



## COMENTÁRIOS E CONTRIBUTOS

### da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

para a **Proposta de anteprojeto** que visa a transposição no ordenamento jurídico nacional da Diretiva (EU) 2022/2464, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 14 de dezembro de 2022 (Corporate Sustainability Reporting Directive - “CSRD”)

#### I) Considerações introdutórias

Os presentes comentários e contributos destinam-se dar cumprimento ao solicitado pelo Gabinete do Sr. Ministro de Estado e das Finanças, no âmbito da **consulta prévia relativa à Proposta de anteprojeto** que visa a transposição no ordenamento jurídico nacional da **Diretiva (UE) 2022/2464** (Corporate Sustainability Reporting Directive – CSRD), do Parlamento Europeu e do Conselho, de 14 de dezembro de 2022, bem como da **Diretiva Delegada (UE) 2023/2775**, da Comissão, de 17 de outubro de 2023, que altera a Diretiva 2013/34/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, no que respeita aos ajustamentos dos critérios de dimensão para as micro, pequenas, médias e grandes empresas ou grupos (Diretiva Delegada).

Analisada a mencionada Proposta de anteprojeto, verificamos que se propõem alterações profundas ao **Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC)**, aprovado pela Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, alterada pela Lei n.º 99-A/2021, de 31 de dezembro, e pela Lei n.º 79/2023, de 20 de dezembro.

#### Sede

Rua do Salitre, n.º 51/53 | 1250-198 Lisboa  
Telefone(+351) 213 536 158 | Fax(+351) 213 536 149  
[geral@oroc.pt](mailto:geral@oroc.pt)

#### Serviços Regionais do Norte

Av. da Boavista, n.º 3477/3521 2.º andar | 4100-139 Porto  
Telefone(+351) 226 168 117 | Fax(+351) 226 102 158



A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, enquanto associação pública profissional, está disponível para aprovar a generalidade das alterações propostas ao seu Estatuto, as quais, reconhecendo a qualificação, isenção, independência e competência técnica dos seus membros, aliada à robustez e credibilidade destes profissionais, atribui-lhes as funções de garantia de fiabilidade do relato de sustentabilidade, em conformidade, aliás, com o proposto pela Diretiva (UE) 2022/2464 - CSRD. Neste sentido, a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, vem remeter os seus comentários e contributos relativamente à **Proposta de anteprojeto** ora apresentada, com o objetivo de melhor adequar o seu Estatuto ao desempenho das novas funções e de forma a garantir a salvaguarda do interesse público.

## II) Exposição de motivos

### a) **Questão prévia – necessidade de aprovação em Assembleia Representativa**

A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas é uma pessoa coletiva de direito público, que no exercício dos seus poderes públicos, pratica os atos administrativos necessários ao desempenho das suas atribuições, nos termos do respetivo Estatuto. Sendo certo que, quaisquer alterações ao seu Estatuto terão obrigatoriamente de ser aprovadas pela Assembleia Representativa desta Ordem, nos termos do disposto na alínea j) do artigo 16.º do EOROC e do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 15.º da Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro, alterada pela Lei n.º 12/2023, de 28 de março.

Feita esta ressalva, e pese não seja possível, nesta fase embrionária, dar cumprimento ao disposto nas disposições legais mencionadas, em virtude do reduzido espaço temporal concedido para pronúncia, a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, através do seu Conselho Diretivo, analisou a Proposta de anteprojeto para transposição da Diretiva (UE) 2022/2464 - CSRD, e vem assim, emitir os comentários e sugestões que considera mais relevantes, sem prejuízo de posteriormente, quando exista uma proposta consolidada, adotar os competentes procedimentos legais.

### b) **Abertura da profissão – acolhimento de prestadores de serviços independentes**

A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas manifesta a sua disponibilidade para acolher profissionais que possam executar os serviços de auditoria de relato de sustentabilidade, ou, de forma mais técnica, os serviços de garantia de fiabilidade (*assurance*) sobre o referido relato de sustentabilidade.



É verdade que a Diretiva permite que os Estados Membros possam atribuir as funções de garantia de fiabilidade de relato de sustentabilidade, para além dos Revisores Oficiais de Contas, a prestadores de serviços independentes. No entanto, trata-se de uma mera faculdade que cada Estado Membro poderá, ou não, adotar devendo, para o efeito, ter em consideração o seu respetivo ordenamento jurídico. Sendo de notar que a maioria dos Estados Membros optou por não abrir o exercício da auditoria de relato de sustentabilidade a outros profissionais que não os ROC.

A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas nada tem a opor a tal pretensão, desde que sejam asseguradas as condições estabelecidas na Diretiva quanto ao exame (nomeadamente quanto a matérias que sejam claramente nucleares para suportar essa natureza de serviços, incluindo ética e independência) e ao estágio, pelo que existem alguns aspetos, não contemplados na Proposta, que devem, necessariamente, ser objeto de ajustamento.

**c) Operacionalização de registo – a desnecessidade de multiplicar registos com as mesmas pessoas**

A Proposta de anteprojecto prevê a existência de oito registos, que implicam duplicações significativas e infundadas - quatro na OROC e quatro na CMVM.

Torna-se, pois, necessário ajustar esta componente, senão vejamos:

Todos os Revisores Oficiais de Contas (**ROC**) atuais estão habilitados a prestar os serviços de auditoria de relato de sustentabilidade após frequência de ações de formação presenciais (obrigatórias) que assegurem a obtenção dos conhecimentos adequados ao exercício da atividade de Auditores de Relato de Sustentabilidade (**ARS**), (preenchidos que estejam os requisitos previstos na Diretiva). Assim, não haveria a necessidade, prevista na Proposta do anteprojecto, de os ROCs estarem inscritos numa segunda lista de ARS.

Ora, os Revisores Oficiais de Contas podem e devem manter-se inscritos, como tal, na lista de Revisores Oficiais de Contas, ficando habilitados a exercer, não só a auditoria financeira (serviços da competência exclusiva dos Revisores Oficiais de Contas), como, também, os serviços de auditoria do relato de sustentabilidade. Relativamente aos novos ROC que pretendam inscrever-se após a entrada em vigor do diploma legal que aprove as alterações ora propostas, serão contempladas no exame as matérias de relato de sustentabilidade, sendo, assim, também, assegurados os conhecimentos e competências para que possam assumir as duas funções – permanecendo inscritos na lista de Revisores Oficiais de Contas.



Quem pretenda apenas assumir as funções de ARS, sem obter as competências para exercer as funções de auditoria financeira, será então inscrito na lista de “Auditores de Relato de Sustentabilidade” (ARS) ficando estes com possibilidade de exercer tais serviços, mas excluindo auditoria financeira (reservada a Revisores Oficiais de Contas).

Com esta solução, evita-se a duplicação de registo de todos os Revisores Oficiais de Contas em duas listas, com as seguintes vantagens:

- Evita a proliferação de atos administrativos, desnecessários/inúteis – por exemplo, um averbamento por alteração de morada de um ROC, obrigaria a um ato administrativo na lista de ROC, um ato administrativo na lista de ARS e, porque tais registos também devem ser feitos na CMVM, igualmente dois atos administrativos na CMVM.
- Torna o processo mais claro e não coloca em causa o prestígio da profissão ROC que, internacionalmente, dispõe de competências para executar qualquer tipo de auditoria ou prestar quaisquer serviços de garantia de fiabilidade (como sejam as auditorias de relato de sustentabilidade) – razão pela qual a Diretiva (UE) 2022/2464 - CSRD sempre partiu da premissa que é aos Revisores Oficiais de Contas, que deve ser dado esse reconhecimento.
- Os Revisores Oficiais de Contas são os profissionais que, pelas funções que desempenham junto das empresas e outras entidades, melhor estão qualificados para o exercício das funções de garantia de fiabilidade do relato de sustentabilidade porque detêm um conhecimento transversal e profundo destas entidades, bem como das normas de relato internacionais que virão a ser aplicadas com as devidas adaptações;
- Os novos Revisores Oficiais de Contas ficarão, desde logo, capacitados para o exercício daquelas funções, considerando que o Novo Regulamento de Inscrição e de Exame (aprovado pela Assembleia Representativa da Ordem de 18 de julho de 2024, por força das alterações introduzidas no Estatuto da Ordem pela Lei n.º 79/2023, de 20 de dezembro, e que será brevemente objeto de publicação no Diário da República) passou a incluir as matérias de sustentabilidade (em adição a todas as matérias atualmente exigidas) no exame de acesso à Ordem;
- Facilita a implementação plena da Diretiva no que se refere a sociedades de profissionais.

Do mesmo modo, também às Sociedades de Revisores Oficiais de Contas (SROC) deve ser-lhes reconhecida a habilitação para prestar serviços de auditor de relato de sustentabilidade,



sem ser necessário inscrever-se num segundo registo de “Sociedades de Auditores de Relato de Sustentabilidade”. Neste caso, continua a poder cumprir o requisito imperativo da Diretiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, que impõe que mais de metade dos direitos de votos sejam detidos por Revisores Oficiais de Contas.

Quem se pretenda organizar para exercer apenas os serviços de auditoria de relato de sustentabilidade, mas não a auditoria financeira, então constituiria uma “lista de Sociedade de Auditores de Relato de Sustentabilidade” e, para esse efeito, faria parte da listagem de tais sociedades.

Essa listagem contemplava apenas as sociedades de ARS que não fossem SROC (à semelhança das pessoas individuais).

Mais uma vez, também aqui evitar-se-ia a duplicação de atos administrativos, sempre que se tivesse de proceder a qualquer averbamento de alteração nas sociedades, com o efeito igualmente sentido no registo na CMVM.

Permitira, também, conferir o requisito equivalente (como determina a mencionada Diretiva) de que essas mesmas sociedades de ARS tenham de ter uma maioria de direitos de votos de pessoas habilitadas a executar tais serviços.

#### **d) Requisitos de inscrição de ARS (que não sejam ROC)**

A Proposta de anteprojeto reconhece a necessidade de estas pessoas se submeterem a exame e estágio. Acontece que, não sendo elas ROC, não basta disporem de conhecimentos de normas de sustentabilidade e normas de fiabilidade, o que seria manifestamente insuficiente.

É fundamental disporem de conhecimentos mais abrangentes, nomeadamente de normas de auditoria, já que todas as normas de garantia de fiabilidade assentam nas normas de auditoria, existindo mesmo referências cruzadas e aplicação supletiva daquelas.

Ora, não sendo ROC, tem necessariamente que dispor desse conhecimento para poder exercer a profissão de Auditor de Relato de Sustentabilidade.

Também, nas matérias de suporte ao trabalho é essencial disporem de conhecimentos em princípios de relato financeiro, de direito societário, estatística, estatuto da profissão e ética e deontologia.

Apenas dessa forma será assegurado o cumprimento dos requisitos que a Diretiva impõe.



#### e) Regime de transição

Importa assegurar o alinhamento de datas no regime de transição previsto no artigo 19.º da Proposta de anteprojeto.

Por um lado, de forma a evitar qualquer hiato, todos os Revisores Oficiais de Contas estão automaticamente habilitados – tal como a Diretiva preconiza e a lista de Revisores Oficiais de Contas assim o determina, como anteriormente se sugeriu.

Os novos Revisores Oficiais de Contas que se encontram em processo de exame e de inscrição ao abrigo do atual Estatuto, ficam habilitados ao exercício daquelas funções assim que tiver concluído o respetivo processo. Os Revisores Oficiais de Contas que iniciem o processo de exame e de inscrição ao abrigo do Estatuto da Ordem com as alterações ora propostas, ficam igualmente habilitados já que o novo processo de exame e de inscrição contempla as matérias de exame de sustentabilidade. Desta forma, não se corre qualquer risco de ocorrerem hiatos.

Não deve estabelecer-se, no entanto, que o processo tenha de estar concluído imperativamente até 2026, uma vez que, existem processos de exames anuais que podem ser repetidos (embora com regime de prescrição), pelo que é desnecessário criar esse limite (já que o regime tem um limite próprio dependente da data em que se inicia o exame).

Por um outro lado, com o novo regime previsto no Novo Regulamento de Exame e de Inscrição, os Revisores Oficiais de Contas passam a ter os exames em matéria de sustentabilidade, pelo que ficam, desde logo, habilitados ao exercício das funções em causa.

Por último, essas normas apenas preveem a transição e habilitação a Revisores Oficiais de Contas, já que esses são os únicos profissionais, atualmente, a exercer essa função.

Efetivamente, nos termos da Circular n.º 2/24 da CMVM, só pode, presentemente, executar trabalhos de garantia de fiabilidade, sobre o relato de sustentabilidade, as pessoas autorizadas para o exercício da atividade de Revisor Oficial de Contas nos termos legais.



O artigo 19.º que encerra as disposições transitórias, refere “3 - Os auditores do relato de sustentabilidade e os revisores oficiais de contas relativamente aos quais, em 1 de janeiro de 2024, esteja a decorrer um processo de autorização ou equiparável, não estão sujeitos aos requisitos de formação inicial e exame para o exercício de atos próprios relacionados com a auditoria do relato de sustentabilidade, desde que concluem esse processo até 1 de janeiro de 2026.”

Assim, para tornar mais clara a interpretação deste artigo, deverá o mesmo apenas referir-se aos Revisores Oficiais de Contas e não a Revisores Oficiais de Contas e Auditores do Relato de Sustentabilidade, tendo ainda presente a necessidade de formação obrigatória, exigível aos Revisores Oficiais de Contas, conforme acima descrito.

#### **f) Regime de início de aplicação do Relato de sustentabilidade**

Considerando que a data previsível de publicação do diploma será já no decurso de 2025, o primeiro relatório de sustentabilidade terá de ser em 2026 sobre o período de 2025.

Não é possível operacionalizar os deveres incluídos na Proposta de anteprojeto em tempo útil. Desde logo, a eleição do Revisor Oficial de Contas ou do Auditor de Relato de Sustentabilidade pela assembleia geral das sociedades para executar o serviço de auditoria sobre o relato de sustentabilidade.

Mas, também, devido ao facto de se alterar o conceito de entidade de interesse público (EIP), passando a incluir entidades nacionais com valores mobiliários admitidos à negociação fora de Portugal. Ora, estas entidades, caso sejam consideradas de grande dimensão (mas de 500 trabalhadores), teriam de publicar relatório de sustentabilidade relativo a 2024. Para estas entidades, este regime será uma surpresa uma vez que estavam excluídas, até agora, do conceito de EIP. Verificando-se uma aplicação puramente retroativa do regime ora proposto, sem que aquelas entidades tivessem qualquer hipótese de antecipação.



#### **g) Regime de aplicação do normativo internacional**

Tem sido uma matriz essencial da nossa profissão, o pleno acolhimento das normas internacionais de auditoria e das normas internacionais de trabalho de fiabilidade, até que alguma dessas normas venha a ser adotada pela União Europeia.

Não tem sido atribuída competência à Ordem dos Revisores Oficiais de Contas ou à CMVM para alterar as referidas normas e/ou respetivos limites de aplicação, e bem.

Na Proposta de anteprojeto, introduz-se a possibilidade da CMVM poder regular ou alterar aqueles normativos internacionais.

A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas defende que a aplicação do normativo internacional seja integral, sem qualquer modificação. Em conformidade, aliás, com o disposto no segundo parágrafo do n.º 1 do artigo 26.º da Diretiva 2006/43/CE. No passado, já tivemos normas de auditoria nacionais, mas tal procedimento foi abandonado, tendo a prática vindo a demonstrar que essa solução foi manifestamente adequada, não se conhecendo qualquer estudo ou ocorrência que demonstre o seu contrário.

Considerando, que existe um esforço relevante de utilização de sistemas informáticos de suporte a auditoria e a serviços de garantias de fiabilidade de cariz internacional, partilhados pelas redes em que os auditores se integram; considerando, que qualquer alteração face ao normativo internacional obriga a custos de contexto e modificações onerosas, sem qualquer justificação plausível; e, ainda, considerando, que para auditar grupos económicos situados em geografias diferentes da nacional, teria de ser necessário obter serviços de auditores desses países, que seguem as normas internacionais (e não as hipotéticas portuguesas); deverá manter-se, por isso, a aplicação do normativo internacional puro, sem qualquer modificação, seja ele de auditoria, seja de serviços de garantia de fiabilidade sobre o relato de sustentabilidade ou de outra natureza.

#### **h) Regime de regulamentação do Estatuto da OROC**

Com vista à preservação da segregação de funções e equilíbrio institucional e legislativo, não deveriam ser dados poderes de regulamentação em matérias do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas a terceiros. Para além de oferecer dúvidas constitucionais, nomeadamente em matéria de autorregulação, que caracteriza e individualiza as associações públicas profissionais, a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas dispõe de um órgão de supervisão independente que





assegura o adequado equilíbrio e isenção do funcionamento da Ordem, pelo que, é necessário estabelecer a distinção entre o âmbito de competência deste órgão e o âmbito de competência da CMVM.

O exemplo de regulamentação da formação dos membros da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, é uma matéria da competência da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, sempre o foi. Na vertente da sustentabilidade, não poderá por isso ser a CMVM a determinar o número de horas de formação. A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas dispõe de um Regulamento de Formação que pode perfeitamente ser adaptado a esta nova realidade. Esse Regulamento é objeto de apreciação do Conselho de Supervisão da Ordem, sendo também ouvida a CMVM, pelo que, o poder regulamentar está devidamente estabelecido e faz parte das atribuições da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

Assim, vem a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, **apresentar as suas sugestões e comentários à Proposta de anteprojeto para transposição da Diretiva (UE) 2022/2464 – CSRD, no que respeita às alterações sugeridas ao Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, bem como em outras áreas relevantes, conforme anexo.**

Estaremos sempre disponíveis, para discutir todas matérias de fundo e trabalhar no aperfeiçoamento da Proposta de anteprojeto, com eventuais soluções alternativas de redação, que permitam alcançar o objeto pretendido.

**Junta: ANEXO.**

Lisboa, 9 de dezembro de 2024

Fernando Virgílio Macedo

**Bastonário da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas**