



REGIMES JURÍDICO E FISCAL DO AGRUPAMENTO COMPLEMENTAR DE EMPRESAS (ACE)

- O PAPEL DO ROC



A cooperação económica entre empresas constitui uma das formas mais vulgares de organização do mundo empresarial. Hoje em dia é cada vez mais raro vermos empresários a crescer por si só, isoladamente, encarando todos os outros como concorrentes. Considerando que a forma jurídica do Agrupamento Complementar de Empresas (ACE) é das mais frequentes para este tipo de cooperações económicas parece-nos vital que os técnicos em geral (economistas, gestores, técnicos oficiais de contas, revisores oficiais de contas, juristas, etc.) tenham conhecimento do regime aplicável a este tipo de entidades.

O presente estudo pretende dar uma imagem tão abrangente quanto possível do enquadramento jurídico e fiscal do ACE. Centrámos este enquadramento nas áreas em que o Revisor Oficial de Contas (adiante designado apenas de ROC) deverá ter um conhecimento aprofundado quando procede à revisão/auditoria deste tipo de entidades. Por último, procurou-se realçar o papel reservado ao Revisor Oficial de Contas na qualidade de Fiscal Único, ou mesmo como elemento integrante do Conselho Fiscal.

Não procurando ser um estudo exaustivo e detalhado, pretende antes alertar para as situações que se consideram mais significativas neste âmbito.

Os Agrupamentos Complementares de Empresas (ACE)

ENQUADRAMENTO JURÍDICO DOS ACE

Objeto do ACE

O ACE surge na grande maioria das vezes fruto da necessidade de cooperação entre diversas entidades. Esta cooperação é bastante frequente nas obras de grande dimensão, tem surgido como resposta aos requisitos dos concursos públicos (ex: estradas, pontes e outras infraestruturas). Os programas de concurso especificam as condições estabelecidas para admissão dos concorrentes e a apresentação de propostas, sendo que estas propostas são, normalmente, complexas, dado que integram uma pluralidade de ser-

viços/fornecimentos e obrigam a uma dimensão do concorrente que dificilmente uma empresa tem capacidade para responder de forma isolada.

Mais recentemente, a utilização desta forma de cooperação generalizou-se a outro tipo de atividades, por exemplo, um dos ACE a que aludiremos ao longo deste estudo, surge da cooperação de uma empresa tecnológica (Sistemas de Informação) e uma entidade de Serviços Partilhados de Saúde com o objetivo de fornecer a clientes externos novos sistemas financeiros partilhados. Hoje em dia existem diversos tipos de cooperação com maior ou menor dimensão.

O n.º 1 da Base II da Lei n.º 4/73, Lei que instituiu em Portugal os ACE, menciona que "os agrupamentos complementares de empresas não podem ter por fim principal a realização e partilha de lucros e constituir-se-ão com ou sem capital próprio".

No entanto, como é do senso comum, quase todos os ACE que se conhecem são constituídos com o objetivo de proporcionarem lucros porém, formalmente, esses lucros pertencem às empresas que os constituem. O fim explícito do ACE consiste na melhoria das condições de exercício da atividade económica dos membros, em especial no alcance de maiores sinergias, proporcionando maiores lucros aos seus membros. O fim lucrativo é apenas acessório.

A este respeito comentava Vasco Branco Guimarães "(...) "o agrupamento não dá lugar por si próprio à realização e partilha dos benefícios". Tal redação indica claramente que a atividade lucrativa será sempre considerada imputável às empresas que constituem o agrupamento, num critério de transparência fiscal evidente"

O objeto de um ACE deve ser claramente identificável nos seus Estatutos, onde os lucros são referidos como acessórios. A título de exemplo transcreve-se o artigo referente ao objeto de um dos Estatutos consultados que, explicita, desde logo, este desiderato.

ARTIGO X.º OBJETO

UM - O Agrupamento tem por objeto principal a gestão de ativos técnicos, serviços de engenharia, serviços de construção e de manutenção de instalações técnicas e o exercício de atividades e prestação de serviços afins e complementares daqueles.

DOIS - Acessoriamente, o Agrupamento pode ter por objeto a realização e partilha de lucros.

É importante realçar que está vedada aos membros a prática de atividades concorrentes ao objeto do ACE nos termos do art. 9.º n.º 2 do DL n.º 430/73 de 25 de agosto, *“na falta de disposição em contrário, é proibida aos membros do agrupamento atividade concorrente da que este tenha por objeto.”*

Breve enquadramento do Consórcio vs. ACE - principais diferenças e semelhanças

Como foi referido anteriormente a criação de um ACE responde a necessidades específicas de cooperação. Contudo, para responder a essas necessidades existem duas formas jurídicas primordiais de cooperação o consórcio e o ACE.

Embora este estudo se centre na análise aos ACE, considera-se relevante enquadrar sucintamente as diferenças entre o consórcio e o ACE para melhor se compreender o enquadramento jurídico deste tipo de cooperações, através da análise às suas principais diferenças.

No consórcio, ao contrário do que acontece no ACE, não é constituída uma nova pessoa coletiva. Não tem personalidade jurídica, não efetua contratos (ou atos que obriguem a entidade) em nome próprio mas das entidades que o integram. Pode comprovar-se este entendimento através do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 02/03/2004 *“no ordenamento jurídico português o consórcio não tem personalidade jurídica, nem judiciária, não podendo por isso, estar em juízo”*.

Em termos jurídicos, o consórcio assemelha-se ao casamento, cada cônjuge mantém a sua individualidade, quando celebram contratos fazem-no ou individualmente em nome de um dos cônjuges ou em nome dos dois e não de uma nova entidade. Assim, quando as entidades integrantes do consórcio celebram contratos com terceiros, obrigam-se diretamente, ou seja, os direitos e obrigações incidem diretamente sobre elas. Consequentemente, não possui órgãos (administração e fiscalização), apenas é habitual ser designado um chefe (líder) de consórcio cujo objetivo é dirigir e dinamizar o mesmo.

Deste modo, contrariamente ao ACE, não há lugar à obrigatoriedade, de obtenção do certificado de admissibilidade de denominação de pessoa coletiva, emitido pelo Registo Nacional de Pessoas Coletivas, nem da declaração fiscal de início de atividade e nem da matrícula na Conservatória do Registo Comercial. Na prática, observa-se que a maior parte dos consórcios constituídos tem uma denominação (ex: Elos para construção do TGV Poceirão-Caia) mas esta designação não corresponde à constituição de uma nova entidade.

O consórcio tem apenas por base um contrato típico regulamentado por Lei (DL n.º 231/81 de 28 de julho), designado por, contrato de consórcio. Assim, apenas necessita da assinatura de um contrato para ser criado, enquanto o ACE tem por base um enquadramento legal mais complexo e obriga a outros requisitos detalhados nos próximos capítulos deste estudo.

O contrato de consórcio tem a sua vigência definida, enquanto que para o ACE é facultativa, no entanto o mais frequente é que a sua vigência seja também delimitada.

Facilmente se compreende que, para determinado tipo de cooperações menos complexas e, normalmente, de curto prazo haja pre-

ferência pela adoção do regime do consórcio pois obriga a menores formalidades.

Precursos dos ACE:

Para que se entenda mais facilmente o contexto em que os ACE surgem revela-se importante analisar os seus primórdios. Dos primeiros exemplos que se encontraram na literatura consultada destacam-se a ISOLA – Sociedade Comercial de Isolamentos de Cortiça, Lda. que remonta a 1953. O objeto social era o comércio de aglomerados de cortiça e subprodutos. A constituição da ISOLA surgiu da necessidade de potenciar as vendas no mercado por parte de diversos concorrentes do setor. A ISOLA administrava as vendas e as compras das empresas sócias e imputava os resultados líquidos (positivos ou negativos) a essas empresas. A grande diferença da ISOLA para as restantes sociedades é que esta não tinha como propósito o lucro, mas a satisfação dos interesses dos seus sócios.

Outro exemplo é o da UCEL, União Cerâmica Exportadora, Lda., de 1963, cujos sócios eram diversos produtores de cerâmica e cujo objeto era a *“colocação no estrangeiro de produtos fabricados pelas próprias empresas, distribuindo a UCEL as encomendas por si angariadas entre elas, mas sendo todas as vendas feitas por conta e risco das mesmas empresas associadas”*.

Nestes dois exemplos, verificamos que o fim das duas sociedades (cooperação e partilha) é bastante próximo do que viria a ser o agrupamento complementar de empresas e, inclusive no segundo caso, as quotas não eram transmissíveis, sendo liquidadas se algum dos sócios pretendesse deixar a sociedade.

Facilmente se constata que o enquadramento jurídico das sociedades anónimas ou por quotas seria desajustado para este tipo de atividade. Chegou-se à conclusão, no início da década de 1970, que fazia sentido criar um tipo de entidade específica, cujo objeto fosse o agrupamento de várias entidades/pessoas singulares. Assim, foi instituído o ACE, através da Lei n.º 4/73 de 4 de junho, sendo posteriormente complementada pelo DL n.º 430/73 de 25 de agosto.

Efetivamente, a própria conjuntura internacional e a maior competitividade nos mercados (externo e interno), determinaram o aparecimento de novas figuras jurídicas que possuísem personalidade jurídica mas que permitissem uma maior capacidade de resposta e representação que a sociedade não tinha. O estudo de Vasco Guimarães “Aspetos Fiscais dos Agrupamentos Complementares de Empresas” de 1985 enquadra a publicação dos dois diplomas da seguinte forma *“Tais diplomas limitam-se a dar forma e enquadramento legal a uma já repetida aspiração e desejo dos empresários portugueses de então, que vinham de há uns anos àquela parte a chamar a atenção do poder público para a necessidade de instituição de novas formas de organização que respondessem às solicitações do crescente desenvolvimento industrial e comercial (...)”*.

A própria Lei n.º 4/73, no número 1 da Base I, refere *“as pessoas singulares ou coletivas e as sociedades podem agrupar-se, sem prejuízo da sua personalidade jurídica, a fim de melhorar as condições de exercício ou de resultado das suas atividades económicas”* e no n.º 2 conclui *“as entidades assim constituídas são designadas por (agrupamentos complementares de empresas)”*.



A figura do ACE em Portugal foi inspirada pelo GIE ("Groupement d' Interêt Economique") criado em França no ano de 1967. Optou-se por uma figura jurídica específica ao invés de alargar o conceito de sociedade comercial. Todo o enquadramento normativo tem por inspiração o GIE.

De referir, no entanto, que após a sua criação e até à década de 1990, não assistimos à constituição de um elevado número de ACE em Portugal, especialmente em virtude dos períodos de recessão do pós 25 de abril.

Já na década de 1990 e, na sequência das grandes obras públicas, grande parte financiadas por fundos comunitários surgiram diversos ACE, nomeadamente, no âmbito dos contratos de empreitada.

Mais recentemente assistiu-se à criação de ACE em diferentes áreas, em especial ao nível da prestação de serviços com incidência em preocupações de natureza laboral. A grande vantagem a este nível, como se verá adiante, relaciona-se com o vínculo contratual do colaborador do ACE. Todos os colaboradores contratados pelo ACE têm vínculo contratual com esta entidade e não com os seus membros pelo que a extinção do ACE determina a caducidade dos contratos de trabalho. Considerando que os serviços a prestar são limitados no tempo, a estrutura de custos do ACE adapta-se a este requisito.

Personalidade jurídica

Como já se referiu, o ACE, contrariamente ao consórcio, possui personalidade jurídica ou seja é sujeito de direitos e obrigações.

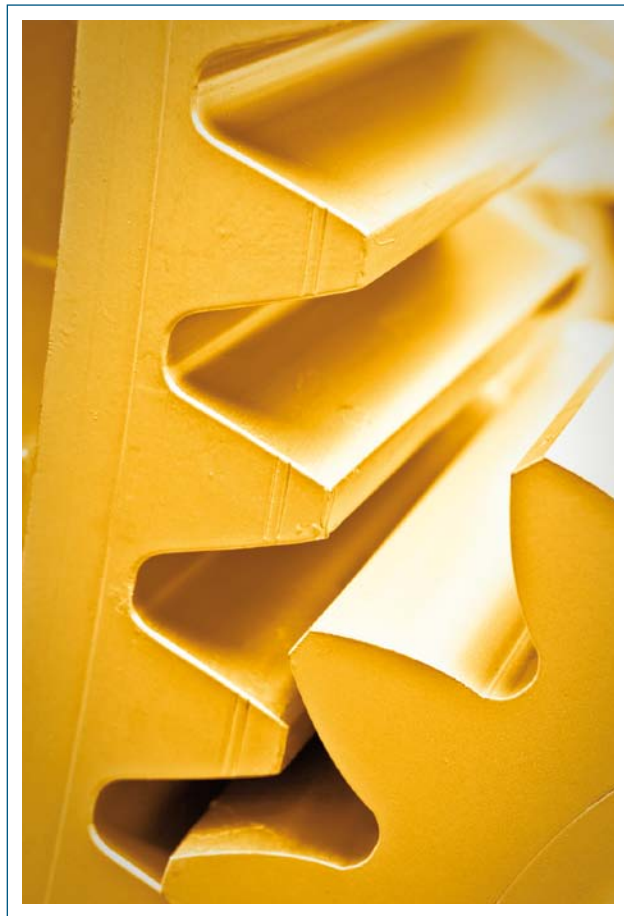
Para a sua criação é necessário cumprir os seguintes requisitos:

- Certificado de admissibilidade do Registo Nacional de Pessoas Coletivas (RNPC);
- Atas da Assembleia-Geral (AG) de cada sociedade integrante ou do Conselho de Administração (caso o poder lhe tenha sido atribuído pela AG ou estatutariamente) que contenham a deliberação de criação do ACE e onde constem os poderes para outorga do contrato constitutivo;
- Estatutos do ACE (aprovados pelas administrações das sociedades integrantes).

O contrato constitutivo está dispensado de escritura pública (como tinha sido inicialmente consagrado pela Lei n.º 4/73 de 4 de junho) na sequência do processo de simplificação administrativa propagado pelo DL n.º 36/2000 de 14 de março. Assim, para a constituição de um ACE é necessário apenas o documento particular (contrato constitutivo).

Como possui personalidade jurídica é necessário o registo da firma que é sujeita à autorização prévia do RNPC. Para isso terá que ser obtido o certificado de admissibilidade emitido, também, pelo RNPC. A denominação deve conter "agrupamento complementar de empresas" ou "ACE" de acordo com o n.º 1 da Base III da referida Lei 4/73.

De salientar que, conforme referido no n.º 1 do art. 3.º do DL n.º 430/73 "A firma do agrupamento poderá consistir numa denominação particular ou ser formada pelos nomes ou firmas de todos os seus



membros ou de pelo menos, um deles". Já o n.º 2 do citado artigo menciona "Quando da firma do agrupamento não constarem os nomes, ou firmas de todos os seus membros, deverão estes ser especificados em todas as publicações obrigatórias e em todos os atos ou contratos escritos em que o agrupamento intervenha. Se, porém, o número de agrupados for superior a cinco, bastará a especificação do nome ou firma de cinco".

A razão para esta obrigatoriedade deriva do facto de o ACE ser uma pessoa coletiva cujos membros respondem subsidiariamente pelas dívidas do agrupamento, pelo que é bastante relevante dar a conhecer perante terceiros a identificação dos membros participantes.

Contrato constitutivo

De acordo com a Base III, n.º 1, da Lei n.º 4/73, no contrato constitutivo devem constar:

- A firma;
- O objeto;
- A sede;
- A duração (quando limitada);
- As contribuições dos agrupados para os encargos e a constituição do capital, caso existam.

Adicionalmente aos requisitos obrigatórios devem constar do contrato *"os direitos e as obrigações dos agrupados, a administração, a fiscalização, a prorrogação, a dissolução e a liquidação e a partilha do agrupamento e ainda os poderes, os deveres, a remuneração e a destituição dos administradores, bem como a entrada e saída de elementos do agrupamento, cumpridas as suas obrigações sociais."*³

Uma forma abreviada de elaborar o contrato constitutivo e que por vezes se observa na prática, consiste em identificar os contraentes e a deliberação de constituição do ACE. Desta forma remete-se toda a restante informação para os estatutos, satisfazendo a prática notarial de preparação de documento complementar.

O controlo da legalidade sobre se a documentação cumpre os requisitos de constituição do ACE incumbe ao jurista que acompanha a sua criação, enquanto, no passado, quando carecia de escritura pública, era efetuado pelo notário e pelo Conservador do Registo Comercial.

Sede

O ACE tem normalmente uma sede própria, esta é a situação mais habitual já que a grande maioria dos ACE têm autonomia face aos seus membros. No entanto, nada impede que corresponda à sede do membro com maior participação ou liderança.

Duração

A duração dos ACE é habitualmente limitada. A grande maioria, é constituída para implementação de um projeto específico, tendo a duração desse mesmo projeto. De referir, no entanto, que em termos legais nada obriga a que a duração do ACE seja limitada e, no caso de o ser, tem que ser mencionada no contrato constitutivo e/ou nos estatutos.

Capital e contribuições das agrupadas

Não existe obrigatoriedade legal de capital social nos ACE. Assim, a sua grande maioria é constituída sem capital social, pelo que no contrato constitutivo apenas se encontram as participações e as contribuições das empresas agrupadas.

As contribuições das agrupadas são suportadas pelos membros, salvo disposição em contrário, como se pode observar pelo exemplo, retirado de um dos estatutos consultados:

Artigo X.º

PARTICIPAÇÃO DOS MEMBROS DO AGRUPAMENTO NOS RESULTADOS

1. Os membros do Agrupamento participam nos respetivos encargos e proveitos e/ou excedentes de tesouraria na proporção das suas participações no Agrupamento, com ressalva da Agrupada (XXX) que apenas participa nos encargos do Agrupamento até ao limite de XXXX mil euros.

Responsabilidades

Conforme se referiu no capítulo da personalidade jurídica, os membros do ACE respondem subsidiariamente pelas dívidas do agrupa-

mento ou seja “as empresas agrupadas respondem solidariamente pelas dívidas do agrupamento, salvo cláusula em contrário do contrato celebrado por este com um credor determinado.”⁴⁵ “Os credores do agrupamento não podem exigir das empresas agrupadas o pagamento dos seus créditos sem prévia exclusão dos bens do próprio agrupamento.”⁴⁶

Como se pode observar na generalidade dos estatutos e dos contratos constitutivos, a responsabilidade é por defeito solidária mas pode ser imputada a algum dos membros como se pode observar nos exemplos de cláusulas estatutárias seguintes:

Artigo X.º RESPONSABILIDADE

UM – As sociedades agrupadas são solidariamente responsáveis, nos termos legais, pelas obrigações e dívidas do Agrupamento, salvo cláusula em contrário expressa nos contratos celebrados com credores determinados.

DOIS – Na ordem interna das suas relações, a responsabilidade dos membros do Agrupamento atribuir-se-á, entre os mesmos, na proporção das suas participações no Agrupamento.

Artigo X.º RESPONSABILIDADE POR DÍVIDAS DO AGRUPAMENTO

2. Pelas dívidas do Agrupamento, depois de excluídos os bens próprios deste, responderá apenas o Agrupado XXXX.
3. Nos negócios jurídicos celebrados com terceiros deverá ser sempre expressamente incluída uma cláusula de exclusão da responsabilidade dos demais Agrupados.

Considerando que o ACE tem personalidade jurídica, as obrigações de pagamento recaem sobre o próprio agrupamento, mesmo que os bens se destinem apenas à parte dos trabalhos da responsabilidade de um só membro. Como se pode observar nos exemplos supra, os credores deverão, em primeira linha reclamar os seus créditos junto do ACE. No caso de um processo de execução, caso se venha a concluir que o património é insuficiente, então deverá ser exigida a liquidação por parte dos membros (responsabilidade subsidiária). Se um dos membros não tiver património, o credor pode exigir a totalidade da dívida apenas aos restantes membros (responsabilidade solidária).

Órgãos

As referências legais aos órgãos do ACE encontram-se na Lei n.º 47/73, de 4 de junho e no DL n.º 430/73, de 25 de agosto, são designadamente, os seguintes:

- Administração;
- Assembleia Geral;
- Fiscalização.

ADMINISTRAÇÃO

O n.º 1 do art. 6.º do referido DL n.º 430/73 refere que “a administração é exercida por uma ou mais pessoas, nos termos designados no contrato.”

De realçar que, o número de administradores/gerentes não é obrigatoriamente ímpar (mais frequente), no entanto, se for instituído um número par, é conveniente atribuir ao Presidente voto de qualidade.

Os estatutos deverão definir se a administração/gerência é remunerada ou não (já que muitas vezes os administradores são remunerados nas sociedades de onde provém).

Compete à Assembleia Geral a nomeação, a exoneração e o montante da remuneração (se aplicável) dos administradores/gerentes.

Como exemplo, pode observar-se a seguinte cláusula comum à grande maioria dos Estatutos:

CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO

Artigo X.º COMPOSIÇÃO, DESIGNAÇÃO E MANDATO

1. O Agrupamento será administrado, representado e vinculado por um Conselho de Administração composto por X administradores, entre os quais um poderá ser designado administrador-delegado; a deliberação que eleger o Conselho de Administração designará ainda qual dos eleitos desempenhará as funções de Presidente.
2. O Conselho de Administração e os seus membros serão eleitos em Assembleia Geral, a qual também os pode destituir.
3. A Assembleia Geral pode deliberar que os administradores sejam remunerados, bem como fixar o valor da retribuição e demais condições de exercício do cargo.

ASSEMBLEIA GERAL

O n.º 1 do art. 7.º do DL n.º 430/73, refere que “as deliberações dos sócios são tomadas à pluralidade de votos, contando-se um voto por cada sócio, salvo disposição em contrário do contrato.”

Deste modo, verifica-se que a regra para tomada de decisões no ACE é a maioria simples.

A regra que se observa na prática é que existindo participações diferenciadas o poder de voto será proporcional ao valor da participação (ver o exemplo seguinte, que consta da maior parte dos estatutos consultados).

Artigo X.º ASSEMBLEIA GERAL

UM - A Assembleia Geral é constituída por um representante de cada uma das sociedades agrupadas.

DOIS- Na Assembleia Geral cada sociedade agrupada terá direito a um número de votos igual à respetiva percentagem de participação.

Embora na maior parte dos contratos de ACE a que tivemos acesso, a regra instituída seja a proporcional, segundo a grande maioria dos autores ela afigura-se como ilegal. Da conjugação da leitura dos art. 2.º, n.º 2, 11.º, n.º 3 e 16.º, n.º 2 do referido DL, pode constatar-se que o espírito da Lei sufragava que cada membro deveria ter direito a um voto, independentemente da sua participação.

Como exemplo cita-se Pinto Ribeiro e Rui Duarte Pinto: “muitos dos estatutos preveem a diferenciação do número de votos em função da diversidade do valor das participações dos membros, o que parece ilegal, sendo assim tais disposições são nulas.”⁶

Como forma de se obter o resultado pretendido os membros do ACE podem subscrever um acordo parassocial nos termos do artigo 17.º do CSC - “Os acordos parassociais (...), se obriguem a uma conduta não proibida por lei têm efeitos entre os intervenientes (...).”. Neste caso, como a conduta de votar de acordo com a participação não é proibida por lei, apenas não se encontra prescrita como regra base, o acordo parassocial pode vincular os outorgantes a que o número de votos varie em função da participação no ACE.

FISCALIZAÇÃO

A base V da referida Lei n.º 4/73, menciona que “a fiscalização da gestão por um ou mais revisores oficiais de contas, ou por sociedade de revisores oficiais de contas, designados pela assembleia geral, é obrigatória, desde que o agrupamento emita obrigações.”

Esta situação não é muito frequente nos ACE, já que o financiamento da sua atividade é normalmente suportado pelos seus membros.

Porém, o DL n.º 430/73 de 25 de agosto, no art. 8.º, n.º 1 impõe que a administração preste anualmente contas e o n.º 2 do mesmo artigo refere que “não havendo disposição da lei e do contrato sobre a fiscalização da gestão, a assembleia-geral poderá designar, pelo período máximo de três anos, renovável, uma ou mais pessoas para fiscalizar a gestão e dar parecer sobre as contas.”

Pode concluir-se o seguinte:

- Caso o ACE emita obrigações, a fiscalização da gestão por revisor oficial de contas é obrigatória;
- Não existindo a obrigação anterior, há que averiguar o contrato constitutivo e concluir que tipo de órgão de fiscalização deve ser constituído;
- Independentemente da fiscalização, a administração é obrigada a prestar contas anualmente.

Nos exemplos apreciados, os ACE eram fiscalizados por revisor oficial de contas/sociedade de revisores oficiais de contas, tendo inclusive num dos casos sido nomeado um conselho fiscal.

De modo a detalhar-se, na prática, o tipo de cláusulas em que se prescreve a fiscalização, refere-se a seguinte cláusula estatutária, comum a diversos estatutos apreciados:

Artigo X.º

COMPOSIÇÃO, DESIGNAÇÃO E MANDATO

1. A fiscalização da atividade do Agrupamento compete a um Conselho Fiscal composto por três membros efetivos, um dos quais será o seu Presidente, e um suplente, eleitos em Assembleia Geral.
2. Um dos membros efetivos e o seu suplente deverão ser obrigatoriamente revisores oficiais de contas ou indicados por sociedade de revisores oficiais de contas.

3. O mandato do Conselho Fiscal é de X anos, o qual poderá ser renovado, uma ou mais vezes.

Como competências do conselho fiscal ou fiscal único, elas não diferem das competências de fiscalização das sociedades comerciais (art. 420.º e art. 420º A do CSC). Para maior detalhe consultar o capítulo designado por “A revisão às contas de ACE - O Papel do ROC - Fiscal Único/ Conselho Fiscal” apresentado seguidamente.

Admissão, transmissão, exoneração e exclusão de membros

Nos termos do art. 10.º do referido DL 430/73 “a admissão de novos membros do agrupamento só pode ter lugar nos termos do contrato ou, se este for omissivo, por deliberação unânime dos agrupados.”

Esta salvaguarda é perfeitamente justificada, em virtude das entidades se agruparem em função de relações especiais, pelo que a entrada de um novo membro, sem o consentimento dos restantes, poderia introduzir um fator de perturbação grave.

O mesmo se passa relativamente à transmissão/cessão de participações de um membro a favor de um terceiro, apenas é possível no caso da “transmissão do respetivo estabelecimento ou empresa.”, situação idêntica ao trespasse.

Havendo unanimidade entre os membros do agrupamento, pode ultrapassar-se a proibição da transmissão optando-se pela exoneração de um membro e admissão de outro.

A exoneração dos membros está prevista no referido DL no art. 12.º, n.º 1 e 2, é determinada em função de:

- Ter sido prevista no contrato;
- Existir oposição do membro sobre modificações do contrato;
- Terem decorrido pelo menos 10 anos desde a admissão do membro e estarem cumpridas as obrigações assumidas.

Há ainda a possibilidade de exoneração sem qualquer justificação desde que haja acordo entre os agrupados. Exemplo de clausulado comum nestas situações:

Artigo X.º

EXONERAÇÃO DOS MEMBROS

1. Qualquer membro do Agrupamento pode exonerar-se nos casos previstos na lei e no presente contrato ou independentemente de qualquer justificação, desde que haja acordo entre os Agrupados.

O art. 13.º do referido DL prevê a exclusão de um membro do agrupamento. Esta decisão compete à assembleia geral mas só “pode ter lugar quando:

- a. O agrupado deixar de exercer a atividade económica para a qual o agrupamento serve de complemento;
- b. For declarado falido ou insolvente;
- c. Estiver em mora na contribuição que lhe caiba para as despesas do agrupamento, depois de notificado pela administra-



ção, em carta registada, para satisfazer o pagamento no prazo que lhe seja fixado e nunca inferior a trinta dias.”⁸

Além do previsto no DL, nos estatutos consultados é dado também um especial enfoque ao incumprimento doloso das obrigações dos membros, dando origem à sua exclusão:

Artigo X.º
EXCLUSÃO DE MEMBROS

1. A exclusão de qualquer membro do Agrupamento terá lugar quando se verifique o incumprimento culposo das suas obrigações e nos demais casos e termos previstos na lei.

Dissolução

A dissolução está prevista no art. 16.º do referido DL e ocorre:

- a. “Nos termos do contrato;
- b. A requerimento do Ministério Público ou de qualquer interessado quando violar a lei (...) se dedicar, como objeto principal, a atividade diretamente lucrativa;
- c. A requerimento de membro que houver respondido por obrigações do agrupamento vencidas e em mora.
- d. A morte, interdição, inabilitação, falência, insolvência, dissolução ou vontade de um ou mais membros não determina a dissolução do agrupamento, salvo disposição em contrário do contrato.”

É particularmente relevante salientar que a insolvência/falência não determina a dissolução do agrupamento, bem como a possibilidade de dissolução por parte de um membro que tenha respondido por dívidas do agrupamento.

Cronologia da legislação aplicável

Para sintetizar o enquadramento legal deste estudo e situar no tempo as principais normas legais que foram emitidas, optou-se por colocar uma resenha cronológica:

Data da Publicação	Legislação aplicável	Objectivo
04-06-1973	Lei n.º 4/73	Consagrar a forma do agrupamento de pessoas coletivas e individuais.
25-08-1973	Decreto-Lei n.º 430/73	Regulamenta a constituição e funcionamento dos agrupamentos complementares de empresas. Diploma de carácter supletivo.
13-05-1978 e 25-01-2001	Decreto-Lei n.º 128/98 com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 12/2001	Registo Nacional de Pessoas Coletivas.
14-03-2000	Decreto-Lei n.º 36/2000	Dispensa de escritura pública sobre o contrato constitutivo do ACE.
30-12-2005	Decreto-Lei n.º 60-A/2005	Autorização legislativa consagrada no art. 95.º - Dissolução e liquidação por via administrativa.
29-03-2006	Decreto-Lei n.º 76A/2006	Alteração da Lei n.º 4/73 - simplificação do conteúdo do contrato constitutivo

A revisão às contas de ACE - O Papel do ROC - Fiscal Único / Conselho Fiscal

Como já se referiu, apenas existe obrigatoriedade legal de fiscalização no caso de o ACE emitir obrigações (base V da Lei n.º 4/73 de 4 de junho). No entanto, o contrato constitutivo pode impor um determinado tipo de fiscalização, até porque a administração é obrigada a prestar contas anualmente nos termos do n.º 1 do art. 8.º do DL 430/73, de 25 de agosto.

A este respeito, os estatutos que preveem a existência de um Conselho Fiscal determinam usualmente um dos membros efetivos a ser obrigatoriamente revisor oficial de contas.

As competências do conselho fiscal, além das previstas na lei, são enumeradas nos respetivos estatutos, nomeadamente, as mais usuais que se coligiram como segue:

- a. *Emitir parecer não vinculativo sobre a aquisição e oneração de imóveis;*
- b. *Emitir parecer não vinculativo sobre a prestação de cauções e garantias reais pelo Agrupamento;*
- c. *Participar, sem direito de voto, nas reuniões do Conselho de Administração convocadas a seu pedido e nas que tenham por objeto aprovar o relatório de gestão, as contas e o orçamento anual.*

Se analisarmos as 3 competências adicionais, verifica-se que não derivam de particularidades do tipo de entidade (ACE), poderiam inclusive ser competências incluídas no contrato de uma sociedade comercial. As competências supracitadas têm um âmbito de controlo e podem perfeitamente incluir-se no dever de vigilância previsto pelo art. 420.º A do CSC, sendo que a competência prevista na alínea c) é inclusive um dos poderes do conselho fiscal conforme art. 421.º n.º 1 alínea d).

Pelo exposto, pode facilmente concluir-se que não é pela via das competências do conselho fiscal/revisor oficial de contas que a revisão/auditoria ao ACE tem diferentes especificidades face às sociedades comerciais. Não obstante, como se verá seguidamente, as especificidades ao nível do enquadramento legal e fiscal inerentes ao ACE tem um impacto significativo na revisão/auditoria ao longo de todas as suas fases.



No âmbito do presente estudo, não se pretende dar ênfase aos procedimentos habituais de auditoria que, por analogia, se aplicam a este e a outros tipos de entidades, mas sim destacar as especificidades que podem surgir no decorrer do trabalho, que requerem, da parte do ROC, especial atenção, bem como procedimentos de revisão/auditoria específicos.

PLANEAMENTO DO TRABALHO

Na elaboração do plano global de revisão, o ROC deverá conceber procedimentos que permitam uma correta avaliação do risco de revisão/auditoria e definição dos limites da materialidade, conforme dispõe a DRA 300 – Planeamento, considerando alguns aspetos mais específicos, como sejam:

- Identificação das principais áreas de negócio da entidade, incluindo os segmentos de mercado alvo, o envolvimento dos parceiros na atividade, os objetivos de cooperação e as estratégias definidas pelos membros, bem como as mesmas são absorvidas pelo pessoal chave do ACE;
- Obtenção de uma compreensão da estrutura conceptual, das leis e regulamentos aplicáveis à entidade, tendo em conta a necessidade de fixar objetivos adicionais ao trabalho de revisão/auditoria;
- Leitura de atas e análise dos planos de atividades e orçamentos anuais e plurianuais do agrupamento;
- Identificação das partes relacionadas dando especial ênfase sobre as transações entre os membros e o ACE, no caso de existirem;
- Expectativas da administração face à continuidade do ACE (até ao termo definido ou caso não seja definido, quais as expectativas de continuidade).

CONHECIMENTO DO NEGÓCIO

O ROC deve efetuar o conhecimento do negócio e do mercado em que as entidades atuam, de acordo com o disposto na ISA 315 - Compreensão da Entidade e do seu Ambiente e Avaliação dos Riscos Distorção Material e na DRA 310 – Conhecimento do negócio. A sua correta compreensão, em especial, a análise dos fatores económicos, sociais, legais e tecnológicos, permitirá um melhor desenho dos testes de controlo e substantivos a realizar nas fases seguintes de auditoria.

Primeiramente, há que ter em consideração que o ACE pode, ter ou não, capital social e tem como base a parceria/cooperação entre os membros, sendo estes os responsáveis por definir o objeto e a composição dos órgãos de administração e fiscalização. De notar, que toda esta informação se encontra no contrato constitutivo e nos respetivos estatutos, conforme abordado anteriormente.

O revisor/auditor deverá ter especial atenção ao cumprimento do objeto social do ACE, em especial, no que concerne ao fim lucrativo do ACE que, como se observou, pode apenas ser acessório. No caso de verificar que isso não acontece (de forma recorrente) tem a obrigação de, nos termos do dever de vigilância da lei e do contrato de sociedade, previstos no art. 420.º n.º 1 b) do CSC, comunicar à administração e/ou conselho fiscal. É, também, importante que o ROC

confronte a administração do ACE, indagando sobre potenciais práticas concorrentes dos membros, já que estas estão vedadas por lei.

Ao nível da entidade, deverá ser considerado o risco acrescido da estrutura exígua de capital, que estas entidades habitualmente utilizam pois são financiadas usualmente pelos seus membros, não detendo a obrigatoriedade de constituição de capital próprio. O ROC deve avaliar o equilíbrio financeiro, porquanto estas entidades podem contrair dívida externa e ter resultados negativos, sendo que a responsabilidade dos seus membros é subsidiária e solidária.

Outro fator muito relevante diz respeito à continuidade do ACE. Como se enunciou no regime jurídico, é frequente a constituição dos ACE por um período limitado, neste sentido, o ROC deverá ter especial atenção sobre a assunção de potenciais responsabilidades com trabalhadores, credores e outras entidades que possam ter sido assumidas por períodos mais longos. É ainda de salientar, que eventuais alterações de estratégia que ponham em causa a cooperação entre os membros, podem colocar em causa o princípio da continuidade deste tipo de entidades.

Relativamente ao regime fiscal, o revisor/auditor, nesta fase deve ter em conta o enquadramento geral das especificidades do regime de transparência fiscal e eventuais contingências inerentes aos preços de transferência.

Do exposto, ressalta a importância que assume o processo de conhecimento do negócio neste tipo de entidades.

MATERIALIDADE

A materialidade é definida em função dos utilizadores das demonstrações financeiras *“Um assunto é material se a sua omissão ou distorção puder razoavelmente influenciar as decisões económicas de um utilizador baseadas nas demonstrações financeiras.”*⁹

Neste sentido, é importante que o revisor/auditor tenha noção sobre quais são os principais utilizadores das demonstrações financeiras. Identificaram-se três grupos primordiais, o primeiro são os próprios membros do ACE que utilizam as contas para consolidar (se for o caso), preparar a informação fiscal e controlar a atividade. O segundo, a administração do ACE, para controlo da atividade, servindo de base a projeções futuras. O terceiro, dependendo da atividade do ACE (muitos deles são constituídos para articular com o setor público por exemplo as parcerias para execução de grandes obras públicas), o público em geral, muitas vezes representado pelos próprios media.

Neste sentido, nos casos em que o membro principal do ACE é uma entidade pública, os documentos de prestação de contas responsabilizam a gestão da administração do ACE mas sobretudo os seus membros e podem vir a justificar a utilização de fundos públicos.

Nestes casos, por uma questão de visibilidade e da própria regulamentação do setor público, na aferição da materialidade, por recurso à análise das demonstrações financeiras, há que estabelecer um nível de materialidade mais conservador.

AValiação do Risco de Auditoria

Atendendo à DRA 400 – Avaliação do risco de revisão/auditoria, e conforme consta do ponto 15 das Normas técnicas de revisão/auditoria, *“(...) o revisor/auditor deve planejar o trabalho de campo e*

estabelecer a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos a adotar, com vista a atingir o nível de segurança que deve proporcionar e tendo em conta a sua determinação do risco da revisão/auditoria e a sua definição dos limites de materialidade.”

Na avaliação do risco, e tendo como suporte o conhecimento do negócio previamente efetuado, o revisor/auditor deverá ter presente ao nível da avaliação do risco inerente e risco de controlo, algumas situações específicas da natureza dos ACE, conforme se apresentam seguidamente:

Risco inerente:

- Não obrigatoriedade de constituição de capital social pode por em causa a solvabilidade do ACE;
- Interdependências entre operações do ACE e dos seus membros – risco de ver parte das operações e não o todo;
- Equilíbrio financeiro maioritariamente dependente dos seus membros;
- Impacto dos media – principalmente nos casos de ACE que se constituem para responder a concursos públicos. Podem dar visibilidade ao trabalho do auditor e constituir uma forma de pressão na sua independência;
- Continuidade do ACE – é constituído para uma parceria específica que é normalmente limitada no tempo;
- Decisão de exclusão ou transmissão da participação de algum dos seus membros pode por em causa a continuidade do ACE.

“ Não obrigatoriedade de constituição de capital social pode por em causa a solvabilidade do ACE;(...) ”

RISCO CONTROLO:

- Alteração do objeto de atividade do ACE para funções cujo âmbito se encontra vedado, particularmente, obtenção de lucros como atividade principal;
- Transações com membros/entidades relacionadas não autorizadas;
- Operações promovidas pelo ACE (tem personalidade jurídica própria como vimos anteriormente) não autorizadas pelos membros;
- Contribuições dos membros diferentes do disposto no contrato constitutivo/estatutos;
- Débitos critérios de imputação da matéria coletável e dos próprios resultados do ACE aos seus membros.
- Atividades plurianuais ou em curso à data de fecho e adequado corte de operações – principalmente, em ACE constituídos para executar grandes obras;

SISTEMA DE CONTROLO INTERNO (SCI)

De acordo com a DRA 410 – Controlo Interno, os procedimentos a efetuar neste âmbito têm como objetivo suportar o risco de controlo definido por asserção. O trabalho de revisão/auditoria nesta fase compreende o entendimento do SCI, respetivos teste e conclusão.

No que concerne às especificidades inerentes ao ACE (dependem maioritariamente da atividade e não tanto da forma legal da entidade) destacam-se os seguintes exemplos de procedimentos:

- Ativos fixos tangíveis e intangíveis:
 - verificar as autorizações dos próprios membros do ACE para as respetivas aquisições (se aplicáveis);
 - analisar se o método de mensuração/recuperabilidade dos investimentos não ultrapassa o prazo estabelecido para o ACE;
- No processo de gastos com pessoal aferir se os contratos de trabalho firmados com os colaboradores têm termo superior ao término previsto do ACE. Analisar, também, potenciais benefícios aos empregados não reconhecidos nas contas do ACE.
- Analisar os contratos firmados com entidades externas (clientes e fornecedores) que possam originar indemnizações a pagar após o término previsto do ACE;
- Ter em atenção que a data de reporte aos membros afeta o processo de preparação e reporte de informação (inclusive a elaboração das demonstrações financeiras) que deverá ser obrigatoriamente anterior à data de encerramento das contas individuais dos respetivos membros.

PROCEDIMENTOS ANALÍTICOS

A revisão analítica é efetuada, numa primeira fase do trabalho (revisão analítica preliminar), acompanha o trabalho de revisão/auditoria e é um dos procedimentos finais do revisor/auditor, após o fecho definitivo das contas. Os procedimentos de revisão analítica, na mesma medida que o conhecimento do negócio, dependem maioritariamente da atividade da entidade e bastante menos da sua forma legal. Nos exemplos de procedimentos de auditoria a ACE a que tivemos acesso, identificaram-se um conjunto de procedimentos analíticos específicos que se acredita, possam ser extrapolados para outros agrupamentos:

- Variações ocorridas na rubrica de prestações de serviços face ao ano anterior e orçamento, verificando se as mesmas correspondem às expectativas traçadas pela administração e pelos seus membros;
- Variações ocorridas nas depreciações face ao ano transato e investimento realizado. A revisão analítica consiste, também, em dividir o valor bruto pelo número de anos de vida remanescente do ACE, já que a quase totalidade dos ativos fixos termina aí a sua vida útil para a análise de variações ou ausência de variações esperadas, ocorridas nos financiamentos obtidos (incluindo empréstimos dos membros) e correlação com o investimento realizado no período
- Análise de variações ou ausência de variações esperadas à rubrica de provisões, considerando que parte das responsabili-

“(...) analisar se o método de mensuração/recuperabilidade dos investimentos não ultrapassa o prazo estabelecido para o ACE; (...)”

dades com empregados (benefícios) e outros credores que não sejam ressarcidas até à data de término do ACE devam ser reconhecidas no passivo no momento do facto gerador;

- Análise da razoabilidade dos lucros (caso existam), indagando a administração sobre o cumprimento do objeto social do agrupamento.

PROCEDIMENTOS SUBSTANTIVOS ESPECÍFICOS

A definição da natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos substantivos a executar, devem ter em conta a materialidade, a avaliação preliminar do risco, simultaneamente, considerar as conclusões do levantamento e testes ao sistema de controlo interno.

Os procedimentos apresentados têm como base a experiência obtida no âmbito da revisão/auditoria de ACE e, adicionalmente, a recolha de alguns elementos de trabalhos de revisão/auditoria elaborados por colegas. O objetivo deste capítulo consiste em, considerar as contas associadas às classes de transações significativas daquelas entidades e apresentar sucintamente o detalhe dos procedimentos substantivos mais específicos deste tipo de entidades, considerando o seu enquadramento jurídico e fiscal.

Continuidade

Um dos objetivos que pode levar os membros a constituir um ACE refere-se à possibilidade de adequar a duração da entidade, à duração expectável de um projeto específico. Como se observou supra, é natural que os estatutos determinem que a duração do agrupamento é apenas a necessária à realização do seu objeto.

Neste sentido, o revisor/auditor deverá estabelecer procedimentos substantivos para aferir se as demonstrações financeiras estão preparadas de acordo com o termo expectável do ACE, ou seja, identificar se o princípio da continuidade foi ou não derogado, com especial enfoque para os critérios utilizados no reconhecimento de ativos e passivos.

Para estabelecer os procedimentos substantivos ou programas de trabalho a elaborar, o ROC deve ter em consideração o objetivo e o risco de auditoria. Nos casos em apreço foram considerados os seguintes:

- **Objetivo:** recolha de prova sobre todas as asserções;
- **Risco de deteção:** o mais baixo.

Os procedimentos substantivos a efetuar nesta área devem ter em consideração o conhecimento do negócio e a análise ao sistema de controlo interno. Passam-se a citar os procedimentos que se consideraram mais relevantes nesta área:



- Análise detalhada ao enquadramento legal e fiscal da atividade, nomeadamente verificar toda a legislação que regula a atividade do ACE, os requisitos estabelecidos nos concursos públicos (se aplicável), eventuais isenções fiscais (atividades isentas ou outras);
- Recolha e exame detalhado aos estatutos, ao contrato constitutivo, ao certificado de admissibilidade de firma ou denominação, às atas da assembleia-geral, conselho de administração e conselho fiscal (se aplicáveis), recolhendo informação sobre o desenrolar da atividade do ACE, particularmente no que concerne à sua duração expectável
- Análise ao equilíbrio financeiro do agrupamento, verificando se o mesmo será sustentável até ao seu termo, nomeadamente, através das dotações previstas dos seus membros e do recurso a dívida externa (se aplicável), para mais detalhe ver próximo capítulo;
- Exame aos contratos firmados com clientes e fornecedores que possam exceder os prazos do agrupamento e que, por essa via, possam vir a gerar contingências com impacto nas demonstrações financeiras;

“Um dos objetivos que pode levar os membros a constituir um ACE refere-se à possibilidade de adequar a duração da entidade, à duração expectável de um projeto específico.”

- Análise do grau de cumprimento do objeto do ACE (incluindo potenciais ameaças), através de indagação junto da administração e dos próprios membros sobre qual o estado dos projetos. Verificação dos autos de medição dos projetos em curso (se aplicável), análise junto dos responsáveis de projetos sobre qual o seu grau de acabamento e identificação de possíveis contingências que possam por em causa o objeto estabelecido do agrupamento;
- Revisão analítica detalhada face ao ano transato e respetivos orçamentos (curto, médio e longo prazos). Esta análise deve ser complementada com o exame à informação de gestão recolhida, usualmente, no departamento de controlo de gestão e corroborada junto da administração do agrupamento sobre a evolução do negócio. Estes exames devem potenciar o trabalho de identificação das partes relacionadas, dos principais clientes e fornecedores e de potenciais ameaças à prossecução do objeto do ACE. É importante que o ROC percecione atempadamente potenciais desvios que ponham em causa a continuidade do agrupamento, aferindo se as responsabilidades perante terceiros estão adequadamente contabilizadas/divulgadas;
- Análise de contingências relativas a prazos de garantia que possam vir a ser reclamados futuramente, cujos impactos têm que ser refletivos nas demonstrações financeiras do agrupamento;
- Análise aos contratos de trabalho firmados com colaboradores de forma a identificar potenciais responsabilidades não contabilizadas para além do termo expectável do agrupamento;
- Análise aos critérios de reconhecimento de ativos (recuperabilidade), principalmente ativos fixos tangíveis e intangíveis cuja vida útil não deverá ultrapassar a duração do agrupamento. Análise da estimativa de valores residuais (se aplicável). Para maior detalhe ver o capítulo seguinte.
- Avaliar as divulgações dos temas supra no Anexo às DF.

Por último referir que, todos os procedimentos deverão ser corretamente suportados na pasta de auditoria, para permitir ao revisor/auditor aferir sobre se as demonstrações financeiras do ACE refletem adequadamente a derrogação do princípio da continuidade (se for o caso), bem como o grau de responsabilidades para com entidades terceiras, permitindo aos seus utilizadores avaliar a posição financeira, o resultado das operações e os fluxos de caixa da entidade.

Ativos fixos tangíveis e intangíveis

Os ativos fixos tangíveis e intangíveis de uma entidade após o reconhecimento inicial podem ser recuperados através do uso ou pela sua alienação. Considerando que os ACE são constituídos por períodos limitados, o ROC deve estabelecer procedimentos substantivos

que lhe permitam aferir se a mensuração após o reconhecimento inicial tem em conta essa limitação temporal.

Objetivo: Recolha de prova sobre as seguintes asserções:

- Direitos e obrigações: propriedade da entidade; direito de usufruto;
- Valorização/mensuração: modelo valorimétrico e depreciação sistemática;
- Apresentação e divulgação: Balanço, DR, Anexo; Ónus e encargos; Locação financeira.

Risco de deteção: Médio.

Procedimentos a adotar:

- Análise documental por amostragem dos aumentos do período, confrontando que o respetivo titular dos ativos é o ACE e não um ou mais dos seus membros. Verifica-se, por vezes, uma tendência natural dos membros em controlar, disponibilizar e/ou utilizar os bens do agrupamento. Considerando que o agrupamento tem personalidade jurídica própria como se referiu anteriormente, o ROC deve confirmar a titularidade e o direito de usufruto desses ativos para poder avaliar a sua correta contabilização na esfera do agrupamento;
- Verificação dos critérios de depreciação dos bens, nomeadamente análise das vidas úteis e da estimativa dos valores residuais. Entenda-se que a vida útil a considerar em termos contabilísticos deve ser a menor, entre o período de vida útil estimado para o ativo isolado e o período de dissolução do ACE. Se for expectável que os ativos no final da duração do agrupamento sejam vendidos (caso mais habitual quando a vida técnica é superior à duração do agrupamento) deve aferir-se qual o valor residual, montante que não será depreciável pois será recuperado através da alienação. O ROC deve solicitar ao cliente a base da estimativa desses valores residuais e avaliar a sua razoabilidade;
- Análise e discussão com os responsáveis do ACE sobre perdas por imparidade em ativos que possam não ser utilizados ou alienados após o período de vigência do agrupamento e que tenham valor líquido contabilístico significativo;
- O revisor/auditor deverá ter especial atenção às divulgações. Matérias como o método de depreciação seguido pela entidade, as perdas por imparidade reconhecidas no período e eventuais responsabilidades (ónus e encargos) que ultrapassem o período de vigência expectável do ACE, devem figurar claramente no anexo às DF. Estas divulgações são primordiais para que se possa entender de que forma, os direitos e obrigações subjacentes a estes ativos transitam ou são dissolvidos, no momento da liquidação do agrupamento.

Financiamentos obtidos

O financiamento dos ACE pode ser efetuado através de dotações dos membros ou através de dívida externa contratada diretamente pela entidade. Como já se referiu, os ACE estão dispensados de ter capital social e a responsabilidade dos membros é solidária e subsidiária.

O ROC deve, portanto, ter especial atenção ao equilíbrio financeiro da entidade, já que o mesmo pode ser, naturalmente, mais débil dada a não exigência legal de capital.

Objetivo: Recolha de prova sobre as seguintes asserções:

- Plenitude: Todos os passivos da entidade estão registados;
- Existência: passivo existe e pertence à entidade;
- Valorização: modelo de valorização;

Risco de deteção: Baixo.

Procedimentos a adotar:

- Análise dos financiamentos contraídos pelo ACE, dando especial ênfase à geração de influxos financeiros futuros que permitam reembolsar as dívidas no prazo estabelecido. A análise ao equilíbrio financeiro é essencial para corroborar se o agrupamento será sustentável até ao seu termo. Este procedimento é bastante relevante, já que o ACE ao contrário do consórcio tem personalidade jurídica própria pelo que deverá assegurar a sustentabilidade até ao seu termo. O revisor/auditor deve fazer análises profundas nesta área, como verificação de orçamentos, indagação à administração, análise à faturação real e prevista para poder aferir se os cash flows¹⁰ futuros são suficientes para responder aos compromissos firmados. Caso o ROC observar incertezas nesta área deve então mencionar esse facto no relatório de revisão/auditoria (ver capítulo seguinte). Há que ter em conta que a responsabilidade dos membros por créditos é solidária e subsidiária, porém, todos os membros e os respetivos credores deverão ter conhecimento de potenciais debilidades financeiras pelas quais possam vir a ser penalizados no futuro.

Provisões/contingências

A contabilização e a divulgação de responsabilidades/contingências são de importância crucial para os utilizadores das demonstrações financeiras. No caso do ACE, considerando que é constituído para fazer face a um projeto específico, sendo normalmente dissolvido em seguida, podem colocar-se diversas contingências e compromissos que advêm de atos passados mas cujos ex-fluxos financeiros decorram apenas no momento da sua dissolução. O ROC deve estabelecer procedimentos que lhe permitam avaliar adequadamente este tipo de responsabilidades.

Objetivo: Recolha de prova sobre as seguintes asserções:

- Plenitude: Todos os passivos e contingências estão registados e divulgados;
- Existência/ocorrência: passivo existe num determinado período e o compromisso é da entidade;
- Valorização/mensuração: modelo de valorização;

Risco de deteção: O mais baixo.

Procedimentos a adotar:

- O revisor/auditor deverá obter prova suficiente para avaliar o impacto das contingências sobre as demonstrações financeiras da empresa e aferir sobre a sua classificação como prováveis, possíveis ou remotas. De referir, que estas classificações envolvem estimativas que são efetuadas em condições de incerteza pelo que juízo base deverá ser desafiado pelo revisor/auditor. No caso de se revelar necessário, ao longo destas análises, o ROC deve envolver peritos que o auxiliem nessas análises (ISA 620 - Usar o Trabalho de Um Perito e RT n.º 19 - A Utilização do Trabalho de Outros Revisores/Auditores e de Técnicos ou Peritos). De referir que estas contingências são habituais no caso de responsabilidades com colaboradores, principalmente, quando transitam dos quadros das entidades membros e nos compromissos com clientes (ex: responsabilidades com garantias usualmente após o final do projeto/obra). Estas responsabilidades devem ser corretamente valorizadas e reconhecidas no passivo da entidade. Como exemplo, referem-se as responsabilidades infra com colaboradores que transitaram de um dos membros do ACE:
- Benefícios aos empregados – constituição de provisão nos termos da NCRF n.º 28, considerando que à data da transição os colaboradores detinham direitos adquiridos que transitaram para o agrupamento;
- Compensação relativa ao despedimento coletivo na data de dissolução do ACE – constituição de provisão, que irá ser anualmente reforçada, pelo número de anos que faltam até a sua dissolução para que nessa data o balanço do agrupamento reflita a responsabilidade de pagar aos empregados. De notar, que poderia entender-se que a provisão deveria ser constituída na íntegra na data de transição dos empregados, mas tratando-se de uma indemnização a que os trabalhadores apenas têm direito se estiverem no agrupamento na data da sua dissolução (pressupõe não saírem do ACE ou não serem despedidos por justa causa) considerou-se que quanto mais perto daquela data maior probabilidade existe desta provisão vir a ser necessária, pelo que deverá ser reforçada ao longo do período de trabalho do colaborador no agrupamento.

Questões fiscais a considerar no âmbito do trabalho de revisão

Preços de transferência

Os ACE, como entidades cujo objeto se centra na cooperação dos seus membros, o revisor/auditor deverá ter especial atenção às operações efetuadas entre entidades relacionadas.

Dever-se-á chamar a atenção para as possíveis contingências fiscais, nomeadamente pela aplicação do artigo 63º do CIRC e da Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de dezembro, assim como as suas subsequentes alterações. De referir, que o âmbito da aplicação da portaria engloba todos os sujeitos passivos de IRC ou do IRS, nos termos do art. 2.º da alínea c) pelo que os ACE, mesmo considerando a aplicação do regime da transparência fiscal não são exceção.

O revisor/auditor deve solicitar à entidade o dossier de preços de transferência e analisar qual o método utilizado pelo agrupamento para documentar as transações entre partes relacionadas. De salientar que, a quantificação das operações segundo a condição de plena concorrência (propósito da legislação supra), baseia-se, qualquer que seja a solução escolhida, na tomada de um padrão que serve como referência às operações vinculadas. O revisor/audi-

tor deverá ter em conta esse padrão (regra de cálculo) ao longo da auditoria às classes de transações em referência, de forma a aferir potenciais desvios que possam originar contingências fiscais.

Deve também, aferir e, caso se revele necessário, envolver inclusive um perito na matéria, sobre a documentação presente no dossier de preços de transferência, designadamente sobre o trabalho prévio de recolha de informação económica e técnica, quanto às operações e entidades, quer a respeitante à parte testada, quer à que servirá como padrão.

Depreciação

Como se abordou no capítulo dos procedimentos substantivos específicos relativo aos ativos fixos tangíveis e intangíveis, o método de depreciação de ativos fixos tangíveis e intangíveis deve ter em conta a limitação temporal do agrupamento, caso exista.

À luz das normas fiscais atualmente em vigor, o Decreto Regulamentar (DR) 25/2009 de 14 de setembro, estabelece o regime atual das depreciações e amortizações. Este regime tem como base os períodos de vida útil que se consideraram razoáveis, através de uma utilização normal dos ativos, podendo o contribuinte utilizar outros métodos (ex: quotas decrescentes, regime intensivo) se considerar que o período de vida útil técnico do bem em função da sua utilização é inferior às quotas estabelecidas nas tabelas do referido Decreto Regulamentar.

O modelo de recuperação dos investimentos do ACE deverá ter em conta a sua vida útil e o valor residual dos ativos na data de dissolução. Coloca-se a questão sobre qual vida útil a considerar para efeitos fiscais, no caso da quota de depreciação ultrapassar a quota máxima estabelecida nas tabelas anexas ao referido DR.

A maior flexibilidade introduzida pelo novo DR permite que, a partir de 1 de janeiro de 2010, o sujeito passivo adote uma quota de depreciação contabilística superior à quota máxima para efeitos fiscais, permitindo deduzir essa diferença nos exercícios futuros até ao limite da sua quota máxima fiscal (art. 20.º do referido DR). No entanto, em caso de dissolução do ACE, esta dedutibilidade não será possível, pelo que se sugerem duas alternativas:

- Elaboração de um pedido de informação vinculativo nos termos da alínea e) do n.º 3 do artigo 59.º e do artigo 68.º, ambos da Lei Geral Tributária, expondo a situação e solicitando à administração fiscal que aceite quotas superiores às máximas até à data de dissolução do ACE;
- Depreciação fiscal à quota máxima, optando por recuperar a quota de depreciação perdida através do abate ou alienação dos bens no momento de dissolução do ACE.

Em ambas alternativas não há lugar à contabilização de imposto diferido, contrariamente às empresas que funcionam numa ótica de continuidade. O revisor/auditor deverá estar atento a estas particularidades que podem gerar contingências fiscais avultadas.

Transparência Fiscal

Apesar de, estas entidades não serem tributadas em sede de IRC, o revisor/auditor deve rever o apuramento da tributação autónoma e da matéria coletável, a imputar aos sócios. O referido apuramento,

é elaborado como se de uma sociedade se tratasse, podendo inclusive deduzir os prejuízos fiscais.

Especificidades a ter em conta no processo de revisão:

- O processo de imputação da matéria coletável aos sócios deve ter por base as percentagens de participação inscritas no contrato constitutivo e não outras, sob pena de, no caso de inspeção fiscal serem identificadas contingências;
- Uma eventual distribuição de lucros do ACE deve ser deduzida ao resultado líquido do exercício para efeitos de apuramento da matéria coletável (elimina a dupla tributação);
- Não existe obrigatoriedade de efetuar retenções na fonte, estas a existirem deverão ser imputadas aos sócios;
- Não há lugar a pagamentos por conta;
- Não existe sujeição a derrama;
- Os benefícios Fiscais que sejam deduções aos lucros integram no ACE, os que sejam forem deduções diretas à coleta são imputados aos membros;
- As obrigações declarativas são equivalentes às sociedades que se enquadram no regime geral de IRC;
- A aplicação do regime de transparência fiscal não implica diferenças a assinalar relativamente aos restantes impostos (IVA, IRS, Seg. Social, entre outros).

FASE DE RELATO

O trabalho de revisão/auditoria só fica completo no momento da emissão do relatório de revisão/auditoria. Neste capítulo, aborda-se o impacto de algumas situações decorrentes do enquadramento específico apresentado nos capítulos anteriores que, pela sua relevância, originaram modificações nos relatórios de revisão/auditoria.

O primeiro ponto com impacto relevante diz respeito à continuidade do ACE. Esta situação decorre do enquadramento legal que, como se referiu supra, permite que estas entidades sejam constituídas com um prazo determinado.

No caso do ACE que acompanhámos o processo de revisão/auditoria, a duração foi definida em 5 anos. Apenas poderia ser prorrogada caso não fossem cumpridos os objetivos do plano de atividades. Na auditoria em referência, atendendo a um conjunto de vicissitudes legais, a continuidade do ACE foi posta em causa, inclusive existindo a possibilidade do ACE não vir a perdurar até ao final do prazo de duração estabelecido nos estatutos. Outro problema dizia respeito à solvabilidade do agrupamento que dependia de financiamentos bancários concedidos em função da responsabilidade subsidiária dos membros, sendo que até à presente data o agrupamento não tinha produzido receitas que permitissem vir a gerar fluxos de caixa que respondessem a esses compromissos. Apresenta-se, seguidamente, o excerto da modificação do relatório de revisão/auditoria:

RESERVA

X. O ACE iniciou a sua atividade em junho de 2007 tendo desenvolvido aplicações informáticas para prestação de serviços partilhados a diversas entidades prestadoras de cuidados de saúde. Os custos in-

corridos com o desenvolvimento das referidas aplicações foram considerados no Ativo, nas rubricas de "Ativos Fixos Tangíveis" e "Ativos Intangíveis" até ao exercício de 2009.

Em 22 de março de 2010, foi publicado um Decreto-Lei que cria uma nova entidade, (...), sendo reservada a esta entidade, em exclusivo, a autorização para a prestação de serviços que constituem o objeto do ACE. O referido diploma determina, também, que seja transferida para a nova entidade a universalidade de bens e direitos deste ACE, incluindo ativo, passivo, património e posições jurídicas, o que implicaria a sua extinção antes do prazo contratual previsto.

(...)

(...) *toda esta situação continua a não permitir determinar:*

Se os restantes ativos do ACE irão ser transferidos (...) líquidos dos passivos, assim como dos gastos que continuam a ser incorridos até à presente data.

Eventuais prejuízos ou contingências que poderão surgir com a extinção prematura do ACE e eventuais dificuldades no cumprimento dos compromissos financeiros assumidos, nomeadamente junto das instituições bancárias.

No excerto do relatório de revisão/auditoria do ACE apresentado seguidamente, o revisor/auditor optou por não modificar a opinião por considerar que a incerteza não será fundamental, colocando uma ênfase sobre a continuidade do ACE, em função do prazo estabelecido pelo contrato de prestação de serviços ser limitado. De referir que esta incerteza aliada ao referido prazo do contrato pode por em causa a continuidade do ACE, já que o mesmo foi constituído para fazer face àquele contrato de prestação de serviços de manutenção e operação.

ÊNFASE

X. Sem afetar a nossa opinião, acima mencionada, chamamos a atenção para o facto de que, conforme divulgado no anexo às demonstrações financeiras na nota X, as demonstrações financeiras examinadas foram preparadas de acordo com o princípio contabilístico da continuidade das operações. No entanto, o contrato de prestação de serviços de manutenção e operação, celebrado entre os participantes do Agrupamento pelo prazo de (...) meses, que termina em 31 de dezembro de (...), não existindo presentemente garantia da continuação da atividade do ACE a partir dessa data, pelo que as demonstrações financeiras já incorporam os ajustamentos necessários para fazer face a esta eventualidade.

Outro ponto relevante, abordado previamente, que tem impacto no relatório de auditoria, diz respeito ao grau de responsabilidade dos membros perante dívidas do agrupamento. Como se referiu anteriormente, os membros respondem subsidiariamente e solidariamente pelas respetivas dívidas, ou seja, quando o património do ACE não for suficiente para responder a determinadas dívidas, qualquer dos membros pode ser chamado a reembolsar os credores, ficando, com direito de regresso perante os outros membros. O revisor/auditor considerou importante mencionar que, nos termos da Lei n.º 4/73, os membros respondem solidariamente pelas dívidas do agrupamento.

Esta situação é assaz pertinente dado que o ACE tem capital próprio negativo, o que pode afetar a sua continuidade e pôr em causa os compromissos assumidos. Considerou, no entanto, que esta in-

certeza não é fundamental, pelo que emitiu o relatório com uma ênfase.

ÊNFASE

X. Chamamos a atenção para o facto do capital próprio apresentar um valor negativo no montante de (...) euros. De acordo com o estabelecido na Lei n.º 4/73 – N.º 2 da Base II, legislação aplicável aos Agrupamentos Complementares de Empresas, as empresas agrupadas respondem solidariamente pelas dívidas do agrupamento.

Conclusão

A figura jurídica do ACE surge da necessidade de cooperação/parceria entre diversas entidades (sociedades e/ou pessoas singulares), sendo esta, inclusive, a base do seu objeto social, refira-se que lhe é vedada, como objeto principal, a obtenção de lucro.

Como se aferiu ao longo do estudo estas entidades têm, algumas particularidades, como sejam: normalmente têm duração limitada, apesar deste requisito não ser um imperativo legal; não são obrigadas a constituir capital social, a responsabilidade dos seus membros é subsidiária e solidária e não são sujeitas ao regime geral de tributação em sede de IRC.

A este tipo de entidades, é aplicado o regime de transparência fiscal que emergiu com os objetivos centrais de, neutralidade, combate à evasão e eliminação da dupla tributação económica. Estes objetivos, embora mereçam críticas de alguns autores, foram de uma maneira geral concretizados.

Apesar do objeto principal destas entidades não ser a obtenção de lucro, o regime de transparência fiscal baseia-se no apuramento dos resultados fiscais (lucro ou prejuízo) para que possam ser imputados diretamente aos membros, na respetiva proporção da sua participação. O conceito subjacente mantém a tributação sobre a geração de rendimentos, independentemente, da forma legal adotada pelo contribuinte.

Ao longo do presente estudo, pretendeu-se caracterizar os regimes jurídico e fiscal, para compreender quais os riscos que o revisor/auditor defronta quando se depara com este tipo de entidades. Neste âmbito, procurou-se incidir em situações práticas que, ressaltaram da experiência obtida na revisão/auditoria destas entidades, requereram procedimentos adicionais ou a necessidade de um estudo mais aprofundado, identificando qual a abordagem que poderá ser adotada.

Nesta perspetiva, espera-se ter contribuído para, melhorar o entendimento da figura do ACE e reconhecimento das principais dificuldades e responsabilidades inerentes ao trabalho de revisão/auditoria. ■■■

“A figura jurídica do ACE surge da necessidade de cooperação/parceria entre diversas entidades (sociedades e/ou pessoas singulares), sendo esta, inclusive, a base do seu objeto social, refira-se que lhe é vedada, como objeto principal, a obtenção de lucro.”

BIBLIOGRAFIA

- CASALTA NABAIS, José, Direito Fiscal, Almedina, Coimbra, 2003;
 COSTA AZEVEDO, P., O Regime de Transparência Fiscal em Portugal – Breve Análise, 2005;
 COUTINHO DE ADREU, Jorge Manuel, Curso de Direito Comercial, Vol. II, Das Sociedades, Almedina, Coimbra, 2002;
 CUNHA GUIMARÃES, J. F., Transparência Fiscal, Revista Eletrónica Infocontab n.º 30, de abril 2008;
 CÓDIGO DO IRC 2010, Almedina, 2010;
 GUIMARÃES, Vasco Branco, Aspetos Fiscais dos Agrupamentos Complementares de Empresas, Ciência e Técnica Fiscal, 1985
 LOURDES VALE, Maria e FREITAS PEREIRA, Manuel H, Não aplicação do regime de transparência fiscal às sociedades gestoras de participações sociais (SGPS), Fisco, n.º 17, 1990;
 MAGALHÃES CORREIA, Jorge, “Transparência Fiscal das Sociedades Profissionais”, Fisco, n.º 7, 1989;
 OROC - Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, (2011), Manual dos Revisores Oficiais de Contas, versão 43;
 PINTO RIBEIRO E DUARTE, Rui Pinto, Dos Agrupamentos Complementares de Empresas, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, em outubro - dezembro de 1979;
 Relatório e Contas de 2010 e 2009 das seguintes entidades:
 - EME2 – Engenharia, Manutenção e Serviços, A.C.E.;
 - Instituto dos Vinhos do Douro e do Porto, A.C.E.;
 - Somos Contas A.C.E.;
 - TIP – Transportes Intermodais do Porto, A.C.E.;
 SALDANHA SANCHES, J. L., Sociedades Transparentes: Alguns Problemas no seu Regime, Fisco n.º 17, de 15 de fevereiro de 1990;
 Vasconcelos, Paulo Alves de Sousa, O Contrato de Consórcio, Coimbra Editora, 1999;
 VALLES, Edgar, Consórcio, ACE e Outras Figuras, Almedina, 2007;

LEGISLAÇÃO CONSULTADA:

- Lei n.º 4/73 de 4 de junho;
 Lei n.º 60-A/2005 de 30 de dezembro;
 Decreto-Lei n.º 430/73 de 25 de agosto;
 Decreto-Lei n.º 129/98 de 13 de maio;
 Decreto-Lei n.º 36/2000 de 14 de março;
 Decreto-Lei n.º 12/2001 de 25 de janeiro;
 Decreto-Lei n.º 76A/2006 de 29 de março.

¹ Em Vasco Branco Guimarães “Aspetos Fiscais dos Agrupamentos Complementares de Empresas” de 1985

² Pinto Ribeiro e Duarte, Rui Pinto “Dos Agrupamentos Complementares de Empresas”, publicado nos Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal” em outubro - dezembro de 1979.

³ Lei n.º 4/73, de 4 de junho, Base III, n.º 2

⁴ Base II da Lei n.º 4/73 de 4 de junho, n.º 2 – ponto 2.

⁵ Base II da Lei n.º 4/73 de 4 de junho, n.º 2 – ponto 3.

⁶ Pinto Ribeiro e Duarte, Rui Pinto “Dos Agrupamentos Complementares de Empresas”, publicado nos Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal” em outubro - dezembro de 1979, pág. 119.

⁷ N.º 2 do art. 11.º do DL n.º 430/73 de 25 de agosto.

⁸ Art. 13.º do DL n.º 430/73 de 25 de agosto.

⁹ Retirado da DRA 320 – Materialidade de Revisão/Auditoria – ponto 4.

¹⁰ Influxos financeiros