

Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa de Lisboa



UNIVERSIDADE
CATÓLICA PORTUGUESA | FACULDADE
DE DIREITO

**DESIGNAÇÃO E COMPETÊNCIAS DO REVISOR OFICIAL DE CONTAS NAS
SOCIEDADES ANÓNIMAS DE MODELO TRADICIONAL**

Por Irina Dias Lopes

Dissertação de Mestrado em Direito Empresarial

Orientada pelo Professor Doutor Paulo Olavo Cunha

Lisboa, Março de 2015

ABREVIATURAS

CLC	Certificação Legal de Contas
CMVC	Comissão do Mercado de Valores Mobiliários
CNSA	Conselho Nacional de Supervisão e Auditoria
CSC	Código das Sociedades Comerciais
DL	Decreto-Lei
DOG	Declaração do Órgão de Gestão
EOROC	Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
EUA	Estados Unidos da América
ISA	Normas Internacionais de Auditoria
OROC	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
POC	Plano Oficial de Contabilidade
ROC	Revisor Oficial de Contas
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
SROC	Sociedade de Revisores Oficiais de Contas
UE	União Europeia

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho de investigação visa abordar e clarificar aspectos que estejam relacionados com a designação e competências do Revisor Oficial de Contas nas sociedades anónimas de modelo tradicional.

A pesquisa bibliográfica efectuada durante o processo de investigação foi feita no sentido de analisar a evolução da figura do Revisor Oficial de Contas ao longo dos anos, mas também de clarificar o que são os modelos de organização societária, quais os requisitos a que estão sujeitos os Revisores Oficiais de Contas, como é feita a designação destes profissionais e ainda qual a duração do mandato e devidas competências desta figura.

Esta investigação pretende clarificar os pontos supra indicados referentes ao Revisor Oficial de Contas.

Os Revisores Oficiais de Contas procuram garantir a veracidade e a precisão da informação financeira que é divulgada pelas empresas, havendo assim uma maior prevenção de riscos fiscais e financeiros, bem como uma maior transparência que permite que os problemas das empresas sejam identificados e solucionados com maior rapidez e eficiência. Sem dúvida alguma que o ROC contribui para a melhoria do desempenho das empresas, não só pela credibilidade que dá às informações financeiras, como pela confiança que proporciona aos agentes nos mercados financeiros e aos *stakeholders*. Dai ser fundamental o rigor na designação destes profissionais, bem como na determinação das suas competências.

2. O REVISOR OFICIAL DE CONTAS

O Revisor Oficial de Contas é um profissional de contabilidade que tem a competência exclusiva de fazer a revisão legal de contas, bem como a auditoria de contas de todo o tipo de organizações (sejam elas públicas ou privadas). Compete ao ROC realizar outros serviços que estejam relacionados com a revisão e com a auditoria¹, cabendo-lhe também fiscalizar a gestão dos diversos tipos de organizações, de modo a verificar se foram observadas tanto as disposições legais como as respectivas disposições estatutárias, podendo ainda exercer funções de consultoria e de docência.

Cabe ao ROC, na sequência do exercício da sua profissão, emitir um documento sobre as demonstrações financeiras que tenha o seu parecer sobre as mesmas. Esse documento denomina-se de Certificação Legal de Contas (CLC) e é obrigatório desde 1983². A CLC é composta pela introdução, pelas responsabilidades, pelo âmbito e pela opinião, sendo um documento de conhecimento público, estando assim sujeito a críticas, análises e ponderações de terceiros. A este propósito, importa ainda dizer que o parecer que o ROC dá sobre as demonstrações financeiras também pode assumir a forma de Relatório de Auditoria, caso não seja elaborado no âmbito de uma revisão legal de contas.

Devido ao supra referido, o ROC deve ser uma pessoa instruída, que domine matérias relacionadas não só com a contabilidade, mas também com gestão, fiscalidade, informática e sistemas de informação, finanças e com as leis e regulamentos que se apliquem à gestão e à protecção de contas das organizações. Para o devido exercício da profissão, os Revisores Oficiais de Contas devem ainda dominar as Normas de Auditoria³ e as Normas Internacionais de Auditoria (ISA)⁴.

¹ Como é o caso de, por exemplo, realizar pareceres sobre fusões ou cisões.

² No decorrer do ano referido, foram aprovadas as primeiras Normas Técnicas de Revisão Legal de Contas da OROC. As alterações que se verificaram no que respeita à CLC vieram na sequência da aprovação do novo regime jurídico dos Revisores Oficiais de Contas.

³ As Normas de Auditoria são emitidas pela OROC e têm de ser aplicadas pelos Revisores Oficiais de Contas no âmbito do exercício das suas funções.

⁴ As Normas Internacionais de Auditoria tentam fazer com que haja uma harmonia internacional dos métodos de prestação de contas e também das imposições relativas à transparência e à credibilidade.

No exercício da sua profissão, o ROC tem de respeitar normas técnicas que tenham o reconhecimento ou a aprovação da Ordem destes profissionais – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC).

A OROC é uma pessoa colectiva de utilidade pública com autonomia administrativa, patrimonial e financeira. Esta entidade ocupa-se da regulação da profissão dos ROC, devendo estes profissionais reger-se pelo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC).

Nos dias que correm as exigências de credibilidade e de transparência da informação financeira das empresas são cada vez maiores, justificando-se cada vez mais a intervenção dos Revisores Oficiais de Contas.

3. ENQUADRAMENTO HISTÓRICO DO REVISOR OFICIAL DE CONTAS

Na época da República Romana (200 a.c.), as contas governamentais eram fiscalizadas por *questores*, que nada mais eram do que magistrados responsáveis pelas finanças. No Império Romano, existiam funcionários que fiscalizavam a contabilidade das províncias, havendo uma grande semelhança entre esta actividade e aquilo que é hoje a auditoria.

A primeira vez que se fez referência a uma auditoria foi em Inglaterra, no ano 1314, tendo sido nomeado um Auditor do Tesouro, cuja função se prendia com a instalação de um sistema de controlo relativo aos gastos governamentais. No decorrer da Revolução Industrial, foi promulgada legislação britânica sobre auditorias a empresas, iniciando-se assim a difusão do conceito de auditoria⁶.

No entanto, é importante salientar que, no decorrer do século XVIII o volume de negociantes portugueses era reduzido, tendo estes um poder económico diminuto e pouca formação. Os contabilistas qualificados eram poucos, e a maioria dos que trabalhavam para grandes empresas não eram portugueses⁷. Devido à falta de conhecimentos técnicos dos profissionais portugueses, o primeiro guarda-livros da Companhia do Grão-Pará e Maranhão⁸ tinha nacionalidade francesa e ficou encarregue de transmitir os seus conhecimentos aos portugueses que lhe iam suceder. Também o contador geral da Junta do Comércio não tinha nacionalidade portuguesa, mas sim italiana.

O atraso da economia nacional face à economia dos outros países da Europa era evidente. Este atraso da indústria e do comércio tinha na sua base a falta de competências técnicas tanto dos comerciantes nacionais como dos profissionais da indústria. Com o intuito de mudar esta realidade surgiu o Real Decreto de 30 de Setembro de 1755, que veio

⁶ O conceito de auditoria difundiu-se para diversos países, principalmente para o Canadá e Estados Unidos, que devido à respectiva evolução económica, foram desenvolvendo cada vez mais a referida técnica.

⁷ Na sua maioria eram de nacionalidade italiana ou francesa.

⁸ A referida companhia foi criada pelo Marquês de Pombal em 1755, tinha carácter monopolista e visava controlar e estimular o comércio com o Estado do Grão-Pará e Maranhão, procurando assim intensificar a prática do mercantilismo.

introduzir a Junta do Comércio, cujo objectivo era estruturar e coordenar a actividade comercial.

Em 1759 surgiu em Portugal a Aula do Comércio, que foi a primeira escola técnica de comércio em Portugal. Da criação desta escola resultou o aumento de profissionais portugueses com os conhecimentos necessários para o exercício do comércio.

Em 1770 foi elaborada a Carta de Lei de 30 de Agosto, que procurou regulamentar a profissão de contabilista, limitando o acesso a certas funções públicas⁹ de pessoas sem formação da Aula de Comércio (e por conseguinte, sem a Carta de aprovação da Junta de Comércio).

É de referir que foi a partir da segunda metade do século XVIII, que começaram a surgir grandes empresas e com elas novas directrizes às técnicas contabilísticas e de auditoria. Os investidores das empresas começaram a dar relevância às demonstrações contabilísticas, pois estas dificultavam a manipulação das informações financeiras. Com o tempo, os investidores começaram a perceber a importância das demonstrações financeiras serem examinadas por alguém que não fosse parte integrante da empresa, surgindo assim a figura do auditor. Quem recorria às auditorias eram os empresários com maior poder económico e que tinham uma dispersão de activos considerável, pelo que era essencial saberem se estes estavam a ser mantidos e utilizados da forma desejável, ou se pelo contrário estavam a ser negligenciados. No fundo o que se procurava com as auditorias era verificar se existiam fraudes por parte daqueles a quem eram confiados os activos.

Desde meados de 1900 que foi notório o progresso das sociedades anónimas, aumentando assim a necessidade de transparência e credibilidade da informação referente à situação patrimonial e económica da empresa. Ao nível dos mercados de capitais também se verificou um grande progresso, começando a surgir diversos investidores. A principal preocupação dos investidores era os lucros futuros, sendo deixada para segundo plano a posse de activos. Nesse sentido, a previsão do valor das acções passou a ser influenciado

⁹ Exemplos: Escrivães das Naus da Real Armada e navios mercantes; Mediadores e Loteadores de Navios; Assinantes das Alfândegas.

pelos lucros, havendo uma preocupação acrescida com verificação e medição das demonstrações financeiras.

Em 1969 foi feita referência à profissão de Revisor Oficial de Contas pela primeira vez¹⁰, no âmbito do regime de fiscalização das sociedades anónimas.

As técnicas de auditoria foram-se difundindo, tendo sido este desenvolvimento impulsionado tanto pela colonização inglesa no Canadá e nos EUA, como pelo desenvolvimento industrial que se fez notar nos referidos países. O desenvolvimento destas técnicas levou a que as informações financeiras apresentadas pelas empresas se tornassem mais credíveis, havendo assim uma maior protecção dos interesses dos *stakeholders*.

Para os mercados financeiros funcionarem de forma eficiente, a confiança dos investidores é determinante, sendo fundamental que as demonstrações financeiras apresentem a verdadeira posição financeira da entidade¹¹. Deste modo, a transparência da informação financeira é uma grande preocupação, sendo esta da responsabilidade do órgão de gestão, apesar dos auditores também terem um papel relevante neste âmbito da transparência.

Foi no decorrer dos anos 80 e 90 que se tornou pública a existência de actividades de cariz fraudulento no âmbito do sector empresarial. Neste sentido, o governo americano resolveu intervir de modo a salvaguardar tanto a qualidade das auditorias, como a independência do auditor. Deste modo, a auditoria passou a ter uma maior preocupação com os riscos que podem prejudicar as organizações, uma vez que os investidores passaram a preocupar-se não só com o retorno do seu investimento, mas também com os indicadores que revelam em que sentido é que a empresa se encaminha.

¹⁰ Decreto Lei nº 49381 de 15 de Novembro de 1969.

¹¹Esta ideia foi defendida pela *International Fédération of Accountants* (IFAC).

4. O REVISOR OFICIAL DE CONTAS EM PORTUGAL

Em Portugal, desde o ano 1972, com o Decreto-Lei nº1/72, de 3 de Janeiro (primeiro Estatuto profissional dos ROC), que a actividade do Revisor Oficial de Contas é regulamentada. Porém, esta regulamentação tem sofrido algumas alterações justificadas pela adesão de Portugal à União Europeia e pela evolução da profissão. A Câmara dos Revisores Oficiais de Contas surgiu com a Portaria nº87/74, de 6 de Fevereiro, e tinha como objectivo representar os referidos profissionais.

Em 1979, com o Decreto-Lei 519-L2/79, de 29 de Dezembro, surgiu o segundo Estatuto profissional dos ROC. As alterações justificaram-se pelo aumento das funções de interesse público destes profissionais, passando a ser necessária a salvaguarda da independência dos Revisores Oficiais de Contas face às entidades que sejam objecto de fiscalização.

Em 1986, o Código das Sociedades Comerciais estabeleceu o regime de fiscalização societária, que conjugado com o Estatuto dos ROC, reflectia a Quarta Directiva do Conselho (Directiva 78/660/CEE, de 25 de Julho de 1978) e a Oitava Directiva do Conselho (Directiva 84/253/CEE, de 10 de Abril de 1984).

A Quarta Directiva veio impor a obrigatoriedade de certificação legal das contas anuais das sociedades anónimas e das sociedades de responsabilidade limitada. A Oitava Directiva veio estipular as qualificações mínima dos responsáveis pela fiscalização legal dos documentos contabilísticos (não só ao nível das qualificações profissionais, mas também ao nível da independência e da capacidade).

O terceiro Estatuto surgiu em 1993 com o Decreto-Lei 422-A/93, de 30 de Dezembro. As alterações que este estatuto trouxe foram motivadas pelas alterações no ordenamento jurídico, pela entrada de Portugal na CEE¹² e ainda pela aprovação do Código das Sociedades Comerciais de 1986¹³ (que expandiu o âmbito da actividade dos Revisores Oficiais de Contas).

¹² Portugal entrou na CEE em 1 de Janeiro de 1986.

¹³ Decreto-Lei 262/89, de 2 de Setembro.

Em 1998 foi publicada pela Comissão a Comunicação que dizia respeito ao futuro da revisão oficial de contas na União Europeia. Nesta Comunicação, estava previsto o aumento da qualidade das auditorias, bem como da independência dos auditores num contexto europeu. Daqui resultaram duas recomendações, a Recomendação da Comissão 2001/256/CEE, de 15 de Novembro de 2000 (respeitante ao controlo da qualidade da revisão oficial de contas na UE) e a Recomendação da Comissão 2002/590/CEE, de 16 de Maio de 2000 (referente à independência dos ROC na UE). Algumas das disposições presentes nestas recomendações já constavam do Regulamento da CMVM nº6/2000, bem como do EOROC.

Em 1999, foi instituído um novo regime do ROC com o quarto Estatuto profissional dos ROC, Decreto-Lei nº 487/99, de 16 de Novembro. Este novo regime, veio reformular o Decreto-Lei nº422-A/93, havendo uma alteração do enquadramento institucional que levou à transformação da Câmara dos ROC em Ordem, passando as matérias de revisão legal de contas a estar sujeitas à disciplina normativa e ao controlo desta pessoa colectiva de utilidade pública. As alterações que este Estatuto veio trazer, foram fomentadas pelas alterações que se deram no ordenamento jurídico interno e comunitário.

Entre o ano 2001 e 2003, surgiram diversos escândalos financeiros na União Europeia e nos Estados Unidos. Com estes escândalos tornou-se notória a necessidade de se reformular tanto o Direito Societário como o Direito dos Valores Mobiliários. Nos Estados Unidos a forma de reacção a estes escândalos foi através do *Sarbanes Oxley Act*, da *Securities na Exchange Commission* e ainda da revisão das normas que a bolsa emitia. Na União Europeia foi revista a Recomendação sobre a independência dos auditores que estava a ser preparada, tendo sido também emitida pela Comissão a Comunicação “Reforçar a revisão legal de contas na UE”, que se traduziu no abandono da ideia de que os auditores deveriam assegurar a própria independência. Nesta sequência, em Março de 2004 foi aprovada a Proposta de Directiva referente à revisão legal de contas individuais e consolidadas, proposta esta que foi aprovada e publicada em 2006 como Directiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de Maio. Esta Directiva procurou reforçar a confiança dos investidores nos auditores e no mercado.

No ano 2006, surgiu também o Decreto-Lei nº76-A/2006, de 29 de Março, que trouxe algumas alterações ao Código das Sociedades Comerciais (CSC), sendo as principais

mudanças respeitantes à fiscalização e direcção das sociedades comerciais. Desde a publicação deste Decreto-Lei que as sociedades passam a ter liberdade de escolha entre o modelo tradicional, o dualista e o anglo-saxónico (dos quais falarei adiante).

Posteriormente, o Decreto-Lei nº 224/2008, de 20 de Novembro, veio introduzir no Estatuto dos ROC algumas alterações fomentadas pela transposição da Directiva nº2006/43/CE para a ordem jurídica interna¹⁴, criando ainda o Conselho Nacional de Supervisão e Auditoria (CNSA) destinado a supervisionar o exercício das auditorias, assegurando assim a coordenação entre os Estados Membros. Este Decreto-Lei intensifica o dever de independência, integridade e objectividade do ROC, devendo este recusar todos os trabalhos em que estes deveres sejam postos em causa, nomeadamente quando existe uma relação financeira ou de trabalho com a entidade examinada.

Além de tudo o que já foi dito, o referido Decreto-Lei veio também definir o conceito de entidades de interesse público, reforçando a necessidade de os trabalhos de auditoria a estas entidades serem executados respeitando o princípio de independência e transparência dos ROC, havendo ainda uma preocupação acrescida com a qualidade dos mesmos. As entidades de interesse público devem seguir os modelos de fiscalização e administração que vêm previstos no corpo do artigo 414º do Código das Sociedades Comerciais¹⁵, tornando-se assim imperativo que os ROC e as SROC que realizam a certificação legal de contas, não sejam parte integrante do órgão de fiscalização destas entidades.

Em Portugal, actualmente, existem vários organismos que intervêm na actividade do Revisor Oficial de Contas, são eles a OROC, o Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria e a Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM).

O CNSA surgiu com o Decreto-Lei nº225/2008, de 20 de Novembro, e tem como actividade principal organizar um sistema de supervisão pública dos ROC e das SROC, procurando ainda garantir a cooperação e coordenação entre os Estados Membros.

¹⁴ Nomeadamente que passassem a ser aplicadas normas internacionais de auditoria, que houvesse uma actualização de requisitos no que respeita à formação, que fossem reforçados os deveres de ordem deontológica e ainda que fossem criadas estruturas independentes de controlo de qualidade e de supervisão pública.

¹⁵ O Código das Sociedades Comerciais foi alterado pelo Decreto-Lei nº76-A/2006, de 29 de Março.

A OROC, por sua vez, tem como principal responsabilidade controlar anualmente a qualidade da actividade dos ROC em Portugal, apesar de ter a supervisão do CNSA. O controlo de qualidade é feito pela Comissão do Controlo de Qualidade da OROC, cuja preocupação é a verificação do cumprimento das normas pelos ROC no decorrer do exame às demonstrações de resultados. O controlo de qualidade estende-se a todos os auditores que se encontram registados na CMVM, bem como à totalidade das sociedades que tenham valores mobiliários admitidos à negociação por períodos não inferiores a três anos. O controlo de qualidade procura comprovar que os métodos utilizados pelos auditores foram os adequados, tendo sido cumpridas as normas de revisão/auditoria, e havendo harmonia entre as verificações feitas pelos auditores e as respectivas conclusões.

A CMVM surgiu no mês de Abril de 1991, e desde então que tem como actividade principal supervisionar e regular os mercados de valores mobiliários e instrumentos financeiros derivados, bem como a actividade daqueles que actuam neste meio. A CMVM exerce a sua actividade de supervisão através do acompanhamento constante da actuação daqueles que têm intervenção no mercado de capitais, procurando verificar se existem actos ilícitos na negociação em bolsa.

Em Portugal, nos últimos anos tem-se vindo a verificar uma evolução normativa no que respeita à actividade profissional do ROC, evolução esta, que está relacionada com a evolução normativa que se verifica a nível comunitário. Actualmente há uma preocupação acrescida com o reforço da qualidade da informação financeira, procurando-se aumentar a confiança do público nos auditores.

5. MODELOS DE ORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA

A fiscalização e a administração das sociedades anónimas podem seguir uma de três modalidades, sendo elas a tradicional, a anglo-saxónica e a dualista (artigo 278º, nº1 CSC).

A escolha por uma destas três modalidades deve realizar-se no contrato de sociedade (artigo 272º, alínea g) CSC), devendo ser especificadas no mesmo não só as competências de cada um dos órgãos de fiscalização e de administração, como as competências que cabem aos sócios. A este propósito, e não esquecendo que esta dissertação incide sobre o Revisor Oficial de Contas, importa esclarecer que o ROC é também um órgão social (à semelhança do conselho de administração, do conselho fiscal, do fiscal único, da comissão de auditoria, do conselho de administração executivo e do conselho geral de supervisão). Esta consideração pode ser retirada do ponto 30 do Preâmbulo do DL262/86 (no que respeita às sociedades anónimas), consideração esta que também é seguida pelo Professor Paulo Olavo Cunha, pela Professora Gabriela Figueiredo Dias, pelo Professor Coutinho de Abreu e pelo Professor Nogueira Serens. Já o Professor Pinto Furtado e o Professor Menezes Cordeiro, têm uma opinião contrária, acreditando que o ROC não é, efectivamente, um órgão social.

5.1. Modelo dualista

A modalidade que vem referida na alínea c) do artigo 278º, nº1 CSC, designa-se de dualista ou germânica. Segundo esta modalidade, a fiscalização e a administração da sociedade estrutura-se com um conselho geral de supervisão e um ROC, acrescentando-lhe ainda um conselho de administração executivo (sendo que se admite a substituição deste último por um administrador único, caso o capital não seja superior a €200.000, como se consegue retirar do artigo 424º, nº2 CSC). É de salientar que, apesar de o modelo em causa de denominar de dualista, em Portugal o conselho geral de supervisão exerce funções de fiscalização, a título principal¹⁶.

¹⁶ Neste sentido, PEDRO MAIA (2010), p.28, nt.42. Em sentido contrário, JOSÉ ENGRÁCIA ANTUNES (2010), p. 273, segundo este autor o conselho geral de supervisão trata-se de um órgão híbrido.

Importa ainda salientar que, o conselho geral de supervisão deve constituir uma comissão para as matérias financeiras, que se dedique ao exercício das funções mencionadas nas alíneas f) a o) do artigo 441º CSC – artigo 444º, nº2 CSC – sempre que estejam em causa sociedades anónimas emitentes de valores mobiliários admitidos à negociação em mercado regulamentado ou quando se verifiquem os critérios referidos na alínea a) do artigo 413º, nº2 CSC. A comissão ora referida, deve incluir, no mínimo, um membro que seja possuidor de um curso superior que se adegue ao exercício das suas funções, que tenha saberes em contabilidade ou auditoria e que seja, ainda, independente – artigo 414º, nº5 e artigo 444º, nº5 CSC. A exigência de independência torna-se mais forte nos casos em que a sociedade anónima é emitente de acções admitidas à negociação em mercado regulamentado, sendo que nesses casos a maioria dos membros da comissão em causa devem ser independentes.

5.2. Modelo anglo-saxónico

A alínea b) do artigo 278º, nº1 CSC, admite que o contrato de sociedade estruture um conselho de administração com comissão de auditoria e um revisor oficial de contas. Neste modelo, denominado de anglo-saxónico ou monístico, a comissão de auditoria está inserida no órgão de administração, sendo também a primeira um órgão da sociedade. Daqui, pode-se retirar que os membros da comissão de auditoria são, de igual modo considerados, membros do conselho de administração. Assim, parte dos membros do conselho de administração encontram-se na comissão de auditoria – artigo 423º-B, nº1 CSC.

Sempre que estejam em causa sociedades anónimas emitentes de valores mobiliários admitidos à negociação em mercado regulamentado ou sempre que se verifiquem os critérios evidenciados na alínea a) do artigo 413º, nº2 CSC, um dos membros da comissão de auditoria deve ter um curso superior que se adegue ao exercício das suas funções, bem como saberes em contabilidade ou auditoria, devendo ainda ser independente – artigo 423º-B, nº4 e art.414º, nº5 CSC.

5.3. Modelo tradicional

A alínea a) do artigo 278º CSC admite o modelo de governo tradicional, também denominado de clássico, monista ou latino. Neste modelo de governo, a fiscalização da sociedade fica entregue a um conselho fiscal e a administração fica adstrita a um conselho de administração. No caso do conselho de administração, este pode ser substituído por um administrador único, desde que o capital social não seja superior a €200.000 – artigo 278º, nº2 e artigo 390º, nº2 CSC. Por último, importa salientar ainda que, pode haver delegação por parte do conselho de administração da gestão corrente da sociedade em um ou mais administradores ou até mesmo numa comissão executiva – artigo 407º, nº3 CSC.

6. O REVISOR OFICIAL DE CONTAS NO ÂMBITO DO MODELO TRADICIONAL SIMPLES E COMPLEXO

No modelo tradicional a fiscalização é atribuída a um conselho fiscal, como já foi dito anteriormente. Porém, nem sempre é assim, admitindo-se a existência de um fiscal único (que deve ser ROC ou SROC) em vez de um conselho fiscal - alínea a) do artigo 413º, nº1 CSC -, podendo ainda a fiscalização ser entregue a um conselho fiscal e a um ROC ou SROC autónomo do primeiro - alínea b) do artigo 413º, nº1 CSC.

Existem casos em que a última alternativa referida é obrigatória¹⁷, nomeadamente quando se trate de grandes sociedades anónimas, com as características referidas na alínea a) do artigo 413º, nº2 CSC¹⁸.

O modelo de governo clássico pode ter uma das seguintes estruturas:

- a) Fiscal único - neste caso, tanto o fiscal único como o seu suplente¹⁹ têm de ser ROCs ou SROCs, tratando-se de um pressuposto de legalidade para o exercício do cargo.
- b) Conselho fiscal - caso se opte por este modelo tem de haver um ROC inserido no órgão de fiscalização.
- c) Conselho fiscal e um ROC ou SROC – neste modelo o ROC é autónomo do conselho fiscal, exercendo as suas funções fora deste.

Seja qual for a estrutura adoptada, há sempre um ROC inserido na fiscalização das sociedades anónimas. A razão de ser desta exigência prende-se com a necessidade de serem asseguradas competências específicas para o exercício da fiscalização contabilística das sociedades, especialmente para a revisão e certificação legal de contas (a qual se traduz numa função de interesse público da exclusiva competência de ROCs certificados – alínea a) do artigo 40º, nº1 EOROC) – alíneas c) a g) do artigo 420º, nº1 CSC.

¹⁷ A Diretiva 2006/43/CE teve influência nesta obrigatoriedade. Neste sentido Paulo Câmara (2007), p.204.

¹⁸ “ *Sociedades que sejam emitentes de valores mobiliários admitidos à negociação em mercado regulamentado e a sociedades que, não sendo totalmente dominadas por outra sociedade que adopte este modelo, durante dois anos consecutivos, ultrapassem dois dos seguintes limites: i) Total do balanço - € 100000000; ii) Total das vendas líquidas e outros proveitos - € 150000000; iii) Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício – 150*”.

¹⁹ O suplente destina-se a substituir o fiscal único em situações de impedimento definitivo ou temporário.

O modelo de governo tradicional subdivide-se em modelo tradicional simples e complexo. Consoante o modelo adoptado pode-se verificar, ou não, uma dupla instância de fiscalização.

O modelo de governo tradicional simples segue a estrutura descrita nas alíneas a) dos artigos 278º, nº1 e 413º, nº1 CSC, de onde se pode retirar que existe apenas uma instância (ou órgão) de fiscalização, sendo que neste modelo o Revisor Oficial de Contas não é autónomo do órgão de fiscalização. Essa instância pode ser representada por um fiscal único ou por um conselho fiscal, sendo que no primeiro caso tanto o fiscal único como o seu suplente devem ser ROC ou SROC²⁰ e no segundo caso apenas um dos membros do conselho fiscal tem de ser ROC ou SROC – artigo 414º, nº1 e 2 CSC.

O fiscal único rege-se pelas disposições respeitantes aos Revisores Oficiais de Contas e subsidiariamente, pelo disposto para o conselho fiscal, como se pode retirar do artigo 413º, nº6 CSC. A norma referida, visa assegurar que o fiscal único tem um regime jurídico, enquanto o artigo 423º-A CSC procura assegurar a inexistência de lacunas no quadro legal, sempre que a fiscalização seja realizada por um fiscal único. No fundo, esta segunda norma procura alargar o âmbito do regime jurídico do conselho fiscal ao fiscal único²¹, salvo nos casos em que a disposição pressuponha a pluralidade de membros (como é o caso da norma do artigo 414º-B CSC).

O modelo do fiscal único foi instituído em 1986, e desde essa data já sofreu duas grandes alterações. Numa fase inicial, era apenas permitido para sociedades que tivessem um capital menor que 20.000 contos, revelando-se este modelo desadequado para sociedades de grande dimensão (considerava-se que o modelo de conselho fiscal dava mais garantias e tornava mais eficaz a fiscalização).

Em 1996 deu-se a primeira alteração ao CSC que afectou directamente o modelo do fiscal único. O DL 257/96, de 31 de dezembro, com as alterações feitas ao artigo 413º, veio atribuir ao ROC, enquanto “profissional dotado de qualificação técnica superior”²², a

²⁰ No que respeita às SROC devem verificar-se as especificidades previstas no nº1 e 2 do art. 105º EOROC.

²¹ Os artigos 418º-A e 420º-A são exemplos de normas aplicáveis ao conselho fiscal, que também devem ser aplicáveis ao fiscal único.

²² Ponto 3 do Preâmbulo do DL 257/96, de 31 de Dezembro.

competência para a fiscalização. Com este decreto-lei, passou a ser possível a fiscalização ser exercida por um fiscal único, desde que o mesmo tivesse a qualidade de Revisor Oficial de Contas. Assim, deixou de ser exigível o exercício da fiscalização por um órgão colegial ou plural (entendendo-se por plurais aos órgãos sociais que tenham mais de um membro).

Com esta alteração, houve uma limitação da actividade da fiscalização à função de certificação e revisão legal de contas e o regime de fiscal único passou a ser adoptado por um grande número de sociedades anónimas portuguesas.

Em 2006 houve uma reforma societária²⁴ que procurou revitalizar e reestruturar o conselho fiscal. Com esta reforma houve alterações tanto as normas sobre o conselho fiscal como do regime e fiscalização das sociedades anónimas. Desta reforma resultou o reforço das estruturas e funções de fiscalização e a instituição de um princípio de dupla instância de fiscalização.

No seguimento da Reforma de 2006, o fiscal único passou a actuar somente junto de sociedades anónimas de pequena dimensão. Desde então, sempre que estejam em causa sociedades que sejam emitentes de valores mobiliários admitidos à negociação em mercado regulamentado e sociedades de grande dimensão, a fiscalização da sociedade deixa de poder ser entregue a um fiscal único²⁶, devendo ser entregue a um conselho fiscal e a um ROC (autónomo) em simultâneo – artigo 278º, nº3; alínea b) do artigo 413º, nº1 e alínea a) do artigo 413º, nº2 CSC.

No modelo tradicional simples, o Revisor Oficial de Contas surge ainda como membro do Conselho Fiscal, sendo obrigatória a sua integração neste órgão quando se opte por esta modalidade – artigo 414º, nº1 CSC. O Conselho Fiscal deve ter no mínimo três membros – artigo 413º, nº4 CSC – não existindo um número máximo, nem a imposição de serem em número ímpar, uma vez que a atribuição de um voto de qualidade a um dos membros do órgão de fiscalização consegue evitar bloqueios decisórios – artigo 395º CSC. Os membros do Conselho Fiscal tanto podem ser sociedades de advogados, como

²⁴ Motivada pelos escândalos financeiros que surgiram no início do século e pela reforma da fiscalização que se deu nos EUA, no seguimento da publicação do *Sarbanes-Oxley Act*.

²⁶ Segundo o art. 39º da Oitava Diretiva, a mesma pessoa não pode acumular funções de revisão de contas e de fiscalização.

SROC²⁷, como accionistas (desde que sejam pessoas singulares e tenham capacidade jurídica plena) – artigo 414º, nº3 CSC. À semelhança do que acontece com o fiscal único, também o conselho fiscal deve ter membros suplentes, um se existirem menos de três membros efectivos e dois se houverem mais de três. É exigida a presença de um ROC no Conselho Fiscal, pelo facto de ser necessário que este órgão tenha competências específicas para o exercício da fiscalização contabilística, bem como para a revisão de contas.

Relativamente ao modelo de governo tradicional complexo, este adopta a estrutura descrita no artigo 278º, nº3 e na alínea b) do artigo 413º, nº1 CSC, de onde se pode retirar que a fiscalização é exercida internamente por um conselho fiscal que não tem de ter nenhum membro que seja ROC – nº2 do artigo 414º CSC -, mas deverá existir um Revisor Oficial de Contas que seja autónomo do órgão de fiscalização interno da sociedade, havendo assim duas instâncias de fiscalização. Neste modelo, o Conselho Fiscal deve ter pelo menos um membro que tenha um curso superior que seja adequado ao exercício das funções, devendo assim dispor de conhecimentos tanto de contabilidade como de auditoria. Este modelo é de aplicação obrigatória sempre que estejam em causa “*sociedades que sejam emitentes de valores mobiliários admitidos à negociação em mercado regulamentado*” e “*grandes sociedades anónimas*”²⁸ – alínea b) do artigo 413º, nº2 CSC. Esta exigência explica-se pela elevada importância que a actividade de fiscalização tem neste tipo de sociedades, devido à complexidade e dimensão destas.

No modelo tradicional complexo, tal como já foi dito, o conselho fiscal não tem de ter nenhum membro que seja ROC, mas deverá existir um ROC que seja autónomo do órgão de fiscalização interno da sociedade, havendo assim duas instâncias de fiscalização – nº2 do artigo 414º CSC e alínea b) do artigo 413º, nº1 CSC. Recorde-se que a o modelo tradicional complexo (onde o ROC é autónomo) é de seguimento obrigatório quando estejam em causa entidades de interesse público, como se pode retirar do disposto no artigo 3º do DL 225/08 de 20 de Novembro. Segundo o referido decreto-lei são entidades de interesse público aquelas que tenham um papel importante na regularidade dos

²⁷ Advém da interpretação restritiva do art. 414º CSC que só podem ser membros do Conselho Fiscal pessoas singulares, salvo no caso em que estejam em causa SROC ou sociedades de advogados.

²⁸ Designação para sociedades com as características referidas na 2ª parte da alínea a) do art. 413º, nº2 CSC, PAULO OLAVO CUNHA (2012), p. 34 e 35.

mercados e na estabilidade financeira. Deste modo, pode-se dizer que são entidades de interesse público aquelas que são cotadas na bolsa, as de grande dimensão e ainda aquelas que tenham um volume considerável de interessados, como é o caso das entidades do sector público, as companhias de seguros, os fundos de benefícios de reforma, entre outras.

Por último, e reiterando o que já foi dito, importa sublinhar que a exigência do ROC é justificada pelo dever que o órgão de fiscalização tem de realizar a fiscalização contabilística da sociedade – alíneas c) a g) do artigo 420º, nº1 CSC – bem como de realizar a revisão e a certificação legal de contas²⁹ – alínea a) do artigo 40º, nº1 EOROC.

²⁹ Função esta que é de interesse público, podendo apenas ser exercida pelos referidos profissionais.

7. REQUISITOS DO REVISOR OFICIAL DE CONTAS

Como já foi referido, a fiscalização da sociedade tem sempre na sua estrutura um ROC, independentemente de ser adoptado o modelo tradicional simples ou o complexo – nº1 e 2 do artigo 414º, alíneas a) e b) do artigo 413º, nº1, alínea a) do artigo 278º, nº1 e nº3 do mesmo artigo, todos do CSC.

No modelo tradicional simples, o fiscal único e o seu suplente têm sempre de ser ROC, sob pena de ilegitimidade para o exercício do cargo de fiscalização. É de aceitar ainda, a possibilidade de o fiscal único ser uma sociedade de revisores oficiais de contas – artigo 414º, nº1 CSC. Neste caso, deve ser designado um sócio desta mesma sociedade, que tenha como responsabilidade o exercício da fiscalização e as certificações, tal como o exercício de relatórios e outros documentos da dita sociedade, no exercício de funções de interesse público, conforme consta no artigo 105º, nº1 e 2 EOROC. O fiscal único tem também um critério negativo de legitimação, que se traduz em não poder ser accionista da sociedade – artigo 414º, nº1 CSC e artigo 68º-A EOROC. Esta proibição deve-se ao facto de se presumir que não existe independência daquele que exerce a fiscalização³⁰, se em simultaneamente for accionista. Presume-se, ainda, a existência de um conflito de interesses, que possa abalar a imparcialidade e isenção que deve estar na base da fiscalização. Este critério negativo de legitimação tem como fundamento o risco de interesse pessoal. Se existir um interesse financeiro próprio ou se existir outro conflito de interesses pessoais, nomeadamente quando existe uma participação (seja ela direta ou não) no cliente, é posta em causa a independência do ROC³¹ – artigo 68º-A, nº6 EOROC. Face ao exposto, se for designado um fiscal único que não cumpra o pressuposto de legitimidade de ser ROC ou SROC, essa designação é nula e ineficaz, uma vez que viola uma disposição legal imperativa. O mesmo sucede no caso de ser designado um fiscal único que seja, simultaneamente, accionista.

³⁰ A fiscalização deve ser exercida de forma independente, embora não haja previsão legal expressa do mesmo no CSC. Porém, esse dever de independência pode-se retirar dos deveres gerais estabelecidos no art. 64º, nº2 do CSC (dever de cuidado, lealdade e diligência) para aqueles que são membros dos órgãos de fiscalização. Além de que, conforme o exposto no art. 64º, nº1 CSC, a condução dos negócios sociais, deve ser realizada em respeito pelos interesses dos accionistas e da sociedade, o que só se consegue se se cumprir o pressuposto de independência.

Apesar de o CSC não estabelecer expressamente o dever supra citado, o mesmo vem consagrado no EOROC, no seu art. 68º-A.

³¹ Por exemplo, se o revisor oficial de contas for accionista da sociedade, vai estar em causa um interesse financeiro próprio deste profissional, que poderia afectar a sua isenção no âmbito do seu trabalho.

Recordando o que já foi dito no ponto 6., caso se opte pelo modelo de conselho fiscal, um dos seus membros também tem de ser ROC, o que já não acontece no modelo tradicional complexo visto que o conselho fiscal não tem de ter nenhum membro que seja ROC, apesar de ter de haver um ROC autónomo do órgão de fiscalização interno da sociedade, resultando isto em duas instâncias de fiscalização – n.º2 do artigo 414.º CSC e alínea b) do artigo 413.º, n.º1 CSC.

Porém, os requisitos do ROC não se encontram apenas estipulados no artigo 414.º do CSC, havendo também referência a alguns requisitos no artigo 124.º do EOROC.

Segundo o EOROC o ROC deve ter nacionalidade portuguesa (ou estrangeira, desde que se verifique o disposto no artigo 125.º), devendo ainda ter idoneidade para exercer o cargo de ROC, bem como estar passível de gozar os seus direitos civis e políticos. Exige-se ainda que o ROC não tenha sido condenado por nenhum crime doloso, nem tenha sido declarado incapaz de administrar a sua pessoa e bens. Para além disso, o ROC tem de ser licenciado numa das áreas referidas na alínea e) do referido artigo e tem de passar no exame de admissão da OROC, bem como realizar com aproveitamento positivo o estágio da Ordem.

Para o exercício das suas funções o ROC tem ainda de ser portador da cédula profissional, a qual prova a sua qualidade e inscrição na lista dos ROC – artigo 61.º EOROC.

8. DESIGNAÇÃO DO REVISOR OFICIAL DE CONTAS

O ROC, seja ele membro do conselho fiscal, fiscal único ou um órgão autónomo do órgão de fiscalização interno, pode ser designado originariamente ou subsequentemente.

No primeiro caso, sendo a designação feita aquando a constituição da sociedade, esta pode realizar-se pela assembleia geral constitutiva ou no próprio contrato, pelos sócios fundadores – artigo 415º CSC. Atente-se, no entanto, ao facto de a designação dos titulares de funções de fiscalização, não ser um elemento obrigatório do contrato (artigo 7º e art. 272º CSC).

A designação do ROC também pode ser feita pelo presidente de mesa da assembleia geral, existindo ainda a possibilidade de ser indicado pelo órgão de gestão competente, embora nesse caso seja necessário haver ratificação por parte da assembleia geral que se segue – artigo 50º, nº1 e 3 EOROC.

Caso não haja designação do ROC no momento da constituição da sociedade, esta designação deve ser feita em assembleia geral. A designação do ROC a título subsequente pode também ser feita por alteração dos estatutos da sociedade³².

Nos casos em que não há designação do ROC pelo órgão competente³³ pode verificar-se a nomeação oficiosa deste profissional pela OROC – artigo 416º CSC e artigo 50º, nº5 EOROC.

Nos casos em que há eleição do ROC, por assembleia geral (seja a título originário ou a título subsequente), deve ser cumprido o estipulado no artigo 386º, nº2 CSC. Quer isto dizer que, perante mais de uma lista com nomes para os cargos sociais, serão eleitos aqueles que pertençam à lista com maior número de votos.

Sempre que o ROC não seja parte integrante do órgão interno de fiscalização³⁴, deve ser proposto pelo órgão de fiscalização da sociedade respectiva para que posteriormente os accionistas possam ou não eleger o ROC ou SROC em assembleia geral. Aparentemente os accionistas não têm competência para propor o ROC/SROC, mas a doutrina diverge neste ponto, como se poderá verificar mais à frente.

³² RAÚL VENTURA (1992), p.517.

³³ Não tendo havido lugar à designação do ROC nem a título originário nem a título subsequente.

³⁴ Alíneas b) e c) do artigo 278º, nº1 e alínea b) do artigo 413º, nº1 CSC.

Como já foi referido, há casos em que não há proposta do ROC por parte do órgão de fiscalização. Nesses casos e nos termos do artigo 50º do EOROC, o ROC deve ser proposto pelo presidente da mesa, pelo accionista maioritário ou pelo accionista mais velho (por esta ordem).

Segundo o Professor Menezes Cordeiro a proposta é da exclusiva competência do órgão de fiscalização. Este autor defende que a eleição do ROC/SROC é nula quando o mesmo for proposto por accionistas – alínea d) do artigo 56º, nº1 CSC – encontrando-se o presidente da mesa proibido de aceitar a respectiva proposta³⁵.

O referido Professor justifica a sua posição com a necessidade de protecção dos accionistas minoritários face aos accionistas dominantes, uma vez que os segundos poderiam ter interesse em manipular a informação financeira da sociedade em causa.

Porém, não é evidente que o legislador no artigo 446º, nº1 CSC pretendesse afastar de forma absoluta a possibilidade dos accionistas proporem um ROC à assembleia geral. Prova disso é o artigo 50º EOROC, que admite a possibilidade de haver proposta de um ROC por parte de um accionista no caso específico previsto neste artigo.

Se estivesse totalmente vedada a possibilidade do ROC ser proposto pelos accionistas, poderiam surgir problemas verdadeiramente prejudiciais para os accionistas minoritários, como é o caso de a sociedade ficar sem ROC. Poderiam ainda surgir situações em que os accionistas se recusassem a ratificar a proposta do órgão de fiscalização de forma sucessiva, surgindo assim um conflito entre este órgão e a assembleia geral, sendo provável que tal situação resultasse na destituição do órgão de fiscalização por parte da assembleia geral, de modo a que a segunda conseguisse que fosse designado o ROC pretendido.

Posto isto, concluo que o art. 446º CSC deve ser interpretado de forma extensiva, admitindo-se assim a possibilidade de o ROC autónomo, em situações limite, ser proposto por accionistas, procurando-se evitar que o problongamento da não designação deste profissional resulte em danos sérios para a sociedade³⁶.

³⁵ MENEZES CORDEIRO (2011), p.1140-1142.

³⁶ A Professora Gabriela Figueiredo Dias, em comentário ao artigo 446º do *Código das sociedades comerciais em comentário*, IV, Almedina, 2013, p. 838-841 do Professor Jorge M. Coutinho de Abreu (coord), conclui que o artigo referido “*possa e deva ser interpretado com alguma elasticidade, de modo a não fechar sempre e inteiramente a porta à possibilidade de eleição de um revisor oficial de contas sob a proposta de accionistas, nomeadamente quando o órgão de fiscalização não exerça o poder-dever de propor o ROC ou quando, uma vez proposto, não seja possível obter acordo dos accionistas sobre a respectiva designação.*”

9. MANDATO DO REVISOR OFICIAL DE CONTAS

Os titulares das funções de fiscalização não têm mandatos com um período de duração pré-determinado, havendo apenas um limite máximo de 4 anos. A duração do mandato tanto pode ser estabelecida pela assembleia geral, como pelo contrato de sociedade, sendo que no primeiro caso o mandato deve ser estabelecido na mesma deliberação em que se elegem os titulares das funções de fiscalização.

Sempre que não é estipulada a duração do mandato, entende-se que este tem a duração de 4 anos.

Na determinação da duração do mandato, procura-se sempre que haja uma coordenação com o mandato dos administradores. Os titulares dos órgãos de fiscalização devem ser designados com um mandato de duração semelhante³⁷.

Nos casos em que o mandato termine sem ter havido designação de novos titulares de funções de fiscalização, os titulares dos cargos em causa devem manter-se nas suas funções até que seja feita uma nova designação³⁸. Deve-se proceder deste modo, uma vez que pode resultar em danos gravosos para a sociedade o exercício da sua actividade sem a devida supervisão dos titulares das funções de fiscalização.

Importa ainda sublinhar que, tanto o mandato como a relação jurídica do titular da função com a sociedade anónima, só caducam após o decurso de tempo e a designação de novos titulares para os cargos (trata-se de um facto jurídico composto, com dependência dos dois factores referidos)³⁹.

Relativamente à possibilidade de reeleição dos titulares das funções de fiscalização, nada indica que esta tenha um limite⁴⁰. Porém, se houver uma reeleição por mais de dois mandatos, pode ser posta em causa a independência dos respectivos titulares, como se pode retirar da alínea b) do artigo 414º, nº5 CSC.

³⁷ Artigo 395º, nº5 CSC no que respeita à duração dos mandatos no contexto da administração. Quando, neste artigo, se fala no período para o qual “os administradores foram eleitos”, a citação feita no plural leva a crer que a eleição de todos os administradores é feita com a mesma duração.

³⁸ Aplicação analógica do estipulado para os administradores no nº4 do art. 391º CSC.

³⁹ PAULO OLAVO CUNHA (2012), p.760-761.

⁴⁰ O Professor PINTO FURTADO (2007), p.604, entende que os titulares dos cargos de fiscalização podem ser reeleitos de forma ilimitada.

10. COMPETÊNCIAS, PODERES E DEVERES DO REVISOR OFICIAL DE CONTAS

10.1. Competências

O DL 76-A72006, de 29 de Março, veio trazer algumas mudanças ao direito das sociedades nacional.

O artigo 420º, nº1 do CSC elenca um conjunto de competências que se aplicam tanto ao fiscal único como ao conselho fiscal, aplicando-se assim ao ROC sempre que este seja parte integrante do órgão de fiscalização interno. Já as competências elencadas no nº2 do mesmo artigo só se aplicam ao conselho fiscal (acrescendo às competências elencadas no artigo 420º, nº1 CSC), nos casos em que houver fiscalização reforçada.

Em termos genéricos e segundo o exposto no nº1 do artigo 420º CSC compete tanto ao fiscal único como ao conselho fiscal a fiscalização da administração da sociedade, bem como a vigilância e observância da legalidade e do contrato de sociedade na generalidade dos actos de gestão (alínea a) e b) do nº1 do referido artigo).

Em termos específicos, e ainda no âmbito do artigo supra referido, compete aos referidos órgãos verificar a regularidade dos livros, registos contabilísticos e documentos que lhes sirvam de suporte (alínea c)); verificar a extensão da caixa e as existências de bens ou valores pertencentes à sociedade ou que por ela tenham sido recebidos em garantia, depósito ou outro título (alínea d)); verificar a precisão do balanço e da demonstração de resultados (alínea e)); verificar a precisão dos critérios valorimétricos para que possa ser feito o apuramento exacto da avaliação do património da sociedade (alínea f)); realizar um relatório anual sobre a acção fiscalizadora que exerce, bem como dar parecer sobre o relatório, as contas e as propostas que sejam apresentadas pela administração (alínea g)); fazer a convocação da Assembleia Geral, sempre que o presidente da mesa não o faça quando o deveria fazer (alínea h)); fazer a fiscalização da eficácia do sistema de gestão de riscos do sistema de controlo interno, bem como do sistema de auditoria interna, caso exista (alínea i)); receber comunicações de irregularidades que sejam apresentadas tanto por accionistas, como por colaboradores da sociedade ou por outras pessoas (alínea j));

contratar a prestação de serviços de peritos que auxiliem um ou mais dos seus membros no exercício das suas funções, sendo a remuneração dos referidos peritos coerente com a importância dos assuntos em causa e com a situação económica da sociedade (alínea l)); e ainda cumprir as atribuições que constem da lei ou do contrato de sociedade, que não estejam presentes no artigo supra citado (alínea m)).

Ao fiscal único e a qualquer membro do conselho fiscal, compete-lhes ainda proceder a *“todos os actos de verificação e inspecção que considerem convenientes para o cumprimento das suas obrigações de fiscalização”*, como se pode retirar do artigo 420º, nº3 CSC.

As competências referidas contribuem para a garantia da legalidade administrativa e para o rigor contabilístico.

Importa ainda referir que o ROC autónomo tem as competências estipuladas no artigo 446º CSC, que se traduzem nas alíneas c), d), e) e f) do artigo 420º, nº1 do CSC.

10.2. Poderes

São atribuídos ao ROC, ao fiscal único e aos membros do conselho fiscal poderes que lhes permitem executar as competências que lhes são atribuídas de modo a tornar possível a concretização dos objectivos da fiscalização. Através destes mesmos poderes, que vêm enumerados no artigo 421º, nº1 CSC, torna-se possível garantir que a actividade da sociedade está a respeitar a legislação aplicável, que as regras estatutariamente impostas estão a ser respeitadas e ainda que o relato financeiro reflecte a real situação económica da sociedade. É importante sublinhar que, estes poderes só se justificam para o exercício das competências e para o cumprimento dos deveres do órgão de fiscalização, como se pode retirar do artigo 421º, nº1 CSC⁴¹.

Por vezes, pode acontecer que a contraparte na relação jurídica não colabora com o órgão de fiscalização, dificultando o exercício dos seus poderes. Por exemplo, se a administração não apresentar os livros, registos e documentos da sociedade para que os

⁴¹ Art. 421º nº1 CSC: *“Para o desempenho das suas funções (...)”*.

mesmos possam ser examinados, gera-se um problema, sendo assim violado um direito do órgão de fiscalização obter esses elementos. Nestes casos o titular do cargo de fiscalização pode sempre optar pelo recurso às instâncias judiciais para ver o seu direito ressarcido^{42 43}.

Os poderes dos órgãos de fiscalização têm duas categorias, sendo que uma delas é o poder de aceder a qualquer informação que seja necessária para o bom exercício da fiscalização e a outra é o poder de contratação de peritos que prestem auxílio ao órgão de fiscalização na compreensão e análise da informação.

Os titulares das funções de fiscalização, ao poderem aceder a qualquer informação, conseguem exercer o controlo que lhes compete de forma mais eficaz. Porém, tal como referi anteriormente, por vezes há omissão de elementos informativos relevantes, tal como aconteceu no início do século, o que levou a alguns escândalos financeiros. Para os órgãos de fiscalização poderem fazer um bom trabalho, é fundamental o conhecimento da sociedade numa perspectiva institucional e operacional, que só é possível com o acesso à informação supra referida.

Acontece que, o facto de a entidade que tem a informação necessária à fiscalização ser a administração pode ser problemático (visto que esta também é objecto de fiscalização), podendo a mesma restringir a quantidade de informação dispensada ao órgão de fiscalização, manipulando assim os resultados da fiscalização.

Os referidos órgãos têm o poder de pedir à administração que esta lhes disponibilize os documentos necessários para uma adequada fiscalização, bem como todas as informações sobre os negócios e operações em curso, podendo também obter de terceiros informações que clarifiquem as respectivas operações. Podem ainda assistir a reuniões do conselho de administração sempre que se justifique – alínea d) do artigo 421º, nº1 CSC - tornando-se possível o acesso a informação em tempo real que só teriam através de relatos não tão

⁴² Posição seguida pela Professora Gabriela Figueiredo Dias, na anotação ao artigo 421º do *Código das sociedades comerciais em comentário*, IV, Almedina, 2013, p. 640-643, do Professor Jorge M. Coutinho de Abreu (coord).

⁴³ Sempre que a administração recuse, impeça ou dificulte a disponibilização da informação, fica sujeita a pena de multa até seis meses e de prisão até 180 dias – art. 522º CSC.

fidedignos, podendo ainda actuar de forma mais rápida face a irregularidades que detectem no decurso da mesma, evitando prejuízos maiores.

O poder de assistir às reuniões do conselho de administração é também um dever nos termos da alínea a) do artigo 422º, nº1 CSC. O que distancia este poder e este dever é o facto de a alínea d) do artigo 421º, nº1 CSC se traduzir em mais um modo de aceder à informação da sociedade sem que a administração se possa opor, enquanto a alínea a) do artigo 422º, nº1 CSC consubstancia um dever de comparecer nas reuniões da administração sempre que houver uma convocação nesse sentido.

Relativamente ao poder de contratar peritos externos, importa dizer que, este poder também é visto como uma competência do conselho fiscal e do fiscal único, nos termos da alínea l) do artigo 420º, nº1 CSC. É verdade que na estipulação legal do poder de contratar peritos externos - artigo 421º, nºs 3, 4 e 5 CSC – não há referência expressa ao fiscal único, pelo que se coloca a questão de se este órgão de fiscalização também tem, ou não, este poder. Porém, no entender da Professora Gabriela Figueiredo Dias⁴⁴, este poder é extensível ao fiscal único, pois nos casos em que se opta por esse modelo, só este órgão é que tem a titularidade da fiscalização, fazendo assim sentido que tenha os mesmos recursos para fiscalizar a sociedade que os membros do conselho fiscal. A posição referida tem apoio legal no artigo 423ºA CSC, segundo o qual se deve aplicar o regime do conselho fiscal ao fiscal único de modo a garantir que não existem lacunas.

A contratação de peritos permite ao órgão de fiscalização ter um conhecimento mais profundo da sociedade, pelo que faz sentido esta aplicação extensiva.

10.2.1. Poder de exigência da Declaração do Órgão de Gestão por parte do ROC

A Declaração do Órgão de Gestão⁴⁵ é um documento que tanto pode ser assinado pela gerência, como pela administração ou pela direcção da entidade em causa, assim como

⁴⁴ Comentário da Professora Gabriela Figueiredo Dias ao art. 421º do do *Código das sociedades comerciais em comentário*, IV, Almedina, 2013, p. 643-644, do Professor Jorge M. Coutinho de Abreu (coord).

⁴⁵ Segundo a DRA (Directriz de Revisão/Auditoria) 580, referente à Declaração do Órgão de Gestão, o ROC deve requerer a referida declaração ao órgão de gestão, devendo constar da mesma que o respectivo órgão confirma e responsabiliza-se pelas informações prestadas. Segundo esta Directriz, se o órgão de gestão não assinar a DOG, bem como se omitir na mesma confirmações que tenham sido expressamente

pelo responsável da contabilidade. Este documento deve ser enviado ao ROC, contendo informações objectivas sobre as contas da empresa em causa, bem como a garantia de que as demonstrações financeiras não padecem de omissões ou erros com relevância material.

Com esta declaração, doravante denominada de DOG, pretende-se que o órgão de gestão seja responsável pelas demonstrações financeiras. Porém, o órgão de gestão poderá não subscrever esta declaração, uma vez que as disposições legais relativas às responsabilidades deste órgão não se referem à obrigatoriedade de emissão de tal documento, resultando esta de normativos específicos aos quais o referido órgão não está vinculado. Dos normativos contabilísticos e societários aplicáveis ao órgão de gestão, pode-se retirar que este tem responsabilidades no que respeita às demonstrações financeiras. O POC (Plano Oficial de Contabilidade), no seu item 3.1. (referente aos objectivos) diz que *“A responsabilidade pela preparação da informação financeira e pela sua apresentação é primordialmente das administrações...”*. Já a Norma Internacional de Contabilidade nº7, no seu item 6 (referente às Responsabilidades pelas Demonstrações Financeiras) estipula que cabe ao conselho de directores e/ou a outro órgão de gestão a responsabilidade de apresentar e preparar as demonstrações financeiras da empresa. O Código das Sociedades Comerciais, por sua vez, estipula no seu artigo 65º que *“Os membros da administração devem elaborar e submeter aos órgãos competentes da sociedade o relatório de gestão, as contas do exercício e os demais documentos de prestação de contas previstos na lei, relativos a cada exercício anual.”*

É de recordar que o ROC tem funções de fiscalização e gestão da sociedade, como se pode retirar dos artigos 413º e 416º do CSC, bem como do artigo 52º do EOROC, competindo-lhe emitir os relatórios de fiscalização⁴⁶. O ROC deve actuar em defesa dos *stakeholders* da empresa⁴⁷, com total independência.

solicitadas pelo ROC, considera-se que há uma limitação ao exame que irá ser realizado pelo ROC, pelo que, dependendo da relevância da omissão em causa, pode haver lugar a uma reserva ou escusa de opinião por parte do ROC. A DRA 580 reproduz o conteúdo mencionado na ISA 580 (Normas Internacionais de Auditoria).

⁴⁶ São relatórios de fiscalização a certificação legal de contas, a declaração de impossibilidade de certificação, o relatório anual de fiscalização e o relatório do fiscal único/conselho fiscal.

⁴⁷ Entre os quais também estão incluídos o órgão de gestão e os accionistas da empresa.

No entanto, o contrato de prestação de serviços do ROC deve definir que até ao final da realização do seu trabalho este profissional deve ter acesso à DOG⁴⁸. No caso do órgão de gestão não a subscrever, o ROC pode sempre descrever uma “reserva por limitação do âmbito” na certificação legal de contas, ou pode mesmo emitir uma Declaração de Impossibilidade de Certificação, que se traduz numa escusa de opinião⁴⁹, devendo esse facto ser referido no relatório anual de fiscalização⁵⁰. A escusa de opinião só deve ter lugar quando a limitação à informação se traduza na impossibilidade de obtenção da prova de auditoria pretendida, sendo difícil a consequente emissão de parecer por parte do auditor sobre as demonstrações financeiras⁵¹.

10.3. Deveres

Os deveres dos órgãos de fiscalização estão longe de ser apenas os elencados no artigo 422º CSC. A estes deveres (que são obrigatórios) acrescem-lhe outros que se encontram espalhados pelo CSC, bem como em outras legislações, no estatuto da sociedade ou em contrato.

Os deveres estipulados estatutariamente ou contratualmente não podem limitar os deveres legais impostos. A adição de deveres através dos estatutos, por norma, visa desenvolver ou clarificar os deveres legais estipulados.

Existem duas categorias de deveres para os membros dos órgãos de fiscalização, os gerais e os específicos, sendo que os primeiros são aqueles que se encontram previstos no artigo 64º, nº2 CSC, e os segundos são os restantes que supra referi. Alguns dos deveres específicos da fiscalização encontram-se no artigo 420º CSC, deveres estes que são vinculativos, havendo ilicitude em caso de incumprimento dos mesmos, bem como responsabilidade civil. Por sua vez, o artigo 422º CSC apresenta deveres relacionados com a fiscalização, como sejam a observância de determinados comportamentos e o seguimento de métodos necessários para que seja realizada uma fiscalização rigorosa.

⁴⁸ Como se pode retirar no item 7 da Directriz de Revisão/Auditoria 580.

⁴⁹ ISA 700, 705, 706 e DRA 580.

⁵⁰ O referido relatório é exigido pelo artigo 451º, nº2 CSC e pelo artigo 52º, nº1, alínea a) EOROC, devendo ser elaborado nos termos da DRA 760, de Janeiro de 2003.

⁵¹ IAS 705 e 706.

No que respeita aos deveres relacionados com a fiscalização, num primeiro momento, o artigo 422º fala do dever de reunião e de participação nas reuniões do conselho, em assembleia geral e em reuniões da administração quando exista convocação feita pelo presidente do conselho de administração ou quando forem analisadas as contas de exercício. Este dever incentiva os titulares dos cargos de fiscalização a participarem na vida da sociedade através da recolha de informação e também do seu reporte⁵². Deste dever podem-se retirar vários benefícios, nomeadamente, através da exigência de participação em assembleia geral (que também se extrai do nº4 do artigo 379º CSC), é possível haver um maior controlo da legalidade das deliberações sociais⁵³. Além disso, ao participarem nas reuniões dos sócios e da administração os titulares dos cargos de fiscalização conseguem evitar que sejam consumadas irregularidades, podendo ainda alertar para o risco que pode estar associado à tomada de certas decisões.

O dever de realização de uma fiscalização consciente e imparcial também vem previsto na alínea b) do artigo 422º, nº1 CSC. Este dever apela aos deveres gerais dos titulares dos órgãos de fiscalização (dever de cuidado e diligência – nº2 do artigo 64º CSC), orientando os referidos titulares para um comportamento isento de influências pessoais, de modo a que não se verifiquem conflitos de interesses, sendo assim possível garantir que a fiscalização vai ser feita de forma imparcial.

O dever de segredo previsto na alínea c) do artigo 422º, nº1 CSC visa proteger a sociedade, uma vez que os titulares dos órgãos de fiscalização, no exercício da sua actividade, têm acesso a informações e documentos que não devem ser divulgados. Este dever não se extingue com a cessação do mandato do titular do cargo de fiscalização, tendo esta posição apoio legal no nº5 do artigo 72º EOROC, referente aos ROC. Este dever pode não ser seguido quando estejam em causa valores e interesses de maior relevância, nomeadamente em caso de verificação de um ilícito penal, situação em que há prevalência do dever de denúncia ao Ministério Público – nº2 do artigo 422º CSC.

O dever de informação e registo, previsto na alínea d) e e) do artigo 422º CSC visa assegurar que o titular de fiscalização, a quem cabe a identificação de problemas,

⁵² TIAGO ESTEVÃO MARQUES (2009), p.106.

⁵³ Devendo os titulares de cargos de fiscalização impugnar as deliberações quando estas forem inválidas – nº1 do art. 57º CSC.

irregularidades ou dificuldades no exercício da sociedade, conduz essa informação de forma adequada aos seus destinatários, ou seja, àqueles que devem agir em conformidade. Este dever deve ser exercido mesmo que não haja solicitação pelos destinatários da informação. Na primeira assembleia geral, o titular da fiscalização deve informar sobre as irregularidades que foram encontradas, sendo esta informação prestada oficiosamente⁵⁴. Por vezes os titulares dos cargos de fiscalização não devem prestar informações, nomeadamente se implicar a violação do dever de segredo, artigo 290º CSC, ou se a prestação da mesma resultar em prejuízos para a sociedade ou para alguma das sociedades que se encontrem em relação de grupo ou de domínio⁵⁵. A recusa de prestação de informação traduz-se assim num poder-dever⁵⁶.

Já o dever de registo escrito das verificações e fiscalizações, procura assegurar que todas as informações importantes em sede de fiscalização ficam armazenadas de modo a que possam ser usadas tanto para efeitos de prova como para conhecimento daqueles que vão suceder ao cargo de fiscalização.

O dever de não aproveitamento de segredo comercial resulta do dever geral de lealdade previsto no artigo 64º, nº2 CSC, e encontra-se previsto no artigo 422º, nº2 CSC. Do dever de lealdade resulta a imposição de uma gestão de conflitos de interesses adequada, prevalecendo sempre o interesse social. Deste modo, os segredos comerciais e industriais só podem ser acedidos para efeitos de fiscalização da sociedade, a menos que exista autorização expressa da assembleia geral noutro sentido.

Por último, o dever de assiduidade dos titulares da fiscalização, que vem plasmado artigo 422º, nº4 CSC, respeita às reuniões do órgão de administração, pois a presença assídua nas mesmas tem repercussão na qualidade da fiscalização. Assim sendo, sempre que houver convocação e ainda assim o titular da fiscalização der duas ou mais faltas

⁵⁴ O artigo 290º CSC também prevê o dever de prestação de informação em assembleia geral quando esta seja solicitada.

⁵⁵ Trata-se do único caso em que pode haver recusa de prestação de informação. Em todos os outros casos a não prestação de informação resulta em responsabilidade para os titulares de fiscalização – artigo 81º e 82º CSC – ou até mesmo em punição com multa até 60 dias, no caso de a informação prestada tiver um conteúdo que foge à verdade – artigo 519º CSC.

⁵⁶ COUTINHO DE ABREU (2013), p. 265.

injustificadas a reuniões do conselho, assembleias gerais ou reuniões do conselho de administração, a consequência será a extinção (automática) do mandato.

11. CONCLUSÃO

Em termos de síntese geral e relembrando os objetivos desta investigação que foram definidos na Introdução concluo que, de facto, o exercício da profissão de Revisor Oficial de Contas em Portugal não começou por ser fácil. Nos anos 70 ainda não era publicamente perceptível a utilidade e função da certificação legal de contas, que até à data só era conhecida por empresas multinacionais. Nas duas últimas décadas, houve uma notória evolução da profissão, que resultou no aumento da transparência das contas das empresas e na garantia de independência destes profissionais.

A exigência de um ROC no órgão de fiscalização de sociedades anónimas de modelo tradicional, seja ele simples ou complexo, tornou-se imperativa, uma vez que cabe ao referido órgão realizar a fiscalização contabilística da sociedade e realizar a revisão e a certificação legal de contas (função esta que é da sua exclusiva competência)

O Revisor Oficial de Contas está sujeito ao cumprimento de um conjunto de requisitos que foram enumerados no ponto 7., requisitos estes que constam essencialmente no artigo 414º CSC e no artigo 124º do EOROC.

Relativamente à designação do Revisor Oficial de Contas, não existe consenso doutrinário no que respeita ao facto de o ROC autónomo poder ou não ser proposto por accionistas, apesar de considerar aceitável esta possibilidade.

No que respeita à duração do mandato do Revisor Oficial de Contas, conclui-se que este não tem uma duração pré-determinada, apesar de ter um limite máximo de 4 anos.

Por último, no que concerne às competências, poderes e deveres do ROC, importa referir que estas vêm mencionadas nos artigos 420º, 421º e 422º do CSC, não se dispensando, ainda, a consulta do artigo 64º CSC nem do EOROC.

12. BIBLIOGRAFIA

- ABREU, J.M. COUTINHO DE – *Governança das sociedades comerciais*, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2010; *Código das sociedades comerciais em comentário*, Vol. I e IV, Almedina, 2013; *Curso de Direito Comercial*, Vol. II, 4ª ed., Almedina, Coimbra, 2013;
- ANTUNES, JOSÉ ENGRÁCIA – *Direito das sociedades*, ed. do autor, 2010;
- BARROTE, ISABEL – “A independência no trabalho do auditor e na governação das empresas”, in *Revista de Revisores e Auditores*, Outubro/Dezembro, 2010;
- CÂMARA, PAULO – “Governo das Sociedades e o Código das Sociedades Comerciais”, *Código das Sociedades Comerciais e Governo das Sociedades*, Coimbra, Almedina, 2008, p.9-141; “Os modelos de governo das sociedades anónimas”, AAVV., *Reformas do Código das Sociedades*, Almedina, Coimbra, 2007, p.179-242;
- CÂMARA, PAULO – “Os modelos de governo das sociedades anónimas”, AAVV., *Reformas do Código das Sociedades*, Almedina, Coimbra, 2007, p.179-242;
- CÂMARA, PAULO/ DIAS, GABRIELA FIGUEIREDO – “O Governo das Sociedades Anónimas”, *O Governo das Organizações. A Vocação Universal do Corporate Governance*, Almedina, Coimbra, 2011, p.43-94;
- CMVM – *Governo das Sociedades Anónimas: proposta de alteração do Código das Sociedades Comerciais*. Processo de Consulta Pública nº1/2006, 2006;
- CORDEIRO, MENEZES – *Manual de Direito das Sociedades. I. Das sociedades em especial*, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2007; *Código das Sociedades Comerciais Anotado*, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2011;
- COSTA, ANTÓNIO – “Uma actividade cada vez mais necessária”, in *Diário Económico – Quem é quem Sociedades de Revisores Oficiais de Contas*, 2013;

- COSTA, CARLOS BAPTISTA – *Auditoria Financeira, teoria e prática*, 8ª ed. , Editora Rei dos Livros, Lisboa, 2007;
- CUNHA, PAULO OLAVO – *Direito das sociedades comerciais*, 5ª ed., Almedina, Coimbra, 2012;
- DIAS, GABRIELA FIGUEIREDO – *Fiscalização de sociedades de responsabilidade civil*, Almedina, Coimbra, 2006; “A fiscalização societária redesenhada: independência, exclusão de responsabilidade e caução obrigatória dos fiscalizadores”, em *Reformas do Código das Sociedades*, IDET/Almedina, Coimbra, 2007, p.277-334; “Conflito de interesses em Auditoria”, AAVV. – *Conflito de Interesses no Direito Societário e Financeiro*, 2010, Almedina, Coimbra, p.565-223; “Controlo de Contas e Responsabilidade dos ROC”, *Temas Societários*, IDET, Almedina, Coimbra, 2006, p.153-207;
- FERRARINI, GUIDO – *European Corporate Governance after the Sarbanes - Oxley Act*, 2003, (não publicado);
- FURTADO, J.PINTO – “Competências e Funcionamento dos órgãos de Fiscalização das Sociedades Comerciais”, *Nos 20 Anos do CSC, Homenagem aos Profs. Doutores A. Ferrer Correia, Orlando de Carvalho e Vasco Lobo Xavier*, 2007, Coimbra Editora, p.593-619;
- GUIMARÃES, JOAQUIM FERNANDO DA CUNHA – “A Declaração do Órgão de Gestão na actividade dos ROC e dos TOC”;
- GOMES, JOSÉ JOÃO MONTES FERREIRA – “A fiscalização externa das sociedades comerciais e a independência dos auditores”, in *Caderno do Mercado de Valores Mobiliários*, nº24, 2006;
- GONÇALVES, ANTÓNIO – “A Evolução das Metodologias da Auditoria”, in *Revista Revisores e Auditores*, OROC, Julho/Setembro 2008;
- HELIODORO, PAULA ALEXANDRA GODINHO PIRES – “A mudança de auditor e o relatório de auditoria financeira”, Lisboa 2014, (não publicado);
- MAIA, PEDRO – “Tipos de sociedades comerciais”, AAVV., *Estudos de direito das sociedades* (coordenação do Professor Coutinho de Abreu), 10º ed., Almedina, Coimbra, 2010, p.7-39;
- MARQUES, TIAGO ESTEVÃO – *Responsabilidade Civil dos Membros de Órgãos de Fiscalização das Sociedades Anónimas*, Almedina, Coimbra, 2009;

- NEVES, RUI DE OLIVEIRA – “Conflito de Interesses no Exercício de Funções de Fiscalização”, AAVV. – *Conflitos de Interesses no Direito Societário e Financeiro*, 2010, Almedina, Coimbra, p.293-313;
- OROC – *Manual dos Revisores Oficiais de Contas*, versão nº37;
- RODRIGUES, LÚCIA LIMA/ GOMES, DELFINA/ CRAIG, RUSSEL – “Corporatism, Liberalism and the Accounting Profession in Portugal Since 1755”, *in Revista The Accounting Historians Journal*, 30(1), 2003, pp.95-128;
- SOUZA, RODRIGO GARGIONI DE – *Lei de Sarbanes-Oxley, Auditoria e Fraudes*, Florianópolis, 2004;
- SOUSA, O. – “Evolução para Além da Sarbanes-Oxley”, CCSA, *in Revista de Auditoria interna*, n.º25, Janeiro/Março de 2007;
- VENTURA, RAUL – “Regras especiais de eleição de administradores de sociedades anónimas (CSC, art. 392º)”, *Estudos vários sobre sociedades anónimas. Comentário ao Código das Sociedades Comerciais*, Almedina, Coimbra, 1992 (reimpressão 2003), p. 515-528.

Legislação:

- CÓDIGO DAS SOCIEDADES COMERCIAIS, aprovado pelo Decreto-Lei n.º262/86 de 2 de Setembro, Diário da República, 1.ªSérie, n.º201 Parte A (06-11-07), Alterado pelo Decreto-Lei n.º76-A/2006, de 29/03/06, SITOC.
- DECRETO-LEI Nº 49381, 15 de Novembro de 1969;
- DECRETO-LEI Nº 1/72, de 3 de Janeiro;
- DECRETO-LEI Nº 519-L2/79, de 29 de Dezembro;
- DECRETO-LEI Nº 422-A/93, de 30 de Dezembro;
- DECRETO-LEI Nº 262/89, de 2 de Setembro;
- DECRETO-LEI Nº 487/99, de 16 de Novembro;
- DECRETO-LEI Nº 76-A/2006, de 29 de Março;
- DECRETO-LEI Nº 224/2008, de 20 de Novembro;
- DIRETIVA N.º 83/349/CEE, “Define os requisitos quanto à elaboração das contas consolidadas”, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 3 de Julho de 1983, Publicado no JOCE n.º L193, 18/07/1983;

- DIRETIVA N.º84/253/CEE, “Relativa à aprovação das pessoas encarregadas da fiscalização legal dos documentos contabilísticos”, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 10 de Abril de 1984, Publicado no JOCE n.º L 126 de 12/05/1984;
- DIRETIVA N.º2006/43/CE, “Relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas, que altera as Diretivas n.º78/660/CEE e n.º83/349/CEE do Conselho e que revoga a Diretiva n.º84/253/CEE do Conselho”, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de Maio de 2006, Publicado no JOCE n.º L 157, de 09/06/2006;
- ESTATUTO DA ORDEM DOS ROC, republicado pelo Decreto-Lei n.º 224/2008, Diário da República, 1.ª Série, n.º226, de 20 de Novembro de 2008;
- RECOMENDAÇÃO ° 2002/590/CE, “A independência dos Revisores Oficiais de Contas na UE: Um conjunto de Princípios Fundamentais”, da Comissão, de 16 de Maio.
- RECOMENDAÇÃO N.º 2001/256/CEE, da Comissão, de 15 de Novembro de 2000;
- REGULAMENTO nº6/2000, da CMVM.

ÍNDICE

1. Introdução.....	2
2. O Revisor Oficial de Contas.....	3
3. Enquadramento histórico do Revisor Oficial de Contas.....	5
4. O Revisor Oficial de Contas em Portugal.....	8
5. Modelos de Organização Societária.....	12
5.1. Modelo dualista.....	12
5.2. Modelo anglo-saxónico.....	13
5.3. Modelo tradicional.....	14
6. O Revisor Oficial de Contas no âmbito do modelo tradicional simples e complexo.....	15
7. Requisitos do Revisor Oficial de Contas.....	20
8. Designação do Revisor Oficial de Contas.....	22
9. Mandato do Revisor Oficial de Contas.....	24
10. Competências, poderes e deveres do Revisor Oficial de Contas.....	25
10.1. Competências.....	25
10.2. Poderes.....	26
10.2.1. Poder de exigência da Declaração do Órgão de Gestão por parte do ROC.....	28
10.3. Deveres.....	30
11. Conclusão.....	33
12. Bibliografia.....	34