditor externo, para os efeitos do artigo 100.º daquele Código, eram SROC autorizadas pela CMVM, cujo registo era concedido a requerimento dos interessados, tendo de encontrar-se previamente inscritas na lista, que era elaborada pela CI e comunicada à CROC;

Consequentemente,

XI – Os auditores externos ficaram sujeitos a deveres especiais, para além dos que já decorriam, por exemplo, do EOROC, do CSC e do Código de Ética e Deontologia Profissional, que havia sido aprovado em 1987;

Para além disso,

XII – A CROC começou a colaborar ativamente com a CMVM, no que respeita ao controlo de qualidade do trabalho dos auditores nesta registados, bem como dos ROC de todas as entidades emitentes com valores mobiliários admitidos à cotação ou negociação em bolsa ou nos mercados secundários especiais;

XIII – Em 1993, dá-se a aprovação do terceiro EOROC, passando a CROC a ser uma pessoa coletiva pública, a quem competia representar e agrupar, mediante inscrição obrigatória, os ROC e as SROC, bem como superintender em todos os aspetos relacionados com a profissão;

Pelo que,

XIV – Passou a competir ao então Conselho de Inscrição, órgão da CROC, composto apenas por representantes da profissão, inscrever os ROC e as SROC na respetiva lista, após verificação dos requisitos legalmente exigidos para o efeito, bem como verificar se, a todo o momento, aqueles se encontravam preenchidos;

XV – Em 1994, foram aprovados os Regulamentos Disciplinar e do Controlo de Qualidade, devendo os ROC organizar um processo instruído de acordo com o previsto nas normas técnicas de revisão legal de contas, publicadas em 1983 pela primeira vez, em relação ao exercício de cada uma das funções de interesse público, podendo a CROC mandar examiná-lo;

XVI – Em 1996, com a alteração ao CSC, que encaminhou o órgão de fiscalização das sociedades comerciais para a figura do fiscal único, apesar da opção da estrutura colegial, impulsionou a revisão do artigo 100.º do Código do Mercado de Valores Mobiliários, em 1997, permitindo ao ROC eleito ou designado para o exercício das funções de membro do conselho fiscal ou ao ROC único da entidade emitente a elaboração do relatório de auditoria e o parecer exigidos, desde que registado junto da CMVM;

XVII – Em 1999, foi aprovado o quarto EOROC, assinalando-se a passagem da CROC para OROC, passando a exigir-se a licenciatura como habilitação académica mínima para o acesso à profissão de ROC;

Para além disso,

XVIII – Foi eliminado o Conselho de Inscrição, passando as suas competências para o Conselho Diretivo da OROC, através da CI;

Ainda,

XIX – Passa a ser permitido às SROC terem sócios e membros do órgão de gestão não ROC, desde que a maioria de três quartos do número de sócios, do capital social, dos direitos de voto e membros do órgão de gestão fossem ROC;

Aliás,

XX – Desde 2000, que a Comissão reforçou a prioridade da sua intervenção no setor das profissões liberais, incentivando os Estados-membros a caminhar para a liberalização daquele, tendo em conta as vantagens para os consumidores decorrentes da sua política de concorrência, apesar da OCDE, já em 1985, recomendar a eliminação de muitas restrições existentes, nomeadamente quanto ao acesso e estruturas associativas;

Entretanto,

XXI - Foram elaborados diversos estudos para apurar o impacto económico da regulamentação no setor das profissões liberais nos diferentes Estados-membros, incluindo a de ROC;

XXII – No Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias começa a colocar-se em causa a definição clássica das associações públicas profissionais e a sua natureza jurídica, considerando-as associações de empresas, ressalvadas algumas das suas atividades, o que teve repercussões também em Portugal, nomeadamente no âmbito de um processo que correu termos no TJUE em 2013, entre a OTOC e a AdC;

Simultaneamente,

XXIII – A partir de 2000, viveram-se, quer nos EUA, quer na Europa, diversos escândalos financeiros, que levaram a uma crise de confiança dos mercados, desembocando na *Sarbanes-Oxley Act*, em 2002, e na Diretiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de maio de 2006, que revogou designadamente a Oitava Diretiva, visando uma harmonização de elevado nível dos requisitos da revisão legal de contas;

XXIV - A Diretiva 2006/43/CE veio impor aos Estados-membros a criação de um sistema eficaz de supervisão pública dos ROC e das SROC - devendo a mesma ser levada a cabo, na sua maioria, por pessoas que não exerçam a profissão de ROC, mas que tenham um domínio das matérias relevante para a revisão legal das contas -, que deve assumir a responsabilidade final pela supervisão, por exemplo, quanto à aprovação e registo dos ROC e das SROC, da adoção das normas de deontologia profissional, de formação contínua, de controlo de qualidade e de sistemas de inspeção e disciplinares;

XXV - Em Portugal, a Diretiva 2006/43/CE foi transposta para a ordem jurídica interna através do Decreto-Lei n.º 224/2008, que veio alterar o EOROC, bem como do Decreto-Lei n.º 225/2008, ambos de 20 de novembro, que criou o CNSA, composto por representantes do Banco de Portugal, da CMVM, do Instituto de Seguros de Portugal, da OROC e da Inspeção-Geral de Finanças, que tinha como atribuição, entre outras, assegurar a supervisão da aprovação e registo dos ROC e das SROC - que competia à OROC e à CMVM, esta última no caso das pessoas autorizadas a exercer a atividade de revisão das contas num país terceiro que apresentassem relatório de auditoria das contas individuais ou consolidadas de uma entidade com sede for a da Comunidade Europeia e com valores mobiliários admitidos à negociação num Mercado regulamentado em Portugal, ressalvadas algumas exceções -, da adoção das normas em matéria de deontologia profissional, de controlo de qualidade e de sistemas de inspeção e disciplinares, assim como instruir e decidir processos de contraordenação;

Também,

XXVI – Coube ao Decreto-Lei n.º 225/2008 elencar as categorias de EIP;

XXVII – Em 2008, a AR aprovou o regime das associações públicas profissionais, através da Lei n.º 6/2008, de 13 de fevereiro, que criou um regime-quadro aplicável àquelas, cabendo-lhes, entre outras, a regulação do acesso e do exercício da profissão, conferir, em exclusivo, os títulos profissionais das profissões que representem, a elaboração e a atualização do registo profissional e o exercício do poder disciplinar sobre os seus membros;

XXVIII – A Lei n.º 6/2008 foi revogada pela Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro, que teve na sua origem a necessidade da transposição de algumas Diretivas relacionadas com o reconhecimento de qualificações profissionais e serviços no mercado interno, bem como de resposta aos compromissos assumidos pelo Estado Português em 2011;

XXIX – A Lei n.º 2/2013, atualmente em vigor, estabelece as atribuições das associações públicas profissionais, como por exemplo, a representação e a defesa dos interesses gerais da profissão, a regulação do acesso e do exercício da profissão, a concessão, em exclusivo, dos títulos profissionais das profissões que representam, a elaboração e a atualização do registo profissional e o exercício do poder disciplinar;

Para além disso,

XXX – A Lei n.º 53/2015, de 11 de junho, que regula os diversos aspetos relativos à constituição, alterações estatutárias e dissolução das sociedades de profissionais organizadas numa única associação pública profissional, é aplicável subsidiariamente às SROC;

XXXI – Após muitos bancos terem reconhecido perdas consideráveis entre 2007 e 2009, relativamente a posições que detinham tanto dentro como fora do balanço, tendo sido emitidos relatórios de auditoria sem reservas, foi publicada a Diretiva 2014/43/CE, que alterou a Diretiva 2006/43/CE, que visou a intensificação da supervisão pública dos ROC e das SROC, conferindo às autoridades competentes pela sua regulação e/ou supervisão poderes de investigação e de imposição de sanções, tendo em vista reforçar a proteção dos investidores;

Na verdade,

XXXII - As autoridades de supervisão pública dos ROC e das SROC deviam assumir a responsabilidade final da supervisão da aprovação e do registo daqueles, da adoção das normas em matéria de deontologia profissional, de controlo de qualidade interno das SROC e da auditoria, da formação contínua, dos sistemas de controlo de qualidade, dos sistemas de investigação e dos sistemas administrativos disciplinares;

Acresce,

XXXIII - A publicação do Regulamento (UE) n.º 537/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014, relativo aos requisitos específicos para a revisão legal de contas das EIP, nomeadamente impondo a duração máxima dos mandatos e de um *cooling-off period* dos ROC e das SROC que realizem revisão legal de contas de EIP;

XXXIV – A Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, aprovou o novo EOROC, em conformidade com a Lei n.º 2/2013, transpondo parcialmente para a ordem jurídica interna a Diretiva 2014/56/UE e assegurando parcialmente a execução do Regulamento (UE) n.º 537/2014;

XXXV – O novo EOROC estabelece as atribuições da OROC, designadamente regular o acesso e o exercício da profissão de ROC, supervisionar a atividade de auditoria às contas e serviços relacionados de empresas ou de outras entidades, conceder, em exclusivo, o título profissional de ROC, participar na elaboração de legislação que diga respeito ao acesso e ao exercício da profissão, exercer jurisdição disciplinar, assegurar a inscrição dos ROC e das SROC em registo público, promover as condições que permitam a respetiva divulgação pública e assegurar todos os procedimentos e definir regulamentação específica que respeitem à inscrição;

XXXVI – Impendem sobre os ROC certos deveres de comunicação à OROC, conforme resulta do novo EOROC, relacionados com o início e a cessação de todos os contratos de prestação de serviços relativos ao exercício de funções de interesse público, bem como informação da atividade profissional exercida anualmente, onde se inclui a identificação dos clientes e honorários faturados;

XXXVII - A Lei n.º 99-A/2021, de 31 de dezembro, procedeu à primeira alteração ao novo EOROC, tendo a AdC apresentado comentários à Proposta de Lei n.º 94/XIV/2.ª que lhe deu origem, destacando-se a recomendação da separação das funções regulatória e representativa da OROC, através da criação de um órgão independente, externo ou interno à OROC, que assumiria a principal regulamentação do acesso e exercício da profissão de ROC;

Acrescenta,

XXXVIII – Que esse órgão devia ser composto, para além de representantes da própria profissão, de indivíduos de alto perfil de outros órgãos reguladores ou organizações, representantes de organizações de consumidores e académicos;

Porquanto,

XXXIX – A atribuição das funções regulatória e representativa à OROC gera um conflito de interesses inerente ao sistema de autorregulamentação, suscetível de favorecer interesses privados ou corporativos em detrimento nomeadamente do interesse público e da concorrência;

Aliás,

XL – Recomendação que já resultava do estudo de 2016, que a AdC encomendou à OCDE, de identificação e avaliação das barreiras regulatórias na concorrência no setor das profissões autorreguladas em Portugal, onde se incluiu a de ROC;

Para além disso,

XLI - A Lei n.º 99-A/2021, veio permitir que o ROC seja sócio de mais do que uma SROC, desde que a sua atividade profissional seja exercida apenas em nome de uma SROC;

Sendo que,

XLII – Desde a aprovação do Quarto Estatuto, em 1999, que as SROC podem ter sócios e membros do órgão de gestão não ROC, desde que, conforme resulta do novo EOROC, a maioria do número de sócios, do capital social, dos direitos de voto e dos membros daquele órgão sejam ROC;

XLIII – A Diretiva 2014/56/UE também foi transposta para a ordem jurídica interna pela Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro, que aprovou o RJSA, alterando a entidade de supervisão de auditoria que passou a ser a CMVM;

XLIV – O RJSA procedeu, para efeitos do mesmo, à qualificação das categorias de EIP, as quais conheceram uma significativa diminuição a partir de 1 de janeiro de 2022, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 99-A/2021;

XLV – A CMVM tem como atribuições, para além de outras legalmente definidas pela legislação nacional e europeia, assegurar o controlo de qualidade e os sistemas de inspeção, ora de supervisão, dos ROC e das SROC que realizem a revisão legal das contas de EIP, a avaliação do desempenho dos órgãos de fiscalização das EIP, a emissão de regulamentos necessários sobre as matérias compreendidas no âmbito da sua esfera de atuação, bem como a instrução e a decisão de processos de contraordenação, incluindo a aplicação de sanções de carácter contraordenacional;

Para além disso,

XLVI – A CMVM passa a ter como atribuição a supervisão pública dos ROC e das SROC, bem como de toda a atividade de auditoria por eles desenvolvida, o que passa a incluir a supervisão final de todas as entidades e atividades relativamente às quais a OROC possua igualmente atribuições, incluindo a supervisão dos procedimentos e atos de inscrição assegurados pela OROC e dos sistemas de controlo de qualidade por esta implementados;

XLVII – A Lei n.º 99-A/2021 veio permitir que também os sócios não ROC e os membros do órgão de gestão não ROC das SROC ficassem sujeitos à supervisão pública da CMVM, podendo esta regulamentar os requisitos de idoneidade, qualificação e experiência profissional daqueles;

Sendo que,

XLVIII – Desde 2020, a CMVM estabeleceu os seus critérios orientadores para preenchimento do conceito indeterminado de idoneidade, para além da experiência profissional, autónomos dos que resultam do novo EOROC e que competem à CI da OROC averiguar, seja aquando da inscrição dos ROC, seja a todo o momento;

XLIX – O registo dos ROC e das SROC na CMVM tem como finalidade assegurar o controlo prévio dos requisitos para o exercício de funções de interesse público e permitir a organização da supervisão, conforme resulta do RJSA;

Porém,

L – Esse registo tem de ser precedido do registo na OROC, para o exercício das mesmas funções, o que origina igualmente um procedimento administrativo, que aliás tem de ser remetido por esta entidade à CMVM;

Porquanto,

LI - Apesar do RJSA, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 99-A/2021, ter introduzido uma definição de funções de interesse público, para efeitos do mesmo, não se limitando a remeter essa definição para o EOROC, como anteriormente, quanto ao seu conteúdo elas são coincidentes;

Para além disso,

LII – A avaliação da idoneidade do ROC para o acesso e o exercício das funções de interesse público é um conceito indeterminado e preenchido de forma autónoma e não necessariamente coincidente pela OROC e pela CMVM;



Consequentemente,

LIII – A CMVM pode, no âmbito do seu procedimento de registo do ROC para o exercício das funções de interesse público, recusar aquele, por exemplo, com fundamento na falta de verificação do requisito da idoneidade, quando a OROC possa ter registado o ROC, para o exercício das mesmas funções no âmbito do seu procedimento, por entender que se encontra preenchido o mesmo requisito;

LIV – Frustrando a expectativa jurídica adquirida pelo ROC num dos procedimentos administrativos, ficando aquele limitado, *in casu*, à possibilidade do exercício de funções que não são de interesse público, isto é, funções que não são próprias nem exclusivas dos ROC;

LV – Quer nos EUA, quer noutros países da UE, como em França, a entidade de supervisão de auditoria é uma entidade independente que tem como atribuições, entre outras, proceder ao registo dos ROC, aprovar as normas deontológicas aplicáveis a estes, bem como as normas de controlo de qualidade e conduzir investigações e aplicar as respetivas sanções;

LVI – Em França, a única exceção diz respeito às SPFPL, cujo registo é uma competência exclusiva da CNCC, que transmite anualmente ao H3C a lista daquelas;

No entanto,

LVII - Não existe qualquer procedimento administrativo ou outro adicional levado a cabo pela entidade de supervisão de auditoria para proceder ela própria também ao registo das SPFPL;

Além disso,

LVIII – O Conselho Superior do H3C é composto, na sua maioria, por membros que não são ROC, o mesmo acontecendo com a composição do PCAOB;

LIX – Sendo que, quer nos EUA, quer em França, não existe obrigatoriedade do registo dos profissionais de auditoria numa associação profissional;

LX – Apesar de em França existir a CNCC, que não é uma associação profissional, que tem como atribuições designadamente dar o seu parecer sobre legislação relacionada com a organização e as funções de ROC, propor o conteúdo da formação profissional e elaborar as normas do exercício da atividade, com vista à sua aprovação;

Porém,

LXI – Nos EUA, o PCAOB encontra-se sob supervisão da SEC, uma vez que a supervisão de auditoria levada a cabo pelo primeiro apenas visa as entidades também supervisionadas pela segunda, sociedades abertas ao investimento público e emitentes de valores mobiliários;

LXII – Em Portugal, a CMVM, para além da supervisão de auditoria, seja de EIP de forma direta, seja de todas as outras empresas e entidades de forma indireta, através da supervisão da atividade da OROC, também tem como atribuição regular e supervisionar os mercados de instrumentos financeiros, bem como sancionar as infrações ao Código dos Valores Mobiliários e legislação complementar;

Para além disso,

Reitere-se,

LXIII – A CMVM também procede à verificação de certos requisitos por parte dos ROC e das SROC, como a idoneidade, de forma autónoma e não necessariamente coincidente com a da OROC, fazendo um controlo prévio, para que aqueles possam ser registados na primeira para exercer funções de interesse público, seja em EIP, seja noutras entidades ou empresas;

LXIV – Procedimento administrativo também levado a cabo pela OROC previamente e, sem o qual, a CMVM não regista os ROC nem as SROC para o exercício das mesmas funções, tendo de estar munida, conforme resulta do RJSA, do processo administrativo respetivo.

## Proposta de alteração

- Considerando que cabe aos respetivos Estados-membros da UE designar por lei a autoridade competente incumbida da regulação e/ou supervisão dos ROC e das SROC, devendo aquelas assumir a responsabilidade final da supervisão da aprovação e do registo dos ROC e das SROC, da adoção das normas em matéria de deontologia profissional, de controlo de qualidade interno das SROC e da revisão ou auditoria, da formação contínua, dos sistemas de controlo de qualidade, dos sistemas de investigação e dos sistemas administrativos disciplinares;

- Considerando que atualmente é atribuição da OROC regular o acesso e o exercício da profissão de ROC em Portugal, supervisionar a atividade de auditoria às contas e serviços relacionados de empresas e de outras entidades, conceder, em exclusivo, o título profissional de ROC, participar na elaboração de legislação que diga respeito ao acesso e ao exercício da profissão, promover e contribuir para o aperfeiçoamento e a formação profissional dos seus membros, exercer a jurisdição disciplinar, assegurar a inscrição dos ROC e das SROC em registo público e promover as condições que permitam a respetiva divulgação pública e assegurar todos os procedimentos e definir regulamentação específica que respeitem nomeadamente à inscrição;

- Considerando que para o direito nacional e europeu da concorrência, a atuação da OROC pode ser definida como associação de empresas, ressalvadas algumas exceções;

- Considerando que a AdC recomenda, na esteira das recomendações da OCDE e da Comissão, no que se refere às profissões liberais autorreguladas, a separação das funções regulatória e representativa da OROC, através da criação de um órgão independente, nomeadamente externo à OROC, que assumiria a principal regulamentação do acesso e exercício da profissão de ROC;

- Considerando que atualmente a verificação dos requisitos para acesso e exercício da profissão de ROC, estejam em causa funções de interesse público ou funções que não sejam de interesse público, cabe à CI da OROC, cujos membros são exclusivamente ROC;

- Considerando que a AdC recomenda que a direção do órgão regulador deve integrar representantes da profissão, mas também indivíduos de alto perfil de outros órgãos reguladores ou organizações, representantes de organizações de consumidores e académicos;
- Considerando que o Projeto de Lei 974/XIV/3.<sup>a</sup>, que visou alterar a lei-quadro atualmente em vigor das associações públicas profissionais, também consagrava o órgão de supervisão como independente no exercício das suas funções, que devia velar pela legalidade da atividade exercida pelos órgãos daquelas e exercer poderes de controlo, nomeadamente em matéria de regulação do exercício da profissão, devendo integrar membros oriundos dos estabelecimentos de ensino superior que habilitem academicamente o acesso à profissão organizada em associação pública profissional, não inscritos nesta, uma personalidade de reconhecido mérito, não inscrita na associação pública profissional, bem como o provedor dos destinatários dos serviços;
- Considerando que a CMVM tem como atribuição regular e supervisionar os mercados de instrumentos financeiros, bem como sancionar as infrações ao Código dos Valores Mobiliários e legislação complementar;
- Considerando que a CMVM tem como atribuição a supervisão pública dos ROC e das SROC, bem como de toda a atividade de auditoria por eles desenvolvida, o que passa a incluir a supervisão final de todas as entidades e atividades relativamente às quais a OROC possua igualmente atribuições, incluindo a supervisão dos procedimentos e atos de inscrição assegurados pela OROC e dos sistemas de controlo de qualidade por esta implementados;
- Considerando que a CMVM procede à verificação de certos requisitos por parte dos ROC e das SROC de forma autónoma e não necessariamente coincidente com a da OROC, fazendo um controlo prévio, para que aqueles possam ser registados na primeira para exercer funções de interesse público, seja em EIP, seja noutras entidades ou empresas;
- Considerando que a definição de funções de interesse público apresentada no EOROC e no RJSA é coincidente, quanto ao seu conteúdo;
- Considerando que a CMVM pode igualmente regulamentar os requisitos de idoneidade, qualificação e experiência profissional dos sócios e membros do órgão de gestão das SROC, sejam ou não ROC;

- Considerando que o requisito da idoneidade é um conceito indeterminado e preenchido quer pela OROC, quer pela CMVM, de forma autónoma e não necessariamente coincidente;

- Considerando que, quer nos EUA, quer noutros Estados-membros da UE, como em França, a entidade de supervisão de auditoria é independente, cabendo-lhe apenas a ela registar os ROC e as SROC para efeitos de acesso e exercício da profissão, aprovar as normas deontológicas dos ROC, bem como as normas de controlo de qualidade e do exercício profissional e conduzir investigações e aplicar as respetivas sanções;

- Considerando que o órgão independente de supervisão de auditoria naqueles países é composto na sua maioria por membros não ROC, apesar de incluir também membros ligados à profissão;

Torna-se necessário repensar o modelo de regulação e de supervisão dos ROC e das SROC vigente em Portugal.

Pelo que,

O presente estudo apresenta, de forma humilde, a seguinte proposta:

**Criação de uma entidade de supervisão de auditoria independente e externa, quer em relação à OROC, quer em relação à CMVM, quer em relação a qualquer outra entidade, que assumiria a regulamentação e a supervisão do acesso e exercício da profissão de ROC (independentemente do exercício das funções serem em contexto de EIP ou não), incluindo o registo dos ROC e das SROC, a aprovação das normas deontológicas dos ROC, das normas de controlo de qualidade interno das SROC e da auditoria, da formação contínua, dos sistemas de controlo de qualidade, dos sistemas de investigação e dos sistemas administrativos disciplinares, devendo ser composta por membros também eles independentes e que, na sua maioria, não fossem ROC, apesar da necessidade de possuírem conhecimentos relevantes de auditoria, continuando a OROC a assumir a função representativa da profissão.**



## Referências Bibliográficas

- BAUMÉ, Tristan, (2013), «*OTOC: The Provision of Training by Professional Associations*», Gianni de Stefano and Pablo Ibáñez Colomo (eds), «Journal of European Competition Law & Practice», Oxford University Press, Volume 4 Issue 4)
- CÂMARA, Paulo, (2007), «*Os modelos de governo das sociedades anónimas*», «Reformas do Código das Sociedades», ABREU, J. M. Coutinho de [et al.], Coleção do Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho, Colóquios n.º 3, Coimbra, Almedina, ISBN 978-972-40-3125-5
- CMVM, (2007), «*As Principais Directivas Financeiras - Directivas a Transpor – Directiva da Auditoria*», «A Reforma Legislativa do Mercado de Capitais Português no Quadro das Novas Directivas Comunitárias», Lisboa
- CMVM, (2020), «*Orientações sobre a avaliação da adequação para o exercício de funções reguladas e de titulares de participações qualificadas*», disponível em <https://www.cmvm.pt/pt/CMVM/Avalia%C3%A7%C3%A3o%20de%20adequa%C3%A7%C3%A3o%20e%20idoneidade/Pages/Avalia%C3%A7%C3%A3o-de-adequa%C3%A7%C3%A3o-e-idoneidade.aspx>
- Comissão, (1996), «*Livro Verde – Papel, Estatuto e Responsabilidade do Revisor Oficial de Contas na União Europeia*», COM (96) 338 final, Bruxelas, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:51996DC0338&from=PT>
- Comissão, (1996), «*XXV Relatório sobre a Política de Concorrência 1995 (publicado conjuntamente com o Relatório Geral sobre a Actividade da União Europeia – 1995)*», Bruxelas, disponível em [https://ec.europa.eu/competition/publications/annual\\_report/1995/pt.pdf](https://ec.europa.eu/competition/publications/annual_report/1995/pt.pdf)
- Comissão, (2000), «*Uma estratégia do mercado interno para os serviços*», COM (2000) 888 final, Bruxelas, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A52000DC0888>
- Comissão, (2001), «*Recomendação da Comissão, de 15 de novembro de 2000*», Bruxelas, disponível em

[https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=uriserv%3AOJ.L\\_.2001.091.01.0091.01.POR&toc=OJ%3AL%3A2001%3A091%3ATO](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=uriserv%3AOJ.L_.2001.091.01.0091.01.POR&toc=OJ%3AL%3A2001%3A091%3ATO)

- Comissão, (2001), «*XXX Relatório sobre a Política de Concorrência 2000 (publicado conjuntamente com o Relatório Geral sobre a Actividade da União Europeia – 2000)*», Bruxelas, disponível em <https://op.europa.eu/mt/publication-detail/-/publication/887798bc-afd4-45fa-9927-05e35d72bf49/language-pt>

- Comissão, (2003), «*Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu - Reforçar a revisão oficial de contas na UE*», COM/2003/0286 final, Bruxelas, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:52003DC0286>

- Comissão, (2004), «*Report on Competition in Professional Services*», COM (2004) 83 final, Bruxelas, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52004DC0083>

- Comissão, (2004), «*Stocktaking Exercise on Regulation of Professional Services – Overview of Regulation in the New EU Member States*», Bruxelas, disponível em [https://ec.europa.eu/competition/sectors/professional\\_services/studies/overview\\_of\\_regulation\\_in\\_the\\_eu\\_professions.pdf](https://ec.europa.eu/competition/sectors/professional_services/studies/overview_of_regulation_in_the_eu_professions.pdf)

- Comissão, (2005), «*Serviços das profissões liberais – possibilidades de novas reformas*», COM (2005) 405 final, Bruxelas, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2005:0405:FIN:PT:PDF>

- Comissão, (2010), «*Livro Verde – Política de Auditoria: as lições da crise*», COM (2010), 561 final, Bruxelas, disponível em <https://op.europa.eu/pt/publication-detail/-/publication/08744053-2f56-415a-a985-7ceaef3d3b3a/language-pt>

- Comissão, (2010), «*Um Acto para o Mercado Único, para uma economia social de mercado altamente competitiva, 50 propostas para, juntos, melhor trabalhar, empreender e fazer comércio*», COM (2010) 608 final, Bruxelas, disponível em



<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52010DC0608&from=en>

- CSES, (2012), «*Study to provide an inventory of existing reserves of activities linked to professional qualifications requirements in 13 EU Member States, and assessing their economic impact*», disponível em <https://op.europa.eu/pt/publication-detail/-/publication/0fb99498-9f59-4893-aa15-1e90cf15d2dc>
  
- CUNHA, Paulo Olavo, (2021), «*Direito das Sociedades Comerciais*», 7.ª edição, Lisboa, Almedina, ISBN 978-972-40-7964-6
  
- DEBROUX, Michel, JALABERT-DOURY, Nathalie, SARRAZIN, Cyril, (2013), «*Chroniques – Ententes, 1. Union Européenne*», «*Concurrences – Revue des droits de la concurrence/Competition Law Journal*, n.º 2 – 2013», Institut de droit de la concurrence
  
- DE CAMPOS, Manuel Fontaine, (2004), «*Da natureza jurídica das ordens profissionais: associações públicas ou associações de empresas?*», «*Direito e Justiça – Revista da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, Volume XVIII, Tomo II*», disponível em <https://repositorio.ucp.pt/handle/10400.14/4282>
  
- DE CARVALHO, Andreia Moniz, LIMA, Carla Graça e GONÇALVES, Miguel, (2019), «*Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC): história, estatuto e código de ética da profissão*», «XVII CICA (Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria) ISCAP», Porto, disponível em [https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xvii\\_cica//finais\\_site/35.pdf](https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xvii_cica//finais_site/35.pdf)
  
- DIAS, Gabriela Figueiredo, (2006), «*Fiscalização de sociedades e responsabilidade civil (após a reforma do Código das Sociedades Comerciais)*», Coimbra, Coimbra Editora, ISBN 978-972-32-1455-0
  
- DO AMARAL, Diogo Freitas, (1994), «*Curso de Direito Administrativo, I*», 2.ª edição, Coimbra, Almedina, ISBN 972-40-0795-2
  
- FERREIRA, Abel Sequeira, (2016), in «*De olhos bem abertos*», TAVARES, Elisabete, Exame, disponível em <https://visao.sapo.pt/exame/2016-04-10-de-olhos-bem-abertos/>
  
- FICARELLA, Nicola e GAVRIDIS, Michael, (2004), «*Enron and Parmalat Two Twins Parables*», disponível em [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=886921](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=886921)

- FORTES, Vânia Simone Pinheiro, (2019), «*A Reforma Europeia da Auditoria – o impacto nas empresas em Portugal: estudo das empresas cotadas*», Lisboa, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, disponível em [https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/12858/1/VERS%C2%ABO%20DEFINITIVA\\_Disserta%C3%A1%E2%88%86o\\_V%C3%89nia%20Fortes\\_20170191.pdf](https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/12858/1/VERS%C2%ABO%20DEFINITIVA_Disserta%C3%A1%E2%88%86o_V%C3%89nia%20Fortes_20170191.pdf)
  
- GOUVEIA, Jorge Bacelar, (2000), «*As Associações Públicas Profissionais no Direito Português*», Lisboa, disponível em <https://www.jorgebacelargouveia.com/16-10-2000-as-associacoes-publicas-profissionais-no-direito-portugues/>
  
- GUIMARÃES, Joaquim Fernando da Cunha, (2009), «*Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*», «A Profissão, as Associações e as Revistas de Contabilidade em Portugal», Porto, Ed. Vida Económica, ISBN 978-972-788-322-6
  
- LEAL, Laura, (2016), «*Algumas Notas sobre as Limitações Temporais do Mandato dos Revisores Oficiais de Contas / Sociedade de Revisores Oficiais de Contas de Entidades de Interesse Público*», Cadernos do Mercado de Valores Mobiliários n.º 55, CMVM, disponível em <https://www.cmvm.pt/pt/EstatisticasEstudosEPublicacoes/CadernosDoMercadoDeValoresMobiliarios/Documents/Cadernos%20MVM%2055E.pdf>
  
- MELIS, Andrea, (2004), «*Corporate Governance Failures. To What Extent is Parmalat a Particularly Italian Case?*», disponível em [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=563223](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=563223)
  
- MIRANDA, Jorge, (1986), «*As Associações Públicas no Direito Português*», «Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Vol. XXVII, Lisboa, ISSN 0870-3116
  
- MOREIRA, Vital e TOSHKOV, Stanislav, (2013), «*The (De) Regulation of the Liberal Professions in the European Union*», «The Trend Towards the European Deregulation of Professions and its Impact on Portugal Under Crisis», Edited by REGO, Raquel, ISBN 978-1-137-35275-0
  
- NOWAG, Julian, (2015), «*Wouters, when the condemned live longer: A comment on OTOC and CNG*», «European Competition Law Review», Volume 36, Issue 1, ISSN 0144-3054
  
- OCDE, (1985), «*Competition in the professions*», «The OECD Observer No. 132», Paris

- OCDE, (1997), «*The OECD Report on Regulatory Reform*», disponível em <https://www.oecd.org/gov/regulatory-policy/2391768.pdf>
  
- OCDE, (2000), «*Competition in Professional Services*», DAF/CLP (2000) 2, disponível em <https://www.oecd.org/daf/competition/sectors/1920231.pdf>
  
- OCDE, (2009), «*Competition and Regulation in Auditing and Related Professions*», DAF/COMP (2009) 19, disponível em <https://www.oecd.org/competition/sectors/44762253.pdf>
  
- OCDE, (2010), «*Competition and regulation in auditing and related professions*», DAF/COMP(2009)19, disponível em [https://one.oecd.org/document/DAF/COMP\(2009\)19/en/pdf](https://one.oecd.org/document/DAF/COMP(2009)19/en/pdf)
  
- OCDE, (2018), «*OECD Competition Assessment Reviews, Portugal, Volume II - Self-Regulated Professions*», Paris, disponível em <https://www.oecd.org/daf/competition/Portugal-OECD-Competition-Assessment-Review-Vol2-Professions-preliminary-version.pdf>
  
- OTERO, Paulo, (2019), «*Dos limites constitucionais à intervenção do Estado nas associações públicas profissionais*», «Revista de Direito Administrativo n.º 6, Setembro-dezembro'19», Lisboa, AAFDL Editora, ISSN 2184-1799
  
- PATERSON, Iain, FINK, Marcel, OGUS, Anthony, MERZ, Joachim, FINK, Felix and BERRER, Helmut, (2003), «*Economic impact of regulation in the field of liberal professions in different Member States - Regulation of Professional Services – Final Report*», IHS, Viena, disponível em <http://aei.pitt.edu/7396/2/7396.pdf>
  
- PEREIRA, Roberto Bernardino dos Santos Guerreiro, (2020), «*O Regime Jurídico Especial das Sociedades de Advogados A problemática em torno das Sociedades Multidisciplinares*», ISCTE-IUL, disponível em [https://repositorio.iscte-iul.pt/bitstream/10071/21084/1/Master\\_Roberto\\_Guerreiro\\_Pereira.pdf](https://repositorio.iscte-iul.pt/bitstream/10071/21084/1/Master_Roberto_Guerreiro_Pereira.pdf)
  
- SIMÕES, Patrick de Pitta, (2019), «*Algumas considerações sobre a profissão de revisor oficial de contas (ROC) – Do Direito, passando pela Formação, Legística e Linguística, até à Supervisão*», CEDIS WORKING PAPERS – Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa, VARIA, n.º 2, disponível in

<https://cedis.fd.unl.pt/blog/project/algumas-consideracoes-sobre-a-profissao-de-revisor-oficial-de-contas-roc/>

- VILA NOVA, Filipa, SIMÃO, Inês e FERNANDES, Joana, (2021), «*As sociedades de revisores oficiais de contas*», Cadernos do Mercado de Valores Mobiliários n.º 68, CMVM, disponível em <https://www.cmvm.pt/pt/EstatisticasEstudosEPublicacoes/CadernosDoMercadoDeValoresMobiliarios/Documents/CMVM-CADERNOS-n68.pdf>

VILA NOVA, Filipa, (2022), «*A Lei n.º 99-A/2021, de 31 de dezembro, e as principais alterações introduzidas com impacto no exercício da atividade dos Revisores Oficiais de Contas*», «Revista de Direito das Sociedades, ano XIV (2022), número 1», Centro de Investigação de Direito Privado da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa, Almedina, ISBN 9780140111057

- XXII Governo, «*Reforma RE-r16*», «Plano para a Recuperação e a Resiliência», disponível em <https://dados.gov.pt/s/resources/documentacao-do-prr/20210502-190340/33-20210421-componentec06vf.pdf>

