
Manual do Revisor Oficial de Contas

Dezembro de 2001

Verificação das Entradas em Espécie para Realização de Capital das Sociedades

ÍNDICE	Parágrafos
INTRODUÇÃO	1 - 6
OBJECTIVO	7 - 8
PROCEDIMENTOS DE VERIFICAÇÃO	9 - 13
CONSIDERAÇÕES SOBRE A AVALIAÇÃO DOS BENS	14 - 16
OUTRAS CONSIDERAÇÕES	17 - 20
RELATÓRIO	21 - 23
ENTRADA EM VIGOR	24
Modelo 1 - Entrada em espécie, sendo a avaliação efectuada por terceiro	
Modelo 2 - Entrada em espécie, sendo a avaliação efectuada pelo revisor independente	
Modelo 3 - Entradas em dinheiro posteriormente utilizadas em aumento de capital social	

INTRODUÇÃO

1. As entradas para o capital das sociedades, quer aquando da constituição quer em futuros aumentos, podem ser realizadas por duas formas: ou em dinheiro ou em bens diferentes de dinheiro (entradas em espécie).
2. Quanto às entradas em dinheiro estas podem:
 - ter por objectivo a realização de capital, mediante entregas antecipadas, imediatas ou diferidas;
 - ter tido inicialmente objectivo diferente, designadamente prestação suplementar ou acessória, empréstimo, suprimento, adiantamento, abono, avanço, etc., sendo posteriormente utilizadas para a realização de capital.
3. A expressão "entradas em espécie" tem um âmbito bastante lato abrangendo:
 - terrenos, edifícios, equipamentos fabris, mobiliário, viaturas e outro material de transporte, mercadorias, matérias primas, produtos, etc.;
 - direitos de crédito, títulos e partes sociais, etc.;
 - marcas, patentes, alvarás, direitos de propriedade e de arrendamento, e até mesmo o trespasse (ver Directriz Contabilística n.º 12 - Conceito Contabilístico de Trespasse); e/ou
 - outros activos ou conjuntos de activos e passivos (quando a diferença for positiva).
4. Nos termos da 2.ª Directiva da União Europeia, as entradas em espécie devem ser objecto de relatório por perito independente. Em Portugal, por força dos n.ºs 1 e 2 do art.º 28.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), tal perito tem de ser um revisor diferente do revisor responsável pelo exame e certificação legal das contas. Com excepção da França, que tem um sistema idêntico ao nosso, nos restantes países da União Europeia tal perito pode ser o revisor da própria empresa.
5. De acordo com o n.º 3 do art.º 28.º "*O relatório do revisor deve, pelo menos: ... c) avaliar os bens, ...*". Na maioria dos países da União Europeia, entende-se que a função do revisor é apenas a de emitir uma opinião sobre a avaliação efectuada por terceiros, que podem ser os próprios interessados e/ou peritos especialistas.
6. Os aspectos mais relevantes das entradas em espécie prendem-se com o âmbito do trabalho de verificação a efectuar pelo revisor e a sua responsabilidade, com os critérios de avaliação, com a eventual utilização de trabalho efectuado por outros peritos, com a conversão de créditos em capital e com o tratamento contabilístico do eventual excesso do valor atribuído aos bens relativamente ao que se pretende realizar.

OBJECTIVO

7. O objectivo da presente Directriz de Revisão/Auditoria (DRA) é o de estabelecer normas e proporcionar orientação quanto aos procedimentos a adoptar neste tipo de trabalho e à forma e conteúdo do relatório a emitir, para efeitos do art.º 28.º (constituição) e do n.º 1 do art.º 89.º (aumentos de capital) do CSC.
8. Para o efeito, toma-se em consideração a DRA 700 - Relatório de Revisão/Auditoria e a DRA 800 - Relatório do Revisor/Auditor sobre Trabalhos com Finalidade Especial, na parte relativa à conformidade com requisitos contratuais ou legais, e as orientações das autoridades comunitárias nas discussões havidas entre a Comissão e o Comité de Auditoria.

PROCEDIMENTOS DE VERIFICAÇÃO

9. O trabalho do revisor incide normalmente sobre um documento apresentado pelos interessados que descreva os bens, direitos e obrigações em que consistem as entradas em espécie, bem como os critérios usados na respectiva avaliação.
10. O objectivo do trabalho do revisor consiste em dar cumprimento aos requisitos do n.º 3 do art. 28.º do CSC, ou seja:
 - a) descrever os bens;
 - b) identificar os seus titulares;
 - c) indicar os critérios utilizados para a avaliação dos bens e a quantia resultante da avaliação; e
 - d) confirmar que tal quantia é suficiente para realizar o capital.
11. O revisor deve também verificar se os bens constantes desse documento estão em condições de poderem ser utilizados na realização de capital, ou seja, se são bens operacionais, úteis ou facilmente transaccionáveis para a sociedade.
12. Os procedimentos a utilizar na verificação das entradas em espécie devem obedecer ao disposto nas Normas Técnicas e Directrizes de Revisão/Auditoria que seja aplicável ao tipo de bens, direitos ou obrigações e às circunstâncias concretas, com vista a atingir o objectivo indicado no parágrafo 10.
13. O revisor deve, designadamente, confirmar a titularidade dos bens ou direitos em causa, bem como eventuais ónus, encargos ou quaisquer condicionamentos que sobre eles possam existir, através da obtenção de certidões da respectiva Conservatória (no caso de bens ou ónus sujeitos a registo obrigatório) ou de confirmações obtidas directamente das entidades respectivas ou da execução de procedimentos alternativos (nos restantes casos). O revisor não é responsável pela falta de registos obrigatórios ou por certidões ou outras confirmações que não correspondam à situação existente, mas deve averiguar quaisquer indicações que a tal respeito cheguem ao seu conhecimento.

CONSIDERAÇÕES SOBRE A AVALIAÇÃO DOS BENS

14. O revisor é sempre responsável pela adequação dos critérios de avaliação utilizados, quer a avaliação tenha sido realizada por si, quer por terceiros. Na maioria dos casos o critério adequado é o do justo valor, podendo servir de orientação a Directriz Contabilística 13 - Conceito de Justo Valor ou as regras constantes das Normas Internacionais de Contabilidade (NIC), designadamente os parágrafos 39 e 40 da NIC 22 - Concentrações de Actividades Empresariais.
15. O revisor deve assegurar-se que entre a data da avaliação e a data do seu relatório não tenham ocorrido alterações relevantes nos valores.
16. Sempre que na avaliação tenha intervindo um outro técnico ou perito, o revisor deve aplicar os procedimentos constantes da Recomendação Técnica 19 - A Utilização do Trabalho de Outros Revisores/Auditores e de Técnicos ou Peritos. Em caso algum pode o revisor, com base na opinião de outro técnico ou perito, derrogar a sua responsabilidade pela avaliação.

OUTRAS CONSIDERAÇÕES

17. A conversão em capital de créditos sobre a sociedade deve ser apreciada não no âmbito dos créditos em causa mas no âmbito dos activos que entraram na sociedade e que deram origem a esses créditos.

Manual do Revisor Oficial de Contas

18. Quando se trate de conversão em capital de créditos resultantes de transacções com a sociedade, deve o revisor efectuar o trabalho que considere adequado para os fins indicados no parágrafo 11 acima, dispensando particular atenção à natureza e valor das transacções que compõem a quantia a converter.
19. Quando o valor atribuído aos bens exceda o do capital e do eventual prémio de emissão a realizar, o destino de tal excesso poderá ou (i) constituir um crédito do sócio, quando seja convencionada contrapartida a pagar pela sociedade, ou (ii) ficar abrangido, como o prémio de emissão, pelo regime de reserva legal previsto no n.º 3 d) do art.º 295.º (para as sociedades anónimas) e no n.º 2 do art.º 218.º (para as sociedades por quotas) do CSC.
20. Não se está em presença de uma efectiva entrada em espécie, quando se pretende realizar capital com créditos provenientes de entradas em dinheiro que inicialmente tenham tido, ou não, objectivo diferente. Esta situação não está abrangida pelo art.º 28.º do CSC, mas no entanto, e se for solicitado, poderá ser elaborada declaração comprovativa (ver modelo 3). Tal declaração será elaborada pelo próprio revisor responsável pelo exame e certificação legal das contas, não carecendo de verificação especial, uma vez que se insere no âmbito normal do seu trabalho. Quando a sociedade não estiver sujeita a revisão legal das contas, o revisor designado limitar-se-á a verificar os movimentos financeiros subjacentes e a elaborar aquela declaração.

RELATÓRIO

21. O relatório do revisor sobre a observância dos requisitos legais nas entradas em espécie para realização de capital deve conter:
 - a) Título e destinatário;
 - b) Parágrafos introdutórios, com referência à disposição legal a cumprir, descrevendo os bens entregues ou a entregar, com a indicação do seu valor total e dos critérios de avaliação utilizados;
 - c) Parágrafo das responsabilidades, indicando a entidade avaliadora e descrevendo a responsabilidade do revisor;
 - d) Parágrafos do âmbito em que se descreve a natureza do trabalho realizado de acordo com as Normas Técnicas e Directrizes de Revisão/Auditoria e se refere que o trabalho efectuado proporciona uma base aceitável para a emissão da declaração;
 - e) Parágrafo da declaração, confirmando que as entradas em espécie atingem o valor nominal e, eventualmente, o prémio de emissão e indicando o destino dado ao eventual excesso;
 - f) Data do relatório;
 - g) Assinatura do revisor; e
 - h) Nome e número do revisor.
22. Em princípio, o revisor emite um relatório por cada subscritor de capital mas, se considerar adequado, pode emitir um relatório único. Será, por exemplo, o caso em que vários subscritores entrem com quotas ou acções de uma mesma sociedade.
23. De acordo com o n.º 4 do citado art.º 28.º o relatório do revisor não deve reportar-se a uma data anterior em mais de 90 dias à da escritura, devendo o revisor informar os sócios sobre alterações relevantes de valores de que tenha conhecimento, ocorridas entre a data do seu relatório e a data da escritura.

ENTRADA EM VIGOR

24. A presente DRA aplica-se aos relatórios emitidos em ou após 1 de Fevereiro de 2002.

Manual do Revisor Oficial de Contas

Modelo 1 - Entrada em espécie, sendo a avaliação efectuada por terceiro

Relatório do Revisor Oficial de Contas nos termos do artigo 28.º do Código das Sociedades Comerciais

Aos Sócios da Sociedade

_____ (a)

Introdução

1. O presente relatório destina-se a dar cumprimento ao art.º 28.º do Código das Sociedades Comerciais relativamente à entrega por _____ (b) de bens no valor de _____ (c) para realização de _____ acção (ões) [(quota (s))] por si subscritas no capital da Sociedade _____ (a) com o valor nominal de _____ e o prémio de emissão de _____ (se aplicável) e com a contrapartida de _____ a pagar pela sociedade (se aplicável).
2. A entrada em espécie consiste na entrega dos bens que a seguir se descrevem _____ (d).
3. Os bens foram avaliados por _____ (e), em _____ (c), de acordo com os critérios de avaliação a seguir indicados: _____

Responsabilidades

4. A nossa responsabilidade consiste em apreciar de forma independente a razoabilidade da avaliação dos bens e em declarar que o valor encontrado é suficiente para a realização de capital pretendida.

Âmbito

5. O nosso trabalho foi efectuado de acordo com as Normas Técnicas e Directrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, designadamente a Directriz de Revisão/Auditoria (DRA) 841 - Verificação das Entradas em Espécie para Realização de Capital das Sociedades, as quais exigem que o mesmo seja planeado e executado com o objectivo de obter um grau de segurança aceitável sobre se os valores das entradas atingem ou não o valor nominal das acções (ou quota) atribuídas aos sócios que efectuaram tais entradas, acrescido dos prémios de emissão (se aplicável) e da contrapartida a pagar pela sociedade (se aplicável). Para tanto, o referido trabalho incluiu a verificação:
 - a) da existência dos bens,
 - b) da titularidade dos referidos bens e da existência de eventuais ónus ou encargos;
 - c) da adequação dos critérios usados na avaliação dos mesmos; e
 - d) do valor atribuído aos bens.
6. Entendemos que o trabalho efectuado proporciona uma base aceitável para a emissão da nossa declaração.

Declaração

7. Com base no trabalho efectuado, declaramos que os valores encontrados atingem o valor nominal das acções (ou quota) atribuídas ao sócio que efectua tal entrada, acrescido do prémio de emissão (se aplicável) e da contrapartida a pagar pela sociedade (se aplicável).

..... (Data)

Manual do Revisor Oficial de Contas

..... (Assinatura)

..... (Nome e N.º do ROC)

LEGENDAS

- (a) Identificação da Sociedade, indicando se aplicável "a constituir".
- (b) Subscritor(es).
- (c) Quantia resultante da avaliação.
- (d) Descrição do bem (ou bens) ou remissão para um anexo contendo tal descrição, incluindo os eventuais ónus ou encargos.
- (e) Sócios, órgão de gestão da sociedade, técnico ou perito.

Manual do Revisor Oficial de Contas

Modelo 2 - Entrada em espécie, sendo a avaliação efectuada pelo revisor independente

Relatório do Revisor Oficial de Contas nos termos do artigo 28.º do Código das Sociedades Comerciais

Aos Sócios da Sociedade

_____ (a)

Introdução

1. O presente relatório destina-se a dar cumprimento ao art.º 28.º do Código das Sociedades Comerciais relativamente à entrega por _____ (b) de bens no valor de _____ (c) para realização de _____ acção (ões) [(quota (s))] por si subscritas no capital da Sociedade _____ (a) com o valor nominal de _____ e o prémio de emissão de _____ (se aplicável) e com a contrapartida de _____ a pagar pela sociedade (se aplicável).
2. A entrada em espécie consiste na entrega dos bens que a seguir se descrevem _____ (d).
3. Os bens foram por nós avaliados em _____ (c), de acordo com os critérios de avaliação a seguir indicados: _____

Responsabilidades

4. É de nossa responsabilidade a razoabilidade da avaliação dos bens e a declaração de que o valor encontrado é suficiente para a realização de capital pretendida.

Âmbito

5. O nosso trabalho foi efectuado de acordo com as Normas Técnicas e Directrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, designadamente a Directriz de Revisão/Auditoria (DRA) 841 - Verificação das Entradas em Espécie para Realização de Capital das Sociedades, as quais exigem que o mesmo seja planeado e executado com o objectivo de obter um grau de segurança aceitável sobre se os valores das entradas atingem ou não o valor nominal das acções (ou quota) atribuídas aos sócios que efectuaram tais entradas, acrescido dos prémios de emissão (se aplicável) e da contrapartida a pagar pela sociedade (se aplicável). Para tanto, o referido trabalho incluiu:
 - a) a verificação da existência dos bens;
 - b) a verificação da titularidade dos referidos bens e da existência de eventuais ónus ou encargos;
 - c) a adopção de critérios adequados na avaliação dos mesmos; e
 - d) a avaliação dos bens.
6. Entendemos que o trabalho efectuado proporciona uma base aceitável para a emissão da nossa declaração.

Declaração

7. Com base no trabalho efectuado, declaramos que os valores encontrados atingem o valor nominal das acções (ou quota) atribuídas ao sócio que efectua tal entrada, acrescido do prémio de emissão (se aplicável) e da contrapartida a pagar pela sociedade (se aplicável).

Manual do Revisor Oficial de Contas

..... (Data)

..... (Assinatura)

..... (Nome e N.º do ROC)

LEGENDAS

- (a) Identificação da Sociedade, indicando se aplicável "a constituir".
- (b) Subscritor(es).
- (c) Quantia resultante da avaliação.
- (d) Descrição do bem (ou bens) ou remissão para um anexo contendo tal descrição, incluindo os eventuais ónus ou encargos.

Modelo 3 - Entradas em dinheiro posteriormente utilizadas em aumento de capital social

Declaração

Aos Sócios da Sociedade

_____ (a)

Por nos ter sido solicitado, confirmamos que a quantia de _____ que se pretende incorporar em capital social da _____ (a) consta dos registo contabilísticos referidos à data de _____ a crédito da conta _____ (b), em nome de _____ (c), e é proveniente de entradas em dinheiro.

..... (Data)

..... (Assinatura)

..... (Nome e N.º do ROC)

LEGENDAS

(a) Identificação da Sociedade.

(b) Identificar a conta credora.

(c) Subscritor(es)