

M MESTRADO Auditoria

A importância da auditoria
tributária na deteção e
prevenção de infrações
fiscais

Ivo Gonçalo Magalhães Silva

12/2020

INSTITUTO
UPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO
POLITÉCNICO
DO PORTO

M

MESTRADO AUDITORIA

ÁREA DE ESPECIALIZAÇÃO AUDITORIA TRIBUTÁRIA

A importância da auditoria tributária na deteção e prevenção de infrações fiscais

Ivo Gonçalo Magalhães Silva

Dissertação de Mestrado apresentado ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto para a obtenção do grau de Mestre em Auditoria, sob orientação do Doutor Tiago Fernandes.

Ivo Gonçalo Magalhães Silva
A importância da auditoria financeira na deteção e prevenção
de infrações fiscais
12/2020

Resumo

Este estudo tem como principal objetivo perceber em que aspetos a auditoria tributária ajuda na prevenção e deteção da fraude fiscal e ainda compreender todo o processo associado às inspeções tributárias.

A revisão da literatura inicia-se com a abordagem ao tema da fraude, explorando alguns conceitos de variadas fontes científicas, passando também pelos tipos de infrações fiscais e pelas motivações que levam à prática das mesmas. Em seguida, são postos em evidência alguns conceitos e definições de auditoria transcritas de diversos autores, bem como características técnicas e pessoais essenciais ao trabalho de auditor a que se acrescentam algumas leis e diretivas utilizadas no ramo.

Ainda no contexto da revisão da literatura, passamos para a auditoria tributária, tema que será explorado na parte de metodologias de investigação. Nesta parte final abordamos alguns conceitos e definições da mesma, de que maneira são feitas as inspeções tributárias e as fases que a constituem.

Passando para as metodologias de investigação, optamos pela realização de questionários, com visa a validar as hipóteses formuladas através das perguntas de investigação. Estes questionários tiveram como público alvo profissionais de Sociedades de Revisores Oficiais de Contas, inspetores da Autoridade Tributária e outros profissionais com formação/experiência em auditoria ou economia.

Damos por terminado o estudo com a conclusão, onde abordamos os conceitos e definições de diversas publicações científicas referidos na revisão de literatura, e finalizamos com o estudo empírico realizado na parte de metodologias, onde consideramos a validação de cada uma das hipóteses formuladas.

Palavras-chave: Auditoria Tributária, Fraude e Inspeção Tributária.

Abstract

The main goal of this study is to understand how tax audit helps preventing and detecting tax fraud, as well as the whole process associated to tax inspections.

Literature review starts with an approach to fraud, exploring some concepts of several scientific sources, the types of tax infractions and the motivations that led to them. Then, we clarify some concepts and definitions of auditing transcribed from several authors, as well as technical and personal features that are essential to the profession and also some laws and directives used in the field.

Still in the literature review, we move to tax auditing, theme that will be explored in detail on research methodology. In this final part, we mention some concepts and definitions of tax auditing, how tax inspections are done and their components.

Moving on to the research methodology, we opt for the realization of questionnaires, in order to validate the hypotheses formulated from the research questions. This questionnaire had as target audience professionals from audit firms, Tax Authority inspectors and other professionals with formation/experience in audit or economy.

Lastly, we finished the study with the conclusion, where we mention some concepts and definition of several scientific publications that we refer in the literature review as well as, the empirical study done in the research methodology, where we considered the validation of each one of the hypotheses.

Key words: Tax Audit, Fraud and Tax inspection.

Agradecimentos

O desenvolvimento deste estudo envolveu um grande esforço e dedicação, por isso queria deixar um agradecimento especial aos meus pais, que sempre estiveram do meu lado e me incentivaram, pondo à minha disposição todas as ferramentas para que concluísse com sucesso a dissertação.

Queria também deixar um agradecimento ao meu orientador Doutor Tiago Fernandes, que sempre se mostrou disponível para me ajudar, dando-me sugestões valiosas com o objetivo de superar todas as dificuldades que foram aparecendo.

Um agradecimento também à Doutora Alcina Portugal, por toda a ajuda na realização da revisão da literatura.

Por fim, agradecer também a todos os meus amigos pela motivação e crença que contribuí imenso para terminar esta etapa.

Lista de abreviaturas

AT - Autoridade Tributária

CMVM – Comissão de Mercados de Valores Mobiliários

CPPT – Código do Procedimento e de Processo Tributário

DF – Demonstração Financeira

IFAC – International Federation of Accountants

ISA – International Standards on Auditing

LGT – Lei Geral Tributária

PCAOB – Public Company Accounting Oversight Board

RCPIT – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

ROC – Revisor Oficial de Contas

SOX – Lei Sarbanes-Oxley

SROC – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

UE – União Europeia

Índice Geral

Resumo.....	i
Abstract	ii
Agradecimentos.....	iii
Lista de abreviaturas.....	iv
Introdução	1
Capítulo I – Revisão da literatura.....	2
1 Fraude - Enquadramento	3
1.2 Motivações para a fraude.....	4
1.3 Evasão, elisão e planeamento fiscal - Enquadramento.....	5
2 Auditoria financeira.....	7
2.1 Conceito e definição	7
2.2 O auditor e as suas competências	7
2.3 Lei de <i>Sarbanes-Oxley</i>	9
2.3.1 Principais características da lei <i>Sarbanes-Oxley</i>	9
2.4 A diretiva 2006/43/CE.....	10
2.5 A prova de auditoria	11
2.6 Materialidade e risco de auditoria	12
2.7 Procedimentos de auditoria	13
3 A auditoria tributária	16
3.1 A autoridade tributária.....	16
3.2 Princípios dos procedimentos de inspeção tributária	18
3.3 Inspeção tributária	19
3.4 Procedimento de inspeção tributária.....	20
3.5 Fases do procedimento de inspeção tributária.....	21

Capítulo II – Metodologias de investigação.....	23
1 Enquadramento teórico.....	24
2 Questões de investigação e formulação das hipóteses.....	25
3 Modelo de análise.....	26
Capítulo III – Estudo empírico.....	27
3.1 Enquadramento e diagnóstico.....	28
3.2 Inspeção tributária e recolha de prova.....	36
3.3 Interpretação dos resultados.....	43
Capítulo IV – Conclusão.....	48
Referências bibliográficas.....	51
Apêndices.....	55
Apêndice 1.....	56
Apêndice 2.....	57

Índice de Figuras

Figura 1 - Triângulo da fraude	5
--------------------------------------	---

Índice de Gráficos

Gráfico 1 – Formação académica da amostra.....	28
Gráfico 2 – Disponibilidade de meios técnicos na realização das suas funções.....	29
Gráfico 3 – Adaptação dos procedimentos tributários tendo em conta a dimensão da empresa/setor da empresa.....	29
Gráfico 4 – Importância do desenvolvimento de soluções práticas no decurso do procedimento de inspeção.....	30
Gráfico 5 – Relevância do conhecimento técnico de contabilidade.....	30
Gráfico 6 – Importância do conhecimento técnico de auditoria.....	31
Gráfico 7 – Interesse do conhecimento técnico de direito fiscal no exercício da auditoria.....	31
Gráfico 8 – Importância da capacidade de análise e decisão atendendo os critérios custo-benefício.....	32
Gráfico 9 – Relevância da compreensão do negócio da entidade a inspecionar.....	32
Gráfico 10 – Perceção da ética profissional, dos responsáveis pela gestão, relativamente ao cumprimento das normas legais.....	33
Gráfico 11 – Compreensão dos objetivos da entidade relativamente a práticas de gestão fiscal, planeamento fiscal abusivo e condutas de fraude e evasão fiscal.....	34
Gráfico 12 – Importância da expressão escrita adequada.....	34
Gráfico 13 – Importância da expressão oral adequada.....	35
Gráfico 14 – Relevância dos processos analíticos de auditoria.....	36
Gráfico 15 – Planeamento das inspeções e demonstração do mesmo em papeis de trabalho.....	36
Gráfico 16 – Meios de prova recolhidos são suficientes e apropriados para a conclusão do procedimento.....	37
Gráfico 17 – Procedimento de recolha de meios de prova.....	37
Gráfico 18 – As garantias da imparcialidade previstas no RCPIT são suficientes?...	38

Gráfico 19 – Julgamento profissional tem mais peso na auditoria financeira do que na auditoria tributária?.....	38
Gráfico 20 – A auditoria tributária é mais completa e rigorosa na detecção de erros/omissões do que a auditoria financeira?.....	39
Gráfico 21 – Importância das inspeções na prevenção e combate à fraude fiscal..	39
Gráfico 22 – Fase mais crítica para a obtenção de conclusões sólidas.....	40
Gráfico 23 – Regista-se alguma adaptação no processo de inspeção tributária, tendo em conta a dimensão da empresa inspecionada?.....	40

Índice de Tabelas

Tabela 1 – Importância de cada área de conhecimento no desempenho das funções de auditoria	8
Tabela 2 – Questões de investigação, autores e hipóteses.....	25
Tabela 3 – Validação do modelo de análise.....	44

Introdução

Ao longo dos tempos, o agravamento das condições sociais bem como o aumento das cargas tributárias têm motivado cada vez mais pessoas e empresas a optar por métodos ilícitos a fim de contornar o pagamento dos impostos. Neste estudo, irei focar a temática da evasão fiscal e planeamento e todas as formas de prevenir e detetar estas práticas, em que a auditoria tem um papel fulcral.

A dissertação está dividida em 4 partes: introdução, revisão da literatura, estudo empírico do tema e conclusão. Na revisão da literatura, pretende-se abordar um estudo mais teórico sobre os conceitos que serão abordados ao longo da dissertação e ainda a sua evolução histórica. Este capítulo é importante de modo a enquadrar o tema num campo teórico do planeamento e evasão fiscal, da auditoria financeira e de alguns conceitos fundamentais da área, tal como da estrutura e *modus operandi* da Autoridade Tributária e de algumas SROC em Portugal, desenvolvendo também alguns conceitos de auditoria tributária. No terceiro capítulo, irei proceder a uma aplicação prática do estudo onde, através de um método quantitativo, será demonstrado em que medida é que a auditoria, por meio de inspeções tributárias, tem um papel fulcral na deteção e prevenção de esquemas de evasão fiscal e outras infrações tributárias. No último capítulo, a conclusão, serão apresentados resultados do estudo realizado no terceiro capítulo, bem como a sua interpretação e explicação.

Esta dissertação tem como objetivo responder a algumas questões cruciais tais como: *Estarão os procedimentos de auditoria utilizados pela AT adequados à realidade das empresas? Os procedimentos de inspeção tributária ajudam a prevenir de uma forma eficaz a fraude fiscal?*

O objetivo deste estudo está centrado na verificação da influência dos procedimentos de auditoria na prevenção e deteção de crimes de fraude e evasão fiscal, bem como todo o processo que envolve as inspeções tributárias, passando por uma análise mais detalhada a cada fase.

Capítulo I – Revisão da literatura

1 Fraude - Enquadramento

1.1 Definição

Vários especialistas definiram o conceito de fraude, pelo que é possível constatar a existência de um denominador comum entre os autores, traduzindo-se assim, num crime premeditado e com um objetivo concreto para a obtenção de lucro.

Para Tavares (2012), a diferença entre ação premeditada e erro é crucial, tendo em conta "que erro é o ato não intencional resultante de omissão, desatenção ou má interpretação de factos no registo e elaboração das DF's. Enquanto que fraude, é o ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registos e DF's. Ao detetar erros relevantes ou fraudes no decorrer do seu trabalho, o revisor tem a obrigação de os comunicar à administração da entidade e sugerir medidas corretivas, informando sobre os possíveis efeitos na sua opinião, caso não sejam adotadas".

O mesmo conceito é definido também na ISA 240 como sendo “um ato intencional por um ou mais indivíduos entre a gerência, os encarregados da governação, os empregados ou terceiros, envolvendo o uso de enganar para obter uma vantagem injusta ou ilegal”.

A fraude é também considerada no capítulo 3, artigo 103º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), que contempla os crimes fiscais os quais “Constituem fraude fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias. A fraude fiscal pode ter lugar por:

- a) Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável;
- b) Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária;
- c) Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.

2 - Os factos previstos nos números anteriores não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a (euro) 15000.

3 - Para efeitos do disposto nos números anteriores, os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.”.

1.2 Motivações para a fraude

Como já referimos anteriormente, uma característica inerente à fraude é a da vontade real do infrator em praticar atos ilícitos para atingir um fim proveitoso para o próprio. Posto isto, é essencial perceber o que leva à prática deste fenómeno, e para tal é imperativo falar do triângulo da fraude de Cressey, que nos apresenta as três principais razões que conduzem à prática da fraude:

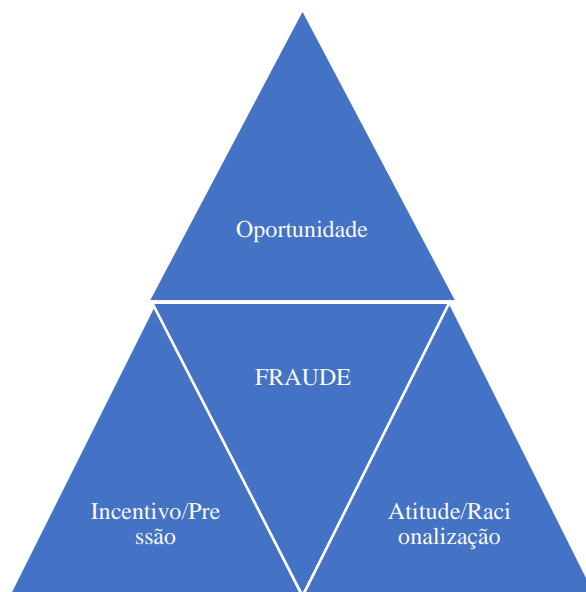


Figura 1 – Triângulo da fraude

Fonte: Elaboração Própria

Por um lado, no caso das Pressões/Incentivos, geralmente, oriundas da vida particular, onde se verificam situações de urgente necessidade de liquidez devido a motivos como a saúde, o endividamento, os hábitos de jogo, entre outros. Por outro lado, há as necessidades supérfluas ou de manter um determinado nível de vida, que fomentam a

entrada em certos grupos sociais. Em qualquer dos casos, a pressão resulta da necessidade urgente de rendimento para solucionar um determinado problema.

A oportunidade é definida como a perceção por parte do indivíduo que pode cometer fraude, sem que esta seja detetada. Neste contexto, a auditoria interna tem um papel fulcral, pois só é cometido o ato ilícito se o controlo da empresa falhar, sendo que a existência de mecanismo de auditoria, falta de comunicação antifraude, impunidade em casos transatos de fraude ou a existência de conluio são alguns dos aspetos que levam a que aconteça este fenómeno.

Por último, na atitude/racionalização é onde a capacidade de punição, por parte da entidade, tem maior peso, pois esta dimensão é definida como a capacidade do individuo racionalizar nos benefícios de cometer a ilegalidade e os possíveis malefícios que possa vir a ter e optar ou não por cometer a fraude. Para a decisão do infrator, geralmente, pesam aspetos como o facto do ato fraudulento não afetar ninguém individualmente, o exemplo de outros colegas que já tenham cometido um ato semelhante e tenham saído impunes ou a existência de um sentimento de impunidade na sociedade em que está inserido, na qual a fraude é praticada sem que haja quaisquer consequências para os infratores.

1.3 Evasão, Elisão e Planeamento fiscal - Enquadramento

Tem-se verificado uma evolução crescente do fenómeno da evasão fiscal, motivado por acontecimentos como o aumento progressivo das cargas tributárias, acréscimo de movimento de capital e de bens e serviços, aumento da complexidade dos critérios fiscais ou a falta de punição das entidades ou pessoas singulares que fazem uso destas práticas ilícitas. É de salientar que a evasão fiscal cria enormes prejuízos para os estados, na medida em que parte dos rendimentos não são tributados e, conseqüentemente, o dinheiro das prestações tributárias não chega aos cofres do Estado.

É crucial o desenvolvimento do conceito de evasão fiscal no que respeita a este tema, bem como o de outros dois conceitos a ele fortemente associados: a elisão fiscal e o planeamento fiscal abusivo.

No caso da evasão fiscal, o contribuinte viola a lei de forma premeditada, de diferentes formas, tais como a violação do pagamento das obrigações tributárias, a prática de operações simuladas ou com a prestação de falsas declarações. Nas operações simuladas,

existe sempre uma divergência entre a vontade real e a vontade declarada, pois a vontade real será sempre de natureza ilícita ao contrário da sua vontade declarada.

A elisão fiscal é caracterizada pela prática de atos lícitos com o objetivo de contornar as normas tributárias obtendo carga tributária mais baixa. Alguns exemplos destas práticas são acumular rendimento num território, onde a tributação seja mais baixa, ou transferir rendimento para um local, onde lhe seja atribuído um tratamento fiscal mais vantajoso.

Para clarificar melhor estas duas realidades Nunes (2000) refere que:

- A evasão fiscal consiste em “(...) atos ilícitos praticados pelos contribuintes com o objetivo de não pagar ou pagar menos impostos (...) Temos então a evasão fiscal que abrange os crimes e as contraordenações fiscais e a evasão fiscal não penal.”.

- A elisão fiscal consiste em “ (...) situações em que os contribuintes optam por praticar atos jurídicos lícitos, diferentes daquelas que estão previstos nas normas de incidência de um determinado imposto, conseguindo assim evitar o nascimento de uma relação jurídica fiscal ou provocar o surgimento de uma (diferente da pretendida pelo legislador) cujo regime jurídico-fiscal lhes seja mais favorável”. “ (...) apesar de em si mesmos serem lícitos, vão ser objeto de normas fiscais gerais ou normas específicas anti abuso.”.

Quanto ao planeamento fiscal, podemos distinguir dois conceitos: gestão fiscal ou planeamento fiscal legítimo de planeamento fiscal abusivo. Segundo Sanches (2006) a gestão fiscal “consiste numa técnica de redução da carga fiscal na qual o contribuinte abandona determinado comportamento, por este estar ligado a uma obrigação tributária, ou, escolhe, de entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que, de forma intencional e deliberada ou por omissão do legislador fiscal acarreta o pagamento de menos impostos.”. No que se refere ao planeamento fiscal abusivo ou evasão fiscal *intra legem*, Nunes (2000) define-o como “(...) aquela que é pretendida e mesmo incentivada pelo legislador ao definir os impostos e o sistema fiscal no seu conjunto.”

2 Auditoria Financeira

2.1 Conceito e Definição

A definição de auditoria financeira foi sofrendo várias alterações no decorrer dos anos, destacando-se, neste âmbito, alguns autores a seguir mencionados.

Segundo Batista da Costa (2010) “podemos, pois, afirmar que esta tem como objeto as asserções subjacentes às demonstrações financeiras e como objetivo a expressão de uma opinião sobre estas por parte de um profissional competente e independente”

Para Cohen (1978), “Um auditor independente é necessário devido ao conflito inerente entre a gestão da entidade e os utilizadores da informação financeira (*stakeholders*). A partir do momento que as demonstrações financeiras são um dos meios de avaliação da performance dos órgãos de gestão da entidade nas suas obrigações para com a entidade, a gestão passou a ter um incentivo para adulterar as contas. Esta ação leva a que a informação financeira da empresa seja apresentada de uma forma muito mais otimista, algo que diverge com a realidade, levando assim a uma errada representação das contas da firma.”.

Para Duarte (2010), “A Auditoria Financeira é definida como um serviço que se caracteriza pela expressão de uma opinião objetiva sobre as demonstrações financeiras de uma entidade, fazendo referência a um conjunto de normas que têm natureza de interesse público e que contribuem para o aumento da credibilidade da informação financeira.”

Em 2009, a *International Federation of Accountants* (IFAC) através da emissão da ISA 200 e, complementando Cohen, refere que o principal objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança dos *stakeholders* relativamente à informação financeira divulgada pelas empresas, uma vez que esta pode sofrer alterações que influenciem os resultados expostos nas demonstrações financeiras, sendo que estes não representam verdadeiramente a imagem da entidade.

2.2 O auditor e as suas competências

Segundo Olivier Lemant, “Ser auditor é responder à preocupação da Administração, observem, façam o diagnóstico e o ponto da situação e apresentem-me as vossas conclusões”

De acordo com o artigo de investigação *A Global Summary of the Common Body of Knowledge (2006)*, o auditor precisa de competências individuais, tais como gestão de tempo, capacidade de comunicação, espírito crítico, capacidade de resolver conflitos ou compreender sistemas de informação complexos. Para além destas competências, o auditor necessita também de conhecimentos técnicos nas mais variadas áreas que, segundo os investigadores, totalizam 19. Na tabela 1, adaptada do artigo em questão, são elencadas todas as áreas que o auditor necessita de dominar para que o desempenho da sua atividade profissional seja o mais satisfatório possível, assim como a importância, numa escala de 1 a 5, (1 representa uma importância mínima e 5 representa muita importância) que as diferentes áreas representam para diferentes cargos de auditoria.

Importância de cada área de conhecimento no desempenho das funções de auditoria			
Área de conhecimento	Diretor de auditoria	Auditor Sénior/Supervisor	Equipas de auditoria
Contabilidade	3.83	3.77	3.71
Auditoria	4.68	4.66	4.61
Direito comercial e regulação governamental	3.68	3.70	3.68
Gestão de negócio	3.75	3.60	3.53
Alterações nos padrões profissionais	3.71	3.64	3.68
Gestão de risco	3.85	3.74	3.71
Ética	4.21	4.18	4.26
Finanças	3.70	3.68	3.64
Sensibilização para a possibilidade de fraude	4.00	3.93	3.91
<i>Corporate Governance</i>	3.95	3.80	3.77
Gestão de recursos humanos	3.44	3.23	3.15
Padrões de auditoria interna	4.19	4.19	4.24
Tecnologias de informação	3.85	3.84	3.79
Contabilidade de gestão	3.35	3.30	3.27
Marketing	2.70	2.60	2.64
Cultura organizacional	3.91	3.79	3.82
Organização dos sistemas	3.75	3.76	3.78
Estratégia e política do negócio	3.73	3.61	3.60
Conhecimento técnico da indústria	3.97	3.92	3.96

Tabela 1 – Importância de cada área de conhecimento no desempenho das funções de auditoria adaptado do artigo *A Global Summary of the Common Body of Knowledge 2006*.

2.3 Lei de *Sarbanes-Oxley*

Após a exposição pública de diversos escândalos de fraude ao nível mundial, que abalaram a confiança dos *stakeholders* e, conseqüentemente, tiveram grande impacto no mercado de valores mobiliários, os senadores estado-unidenses, *Paul Sarbanes* e *Michael Oxley*, criaram em 2002 a lei Sarbanes-Oxley ou lei SOX, com o objetivo de prevenir possíveis fraudes nas demonstrações financeiras e garantir a transparência e credibilidade das mesmas, com finalidade de repor a confiança dos *stakeholders* nos mercados. Uma das principais características da lei é criar comités constituídos por membros independentes com competência de supervisão, evitando assim fraudes internas, pois não são apenas os membros das entidades a supervisionarem-se a si mesmos, havendo um maior controlo e transparência.

2.3.1 Principais Características da Lei *Sarbanes-Oxley*

"Título I - Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB: Composto por nove secções, define a criação do Public Accounting Oversight Board, responsável por criar uma equipa de auditores independentes, que prestam serviços de auditoria à contabilidade de empresas sujeitas a registo (e publicidade) da prestação de contas;

Título II - Auditor Independence: Composto por nove secções, define regras de independência para auditores externos, com o objetivo de limitar o conflito de interesses;

Título III - Corporate Responsibility: composto por oito secções, define que os Administradores Executivos, Diretores Financeiros e outros responsáveis com intervenção na contabilidade, assumem responsabilidade individual pela exatidão e integridade dos relatórios financeiros e demais documentos periódicos de prestação de contas empresariais;

Título IV - Enhanced Financial Disclosures: Composto por nove secções, estabelece requisitos mais rigorosos para o relato das transações financeiras;

Título V - Analyst Conflicts of Interest: composto apenas por uma secção, inclui medidas destinadas a restituir a confiança ao investidor nos relatórios e informações preparados por analistas do mercado de valores/ações, obrigando os intervenientes a divulgar possíveis conflitos de interesses;

Título VI – Commission Resources and Authority: composto por quatro secções, define práticas para corretores, negociadores, analistas e consultores do mercado de valores/ações, visando restituir confiança ao investidor;

Título VII – Studies and Reports: composto por cinco secções, obriga os Administradores Executivos e outros responsáveis financeiros e da contabilidade, bem como a SEC e outras entidades oficiais a executar várias análises/estudos e a divulgar os seus resultados;

Título VIII – Corporate and Criminal Fraud Accountability: composto por sete secções, estatui sanções penais específicas para manipulação, destruição ou alteração dos registos financeiros ou outras interferências nas investigações, estipulando ainda um regime de proteção para os denunciadores de irregularidades;

Título IX – White Collar Crime Penalty Enhancement: Composto por seis secções, define agravamento de sanções penais relacionadas com crimes, tentativas e associações criminosas preparatórias de ilícitos denominados de “colarinho branco”;

Título X – Corporate Tax Returns: composto por uma seção, determina que o Chief Executive Officer (Presidente da Comissão Executiva, Presidente do Conselho de Administração Executivo) deve assinar as Declarações Fiscais (company tax return);

Título XI – Corporate Fraud Accountability: composto por sete secções, identifica fraudes empresariais, caracteriza manipulações, como ilícitos criminais, para as quais estatui sanções e medidas preventivas específicas."

2.4 A Diretiva 2006/43/CE

Com o aparecimento da lei SOX, assinada a 30 de julho de 2002, que passou a ser obrigatória internacionalmente, surgiu assim, a 17 de maio de 2006, a Diretiva 2006/43/CE, que é uma adaptação da lei americana aos Revisores/Auditores da União Europeia, com objetivo de estabelecer uma harmonização nas práticas de auditoria nos países membros.

As principais características da diretiva refletem-se na:

- **Independência do Auditor**, referindo que o ROC e a SROC deverão ser independentes na realização de trabalhos de auditoria nas entidades. É referido no

art. 22º da Diretiva que “Os Estados membros devem assegurar que, aquando da realização de uma revisão legal das contas, o ROC e/ou a SROC sejam independentes relativamente à entidade examinada e não se encontrem envolvidos nas decisões dessa entidade.”

- **Supervisão pública da atividade de auditoria**, referindo a Diretiva que "(...) deverão organizar um sistema eficaz de supervisão pública dos ROC e das SROC com base no controlo no país de origem. As disposições regulamentares em matéria de supervisão pública deverão permitir uma cooperação eficaz a nível comunitário no que diz respeito às atividades de supervisão dos Estados membros. O sistema de supervisão pública deverá ser gerido por pessoas que não exerçam a profissão de ROC e que tenham conhecimentos nas matérias relevantes para a revisão legal de contas (...)"
- **Funções do comité de auditoria** para o melhoramento da qualidade da informação financeira são designadas na diretiva como «Os comités de auditoria e a existência de um sistema eficaz de controlo interno ajudam a minimizar os riscos financeiros, operacionais e de não conformidade e reforçam a qualidade da informação financeira...». Quanto as funções do comité são também referidas no art. 41º da Diretiva como:

“a) Ao acompanhamento do processo de informação financeira;

b) Ao controlo da eficácia dos sistemas de controlo interno, da auditoria interna, sempre que aplicável, e da gestão de risco da empresa;

c) Ao acompanhamento da revisão legal das contas anuais e consolidadas;

d) À análise e ao controlo da independência do revisor oficial de contas ou da sociedade de revisores oficiais de contas e, em especial, da prestação de serviços adicionais à entidade examinada.”

2.5 A Prova de Auditoria

Segundo Costa (2014), "(...) a prova em auditoria é importante não só como forma de o trabalho poder ser controlado e revisto por um profissional mais experiente (no caso das firmas de auditores) como também ser examinado pelo respetivo organismo profissional

e/ou organismo de supervisão pública da profissão com o objetivo destes poderem constatar se as normas profissionais vigentes estão a ser ou não cumpridas."

Para a ISA 500 – Prova de auditoria é definida como "todas a informações utilizadas pelo auditor que lhe possibilitam chegar às conclusões sobre as quais se baseia a sua opinião. A prova de auditoria, que inclui as informações contidas nos registos contabilísticos subjacentes às DF's e outras informações, obtém-se através de realização de: (a) procedimentos de avaliação do risco; e (b) procedimentos de auditoria adicionais (compreendem testes aos controlos, quando exigidos pelas ISA ou quando o auditor entendeu efetuá-los; e procedimentos substantivos, incluindo testes de detalhes (de classes de transações, de saldos de contas e de divulgações) e procedimentos analíticos substantivos.").

É referido também na ISA 500 que o auditor deve obter prova suficiente e apropriada, isto é, o revisor deve ter uma amostra significativa de factos para obter conclusões, e esta tem de ser de qualidade, confirmando as asserções associadas às classes de transações, de modo a obter uma opinião fidedigna.

2.6 Materialidade e Risco de Auditoria

Segundo a ISA 320, "a informação é material se a sua omissão ou distorção influenciarem as decisões económicas dos utilizadores tomadas na base das DF's".

A materialidade é calculada através do julgamento profissional do auditor e, como está referido na ISA 320, as distorções podem ter origem em erros ou fraude, cabendo ao revisor verificar se estas são materialmente relevantes.

Quanto ao risco de auditoria, de acordo com a ISA 320, este é descrito como "o risco de o auditor expressar uma opinião de auditoria inapropriada quando as DF's estão materialmente distorcidas". Neste contexto existem riscos que é essencial salientar. O primeiro é o risco de distorção material, que se traduz no risco das DF's se encontrarem materialmente distorcidas, antes do revisor efetuar a auditoria, e este divide-se em:

- Risco Inerente - A suscetibilidade de uma asserção relativa a uma classe de transações, saldo de conta ou divulgação a uma distorção que possa ser material, individualmente ou agregada com outras distorções, antes da consideração de quaisquer controlos relacionados (ISA 200).

- Risco de Controlo - O risco de que a ocorrência de uma distorção relativa a uma classe de transações, saldo de conta ou divulgação e que possa ser material, individualmente ou agregada com outras distorções, não seja evitada ou detetada e corrigida em tempo oportuno pelo controlo interno da entidade (ISA 200).

O outro é o risco de deteção, que se relaciona com a qualidade dos trabalhos do auditor, visto que é o risco de existirem distorções materialmente relevantes que não sejam detetadas pelo auditor. Segundo Costa (2014) o risco de deteção é “(...) o risco de que o auditor não detete tal distorção através da realização dos seus testes e procedimentos.”

2.7 Procedimentos de Auditoria

O Manual de Procedimentos de Auditoria do Tribunal de Contas, Capítulo 2, define que "a auditoria é uma verificação ou exame que, como já se referiu, deve realizar-se de forma sistemática para que se alcancem os fins em vista. Com este objetivo deve o auditor aplicar métodos e técnicas apropriadas durante a realização da auditoria."

E esclarece que "Depois de definido o âmbito da auditoria, ou seja, métodos e técnicas a usar, designados como procedimentos de auditoria, sendo o método o caminho a seguir e as técnicas os meios utilizados ao longo desse caminho tendo em vista o alcance de um resultado final, isto é, um objetivo, em regra previamente definido."

Finalmente, clarifica que "Os procedimentos consistem, portanto, na aplicação pelos auditores de métodos e técnicas que dependem do seu julgamento e da qualidade e âmbito do controlo interno implantado na organização a auditar, visando definir o modo como o auditor deve orientar o seu trabalho para que procure atingir de forma sistemática o objetivo da auditoria."

Para Tavares (2012) “Os procedimentos de auditoria são um conjunto de técnicas que visam obter evidência apropriada e suficiente e que forneçam segurança elevada de que as demonstrações financeiras estão isentas de erros materiais”

Ricchiute (2006) refere que para atingir os objetivos de auditoria sobre cada asserção, que seja considerada materialmente relevante, o auditor/revisor recorre a procedimentos de auditoria para adquirir prova persuasiva. A seleção dos procedimentos é baseada na materialidade, nível de risco e prova disponível em quantidade e qualidade.

Optou-se por mencionar os procedimentos de auditoria existentes, adaptado do Manual da Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados (2018).

No procedimento de avaliação do risco que se encontra referido na ISA 315, o auditor deve executar procedimentos que proporcionem bases para a identificação e avaliação das áreas de risco de distorção material tanto nas demonstrações financeiras como nas asserções. Nestes procedimentos o revisor deve inteirar-se de fatores como a entidade e o seu ambiente bem como o sistema de controlo interno.

Quanto aos procedimentos substantivos, abordados na ISA 330, são utilizados para detetar distorções matérias ao nível das asserções. Estes compreendem os testes de detalhe que abrangem classes de transações, saldos de contas e divulgações e os procedimentos analíticos substantivos

Os testes dos controlos, referentes também à ISA 330, caracterizam-se pela avaliação da eficácia operacional dos controlos na prevenção, ou deteção e correção de distorções materiais ao nível de asserção.

No que toca aos procedimentos analíticos abordados na ISA 520, é referido que são executadas apreciações da informação financeira pela análise de relações plausíveis não só entre dados financeiros como também não-financeiros. Englobam também a investigação sobre flutuações/relações identificadas que sejam inconsistentes com outra informação relevante ou que defiram de valores esperados numa quantia significativa. Alguns exemplos das comparações de informação financeira da entidade traduzem-se na informação comprável de períodos anteriores, resultados antecipados da entidades, como orçamentos ou previsões ou ainda informação similar do setor de atividade, comparando as vendas e contas a receber da entidade com outras entidades do mesmo setor e com dimensões semelhantes ou, em alternativa, com as médias do setor.

Estes procedimentos são utilizados perto do final da auditoria, com o objetivo de ajudar o auditor a formular a sua opinião. É também de salientar que estes são também utilizados na fase do planeamento e podem também ser aplicados a nível da asserção para obtenção de prova.

São também especificados no Manual outros tipos de procedimentos tais como as confirmações externas, que representam prova de auditoria sob a forma de resposta direta dada por um terceiro ao auditor, em papel, por meio eletrónico ou outro.

A indagação consiste na procura de informação financeira e não financeira junto de pessoas conhecedoras dentro ou fora da entidade. Este procedimento abrange toda a auditoria podendo ser feito de forma formal por escrito ou de forma informal, oralmente.

Quanto à inspeção, esta envolve o exame de registos ou documentos, quer internos quer externos, em papel, formato eletrónico ou outro meio, ou o exame físico de um ativo. Alguns documentos podem constituir prova de auditoria direta quando evidenciam a existência de um ativo, um exemplo disso são documentos que representam instrumentos financeiros.

A observação, consiste em olhar para um processo que está a ser executado por outrem, como por exemplo, a observação por parte do auditor do funcionamento do sistema de controlo interno da entidade ou da contagem de inventário. O recálculo consiste na verificação do rigor matemático de documentos ou registos, pode ser feito de forma manual ou eletrónica. Por último temos a reexecução que se traduz na execução, por parte do auditor, de procedimentos que foram originalmente executados pelo controlo interno da entidade.

3 A Auditoria Tributária

De acordo com Canedo et al. (2009) a auditoria tributária é “aquela desenvolvida pela administração fiscal, através dos seus inspetores tributários e consiste na análise de contabilidades organizadas, a partir da verificação substantiva dos respetivos elementos de suporte, com recurso a técnicas muito próprias, tendo sempre como objetivo, a verificação e validação dos atos declarativos (confirmação da veracidade das declarações fiscais) e a sua correspondência com as transações efetivamente praticadas pelo contribuinte e ainda, a verificação da adequação das mesmas à situação económica e patrimonial do contribuinte.”

O objetivo deste ramo de auditoria é verificar se as declarações fiscais cumprem as normas contabilísticas e fiscais, se o resultado fiscal apurado pelo contribuinte corresponde à sua situação tributária verdadeira e se as prestações sociais foram devidamente entregues ao Estado.

Ainda para Canedo et al. (2009), quanto à materialidade da informação “em auditoria tributária a sua definição é diferente da aplicada em auditoria financeira, pois, na auditoria tributária todos os erros ou omissões devem ser considerados, independentemente dos limites de materialidade estabelecidos pelo inspetor”.

Silva (1992) complementa ainda que “auditoria tributária quando comparada com a auditoria financeira é mais limitada no seu âmbito, isto porque, a preocupação da auditoria tributária centra-se nos resultados, isto é, na consideração de que todos os rendimentos obtidos, independentemente da sua origem são registados, e ainda, atestar da indispensabilidade de todos os gastos, sendo a fidelidade do património e da situação financeira complementar, a menos que esta tenha repercussões tributárias”.

3.1 A Autoridade Tributária

Em conformidade com o Decreto-Lei nº 117/2011, assinado a 15 de dezembro de 2011, que aprova a lei orgânica do Ministério da Saúde, art. 14º “ A Autoridade Tributária e Aduaneira, abreviadamente designada por AT, tem por missão administrar os impostos, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos, bem como exercer o controlo da fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional, para

fins fiscais, económicos e de proteção da sociedade, de acordo com as políticas definidas pelo Governo e o Direito da União Europeia.”

No Decreto-Lei nº 118/2011, que aprova a lei orgânica da Autoridade Tributária, art. 1º “A Autoridade Tributária e Aduaneira, abreviadamente designada por AT, é um serviço da administração direta do Estado dotado de autonomia administrativa. A AT dispõe ainda de unidades orgânicas desconcentradas de âmbito regional, designadas por direções de finanças e alfândegas, e de âmbito local, designadas por serviços de finanças, delegações e postos aduaneiros.”

Competências da Autoridade Tributária, segundo a lei orgânica da Autoridade Tributária:

“

1. Para assegurar que a missão da instituição é cumprida, tem a seu dispor funcionários com capacidades técnicas para tal, assegurando as seguintes competências:
2. Liquidar os impostos sobre os rendimentos, património e consumo;
3. Administrar, arrecadar e cobrar outras receitas do Estado ou de pessoas coletivas de direito público, assim como, executar inspeções tributárias;
4. Assegurar a fiscalização em cooperação com outras instituições europeias e internacionais, sobre as mercadorias que entram e circulam no território nacional e que saem para a UE e espaço Internacional de forma a prevenir a fuga e evasão fiscal e combatendo também o tráfico ilícito;
5. Exercer nos atos de inspeção a correta aplicação da legislação e regras conexas de forma a respeitar os direitos dos cidadãos.
6. Estimular o capital humano a realizar investigações técnicas e científicas de sectores de atividade, de forma a aumentar a qualidade e eficiência de atuação;
7. Persuadir os contribuintes e os demais obrigados tributários a cumprir as obrigações fiscais, se necessário proceder à utilização da ação de justiça tributária;
8. Proceder à revisão oficiosa dos atos tributários;

9. Tomar decisões sobre petições e reclamações dos contribuintes, e pronunciar-se sobre os recursos hierárquicos apresentados;
10. Receber e enviar ao tribunal tributário competente as petições iniciais nos processos de impugnação judicial que neles sejam entregues, e dar cumprimento ao disposto nos artigos 111.º e 112.º do CPPT.”

3.2 Princípios dos Procedimentos de Inspeção Tributária

- Princípio da prossecução do interesse público

Segundo o Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, este constitui o parâmetro fundamental da atividade administrativa na medida em que deve ter em conta os direitos e interesses dos cidadãos e não de interesses particulares e, nos casos em que isto seja impossível, deve adequar ao máximo as suas decisões aos interesses comuns dos contribuintes. Este princípio estabelece também que quando a atuação da Administração for conferida com mais margem de liberdade, esta terá de seguir os interesses públicos e legalmente estabelecidos, nunca colidindo com os mesmos.

- Princípio da Legalidade

Este princípio é suportado pelo facto de a Administração se reger na sua atuação e decisão pela lei, não podendo atuar se a atuação não estiver consagrada na lei, estabelecendo assim o limite para a sua atuação. O princípio da legalidade tem como objetivo evitar que cada interveniente aja consoante a sua opinião, tendo de se limitar pelo que está previsto na lei nos procedimentos de inspeção, sendo que o não cumprimento leva à anulabilidade e nulidade do ato.

- Princípio da Imparcialidade

Este princípio obriga a Administração Tributária a não tomar partido ou beneficiar uma das partes, devendo-se sempre reger pelo ordenamento jurídico e sempre com o objetivo da prossecução do interesse público. É de salientar também que todas as atuações no âmbito dos procedimentos tributários devem decorrer de boa fé, estando diretamente ligado à imparcialidade.

- Princípio da Celeridade

Refere este princípio que a Autoridade Tributária deve dispensar qualquer tipo de atos inúteis ou que retardem desnecessariamente o procedimento tributário, estando a Administração impedida de utilizar procedimentos que não tenham qualquer tipo e utilidade para retirar conclusões da inspeção. Por outro lado, é referido também que a atuação da Autoridade Tributária deve ser feita de forma rápida e deve sempre recusar iniciativas do sujeito passivo para tentar retardar a inspeção. Os conceitos de eficácia e eficiência estão também associados a este princípio, pois quanto mais rapidamente a inspeção se concretizar mais vantagens trará para a Administração e também para o sujeito passivo, satisfazendo assim um interesse coletivo. É de referir também que este princípio não se deve sobrepor a outros, ou seja, a Autoridade Tributária não deve deixar de realizar diligências que ache necessárias, apenas para realizar a inspeção de forma célere.

- Princípio da Igualdade

Este princípio rege-se pela máxima de que a administração tributária está obrigada a tratar de forma idêntica os contribuintes que se encontram em situações semelhantes e de forma desigual os contribuintes que se encontrem em situações desiguais. “Na dimensão deste princípio aplicado à administração tributária, o mesmo implica que esta, nas suas relações com os particulares, não pode privilegiar, beneficiar, prejudicar, privar de qualquer direito ou isentar de qualquer dever nenhum contribuinte em razão de ascendência, raça, sexo, língua, território de origem, religião, convicções políticas, ideologias ou religiosas, situação económica ou condição social.”

3.3 Inspeção Tributária

Devemos sublinhar que, a competência das inspeções tributárias, cabe exclusivamente às Direções de Finanças e, como tal, segundo o Decreto-Lei n.º 413/98, estas compreendem as seguintes práticas por parte da AT:

- a) “A confirmação dos elementos declarados pelos sujeitos passivos e demais obrigados tributários;
- b) A indagação de factos tributários não declarados pelos sujeitos passivos e demais obrigados tributários;

- c) A inventariação e avaliação de bens, móveis ou imóveis, para fins de controlo do cumprimento das obrigações tributárias;
- d) A prestação de informações oficiais, em matéria de facto, nos processos de reclamação e impugnação judicial dos atos tributários ou de recurso contencioso de atos administrativos em questões tributárias;
- e) O esclarecimento e a orientação dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários sobre o cumprimento dos seus deveres perante a administração tributária;
- f) A realização de estudos individuais, sectoriais ou territoriais sobre o comportamento dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários e a evolução dos sectores económicos em que se insere a sua atividade;
- g) A realização de perícias ou exames técnicos de qualquer natureza tendo em conta os fins referidos no n.º 1;
- h) A informação sobre os pressupostos de facto dos benefícios fiscais que dependam de concessão ou reconhecimento da administração tributária, ou de direitos que o sujeito passivo, outros obrigados tributários e demais interessados invoquem perante aquela;
- i) A promoção, nos termos da lei, do sancionamento das infrações tributárias;
- j) A cooperação nos termos das convenções internacionais ou regulamentos comunitários, no âmbito da prevenção e repressão da evasão e fraude;
- k) Quaisquer outras ações de averiguação ou investigação de que a administração tributária seja legalmente incumbida.”

3.4 Procedimento de Inspeção Tributária

Segundo o artigo 2º do Decreto-Lei n.º 413/98, assinado a 31 de dezembro de 1998, “O procedimento de inspeção tributária visa a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias.”

Para Mário Esteves de Oliveira, Pedro Costa Gonçalves e J. Pacheco de Amorim

(2006), o procedimento de inspeção tributária é “sucessão concatenada e ordenada de atos e formalidades (atos e operações), estrutural e funcionalmente distintos uns dos outros, tendendo à produção de um determinado resultado ou modificação jurídicoadministrativa, consubstanciada numa “decisão final” ”.

Podemos então concluir que, segundo a LGT e o RCPIT, o procedimento de inspeção tributário compreende todas as diligências necessárias ao apuramento da situação tributária dos contribuintes, englobando a averiguação dos factos e das situações tributárias, a investigação do cumprimento dos deveres tributários e a prevenção da violação das normas tributárias.

3.5 Fases do Procedimento de Inspeção Tributária

Segundo Canedo (2009), o processo de inspeção tributária abrange uma diversidade elevada de tarefas e abrange um número considerável de áreas de especialização: “A grande diversidade e complexidade das matérias que devem constituir as competências de atuação da inspeção tributária – contabilidade, auditoria, impostos e processo tributário, contraordenacional e criminal, entre outras – obrigam a um trabalho multidisciplinar que exige elevados níveis de especialização.”

O autor distingue também diversas fases no processo de inspeção tributária cuja primeira é o planeamento. Esta fase é subdividida na avaliação do risco de incumprimento fiscal, avaliação do risco inerente do negócio e do risco de controlo interno. Na primeira subdivisão são identificados os riscos específicos através da análise da informação disponível e encontra-se dividida em duas etapas: análise preliminar e realização dos procedimentos iniciais. A análise preliminar consiste na recolha e análise de toda a informação disponível e útil para o processo e os procedimentos iniciais materializam-se numa primeira visita ao sujeito passivo a inspecionar, com o objetivo de verificar a estrutura e ambiente de controlo da empresa, bem como a análise do seu sistema contabilístico e informático. De acordo com Canedo (2009) “os elementos principais da organização do controlo interno de uma entidade são o sistema contabilístico, o sistema informático, o ambiente de controlo e os procedimentos de controlo.”, sendo por isso os principais focos de análise por parte do inspetor tributário.

Ainda nesta fase, existe o plano de abordagem, onde é definida a estratégia de abordagem à auditoria, tendo em conta os riscos analisados anteriormente e procede-se à

identificação das áreas contabilístico-fiscais mais críticas para os trabalhos de auditoria. É de salientar que o plano de auditoria deve ser sempre adaptado à dimensão da empresa em análise sendo este sempre simples, flexível e dinâmico.

Por fim, na fase do planeamento, há a programação do trabalho que, através dos riscos e áreas críticas detetadas anteriormente, vai determinar a definição dos objetivos específicos da inspeção e os procedimentos a serem usados por cada objetivo a atingir. Esta etapa ajuda também o inspetor a ter um fio condutor na execução de todos os procedimentos previstos, havendo assim uma probabilidade maior de a inspeção ser eficaz. De acordo com Costa (2010) “Um programa de trabalho é um documento escrito destinado fundamentalmente a servir de guia à execução dos testes aos controlos e dos procedimentos substantivos.”

Na segunda fase do procedimento de inspeção tributária temos a execução, na qual são postos em prática os procedimentos de auditoria por área de risco, com o intuito de obter prova de auditoria e retirar conclusões da inspeção.

Na terceira e última fase, o relato, são apuradas as correções a efetuar, fundamentando as mesmas com meios de prova obtidos. De acordo com Attie (1998) estes meios de prova são cruciais, pois “A opinião formada pelo auditor precisa de estar apoiada em bases sólidas”. De seguida é elaborado o projeto de correções que é enviado ao contribuinte e, após esta etapa, é redigido o relatório final do procedimento de inspeção. É de salientar que de acordo com Canedo (2009) o relatório de inspeção está padronizado e é constituído pelas seguintes partes:

- Conclusão da ação inspetiva;
- Objetivos, âmbito e extensão da ação de inspeção;
- Descrição dos factos e fundamentos das correções à matéria tributável;
- Regularizações efetuadas pelo sujeito passivo no decurso da ação inspetiva;
- Direito de audição.

1 Enquadramento Teórico

Segundo Fortin (1999) a investigação é “um método particular de aquisição de conhecimentos, uma forma ordenada e sistemática de encontrar respostas para questões que necessitam de uma investigação”

De acordo com Polit et al. (1995) “a metodologia em investigação consiste na determinação das etapas, procedimentos e estratégias utilizadas para reunião e análise de dados”.

Para Teixeira (2006) “é através da metodologia que se estuda, descreve e explica os métodos que se vão aplicar ao longo do trabalho, de forma a sistematizar os procedimentos adotados durante as várias etapas, procurando garantir a validade e a fidelidade dos resultados. A metodologia tem como objetivo analisar as características dos vários métodos disponíveis, observando as suas vantagens e desvantagens.”

Segundo Quivy e Campenhoudt (1995) a metodologia de investigação “É uma forma de progredir em direção a um objetivo. Expor o procedimento científico consiste, portanto, em descrever os princípios fundamentais a pôr em prática em qualquer trabalho de investigação. Os métodos não são mais do que formalizações particulares do procedimento, percursos diferentes concebidos para estarem mais adaptados aos fenómenos ou domínios estudados.”

Neste enquadramento, é importante salientar dois tipos de métodos de investigação: o método quantitativo e o qualitativo. Diehl (2004) descreve as duas abordagens da seguinte forma “A pesquisa quantitativa utiliza a quantificação, tanto na recolha de dados quanto no tratamento das informações, através de técnicas estatísticas, procurando evitar possíveis distorções de análise e interpretação, possibilitando uma maior margem de segurança; A pesquisa qualitativa descreve a complexidade do problema, através da compreensão e classificação dos processos dinâmicos vividos nos grupos, possibilitando, deste modo, a compreensão das mais diferentes particularidades dos indivíduos”

Godoy (1995) também apresenta a sua perspetiva sobre estes dois métodos “Num estudo quantitativo, o pesquisador conduz seu trabalho a partir de um plano estabelecido a priori, com hipóteses claramente especificadas e variáveis operacionalmente definidas. Preocupa-se com a medição objetiva e com a quantificação dos resultados. Procura a precisão, evitando distorções na etapa de análise e interpretação dos dados, garantindo assim uma margem de segurança em relação às inferências obtidas. De maneira diversa,

a pesquisa qualitativa não procura enumerar e/ou medir eventos estudados. Parte de questões ou focos de interesse amplo, que vão se definindo à medida que o estudo se desenvolve. Envolve a obtenção de dados descritivos sobre pessoas, lugares, processos interativos pelo contato direto do pesquisador com a situação estudada, procurando compreender os fenômenos segundo a perspectiva dos participantes da situação de estudo”

No estudo que apresentamos será utilizado o método quantitativo, em que a recolha de dados será feita através de questionários. Penso que este método é o mais adequado para uma melhor e maior recolha de informação, resultando em conclusões sólidas do caso em estudo.

2 Questões de investigação e formulação das hipóteses

Segundo Gil (2008), “a hipótese é uma suposta resposta ao problema a ser investigado. É uma proposição que se forma e que será aceite ou rejeitada somente depois de devidamente testada”.

Na tabela 2 referem-se os domínios para a análise na investigação.

Questões de Investigação	Autor	Hipóteses (H)
<i>As competências individuais e técnicas são fundamentais na função de auditor/inspetor nos seus procedimentos de inspeção? Estes procedimentos traduzem-se numa melhor prevenção da fraude fiscal?</i>	Artigo 2º do Regulamento de Inspeção Tributária; Canedo et al. (2009).	H1: As competências individuais e técnicas revelam-se fundamentais para o exercício da função de inspeção tributária por parte do auditor/revisor, com vista à prevenção da infração tributária.
<i>Estarão os procedimentos de auditoria utilizados pela Autoridade Tributária e o respetivo processo de inspeção adequados à realidade das empresas?</i>	Canedo et al. (2009).	H2: O processo de inspeção tributária tem de ser sempre adequado à dimensão das empresas e do setor em que está inserido o negócio.

Questões de Investigação	Autor	Hipóteses
<i>Qual a importância da utilização eficaz e adequada de procedimentos analíticos, para a obtenção de meios de prova sólidos e, conseqüentemente, conclusões fidedignas no processo de inspeção tributária?</i>	Canedo (2009); Attie (1998). <i>A Global Summary of the Common Body of Knowledge</i> (2006)	H3: Na fase do planeamento, os procedimentos analíticos são fulcrais para identificar os riscos da auditoria, que por sua vez são usados para definir os objetivos da inspeção, representando uma base para a obtenção de meios de prova sólidos e conclusões fundamentadas.
<i>Será a auditoria tributária mais complexa e completa que a auditoria financeira?</i>	Canedo et al (2009); Costa (2010); Silva (1992).	H4: Em auditoria tributária, todos os erros e omissões devem ser considerados, independentemente da materialidade calculada, tornando-a assim mais profunda que a Auditoria Financeira.

Tabela 2 – Questões de investigação, autores e hipóteses.

Fonte: Elaboração Própria

3 Modelo de análise

As hipóteses estão interligadas através da H1, que vai ser o foco principal de estudo, pretendendo-se fundamentalmente tirar conclusões sobre os procedimentos utilizados pela Autoridade Tributária e pelos seus inspetores nas inspeções feitas às empresas, bem como o papel que este órgão tem no combate e prevenção da fraude fiscal. Irá ser posta em relevo também a intervenção de procedimentos utilizados em auditoria financeira no ramo da auditoria tributária e como contribuem para o sucesso da inspeção, como ainda avaliar se existe disparidade entre a capacidade de julgamento profissional entre um auditor financeiro e um inspetor tributário, uma vez que um ramo é mais complexo que o outro.

Capítulo III – Estudo empírico

Este capítulo tem como objetivo apresentar e estudar os resultados obtidos no questionário. O mesmo encontra-se dividido em duas partes: a primeira é composta por seis questões que abordam o enquadramento e o diagnóstico do inquirido, com indicação de algumas informações como a sua área académica, os meios ao seu alcance no desempenho das suas funções, os procedimentos de auditoria aplicados e a importância que dá aos mesmos; a segunda parte é composta por onze questões relacionadas com a temática da auditoria tributária e financeira e com a recolha de prova.

Para a realização do questionário tivemos a colaboração de Revisores Oficiais de Contas de Sociedade de Revisores Oficiais de Contas com inscrição na CMVM, bem como alguns colaboradores da Autoridade Tributária. Obtive 26 respostas no total.

3.1 Enquadramento e Diagnóstico

A amostra é constituída por 26 pessoas, das quais 73% (dezanove pessoas) possuem formação superior de Bacharelato/Licenciatura/Mestrado na área de Economia e os restantes 23% (seis pessoas) de Bacharelato/Licenciatura/Mestrado noutra área e 4% (uma pessoa) desconhece a formação académica dos seus colaboradores.

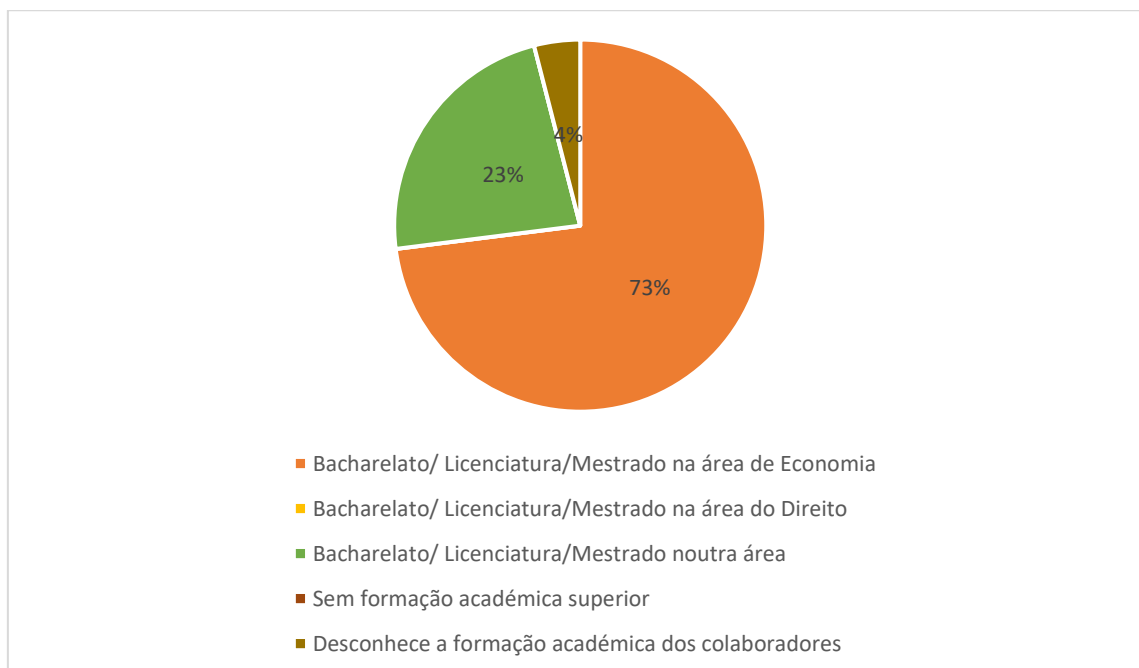


Gráfico 1 – Formação académica da amostra.

Na segunda pergunta, é solicitado aos inquiridos que indiquem a disponibilidade de meios técnicos para a realização das suas funções. Da amostra recolhida, 54% (14 inquiridos) têm disponibilidade na totalidade dos casos, 31% (8 elementos) na maioria das vezes e 15% (4 inquiridos) apenas na minoria das vezes.

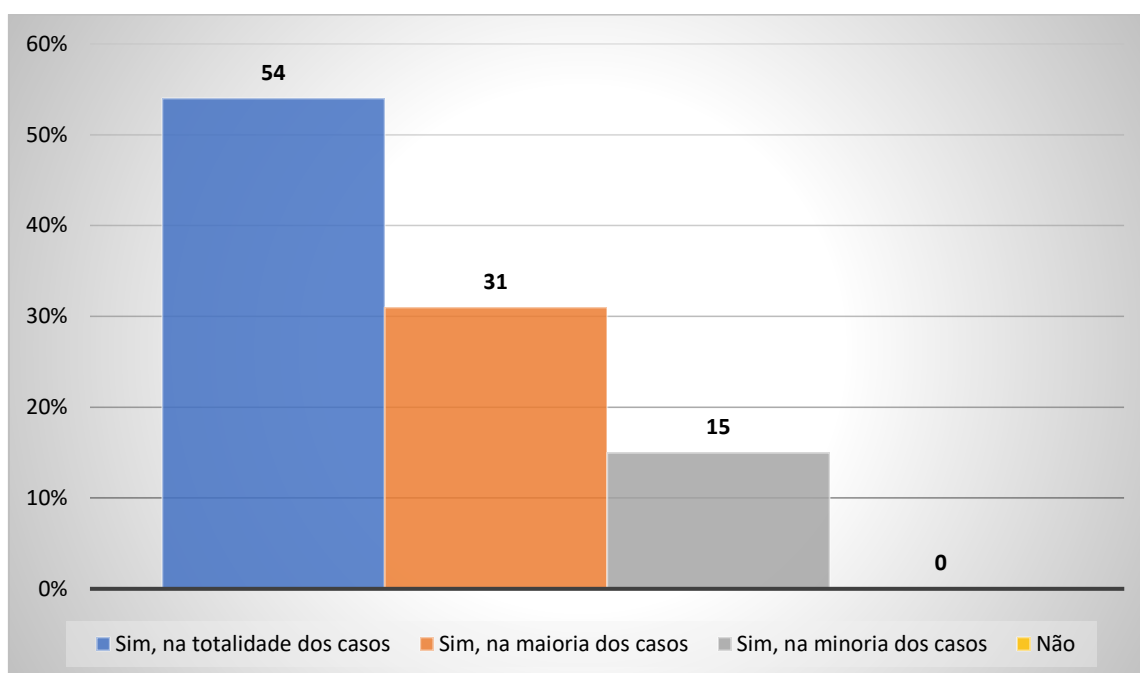


Gráfico 2 – Disponibilidade de meios técnicos na realização das suas funções.

De acordo com o seguinte gráfico, os inspetores/colaboradores/revisores adequam a utilização de procedimentos tributários, tendo em conta a dimensão e/ou o setor em que a empresa auditada está inserida; 50% dos inquiridos adequam os procedimentos na totalidade das auditorias, 42% na maioria das auditorias e 8% na minoria dos casos. Não houve nenhum inquirido que não fizesse qualquer tipo de adaptação.

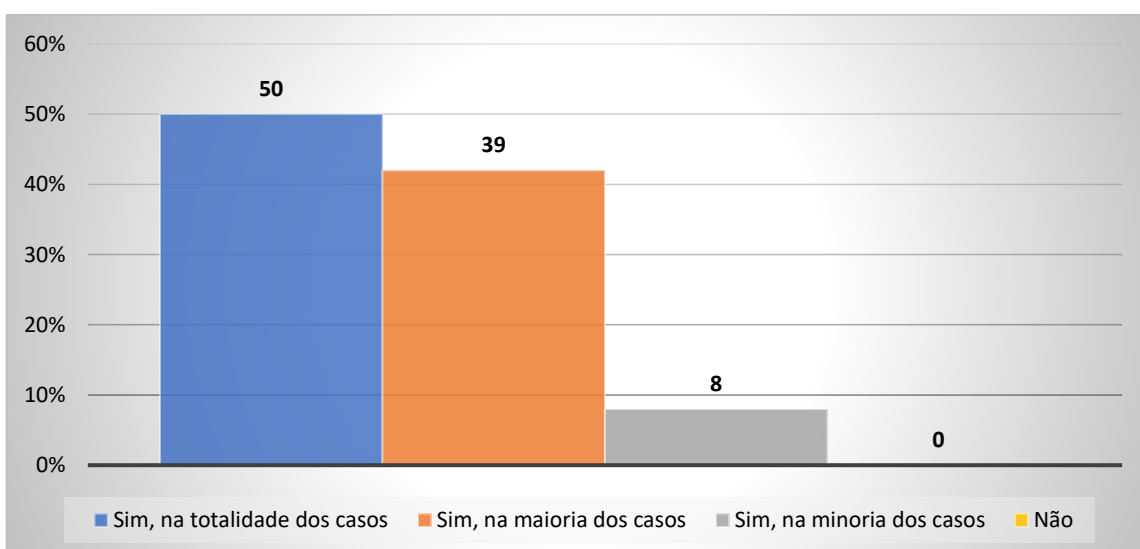


Gráfico 3 – Adaptação dos procedimentos tributários tendo em conta a dimensão/setor da empresa.

Na seguinte questão, foi testada a importância que cada inquirido dá a diferentes atributos relacionados com o exercício da auditoria.

No primeiro gráfico, quando abordados sobre o tema do desenvolvimento de soluções práticas no decurso do procedimento de inspeção, 4% (1 inquirido) achou o tema insignificante, 4% de pouca importância (1 inquirido), 15% (4 inquiridos) de importância moderada), 54% (14 inquiridos) acham muito importante e 23% (6 inquiridos) acham imprescindível.

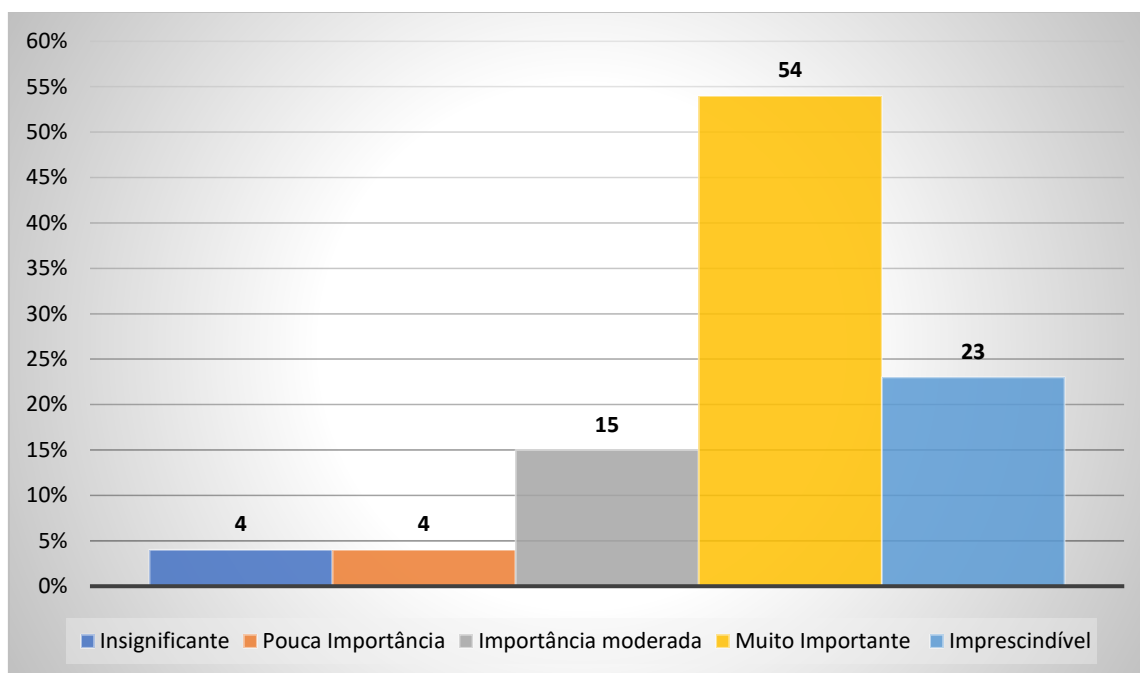


Gráfico 4 – Importância do desenvolvimento de soluções práticas no decurso do procedimento de inspeção.

No próximo gráfico, quanto ao conhecimento técnico de contabilidade, 4 inquiridos dão importância moderada, 6 acham muito importante e 16 acham que é imprescindível à realização das funções.

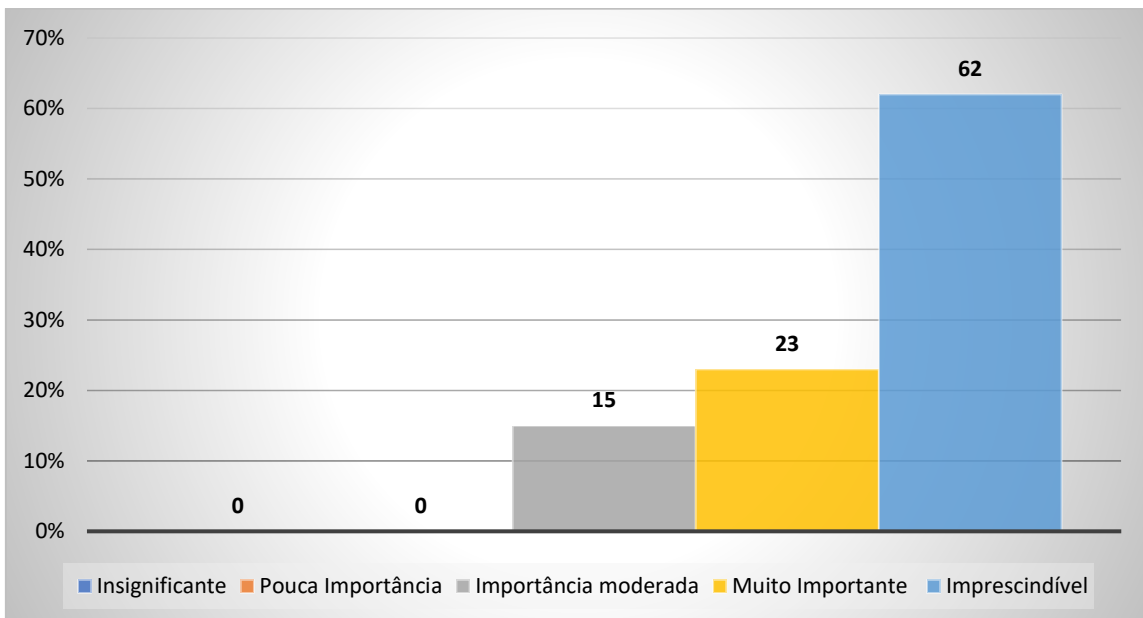


Gráfico 5 – Relevância do conhecimento técnico de contabilidade.

No gráfico seguinte, quanto ao conhecimento técnico de auditoria, 4% (1 inquirido) dá pouca importância, 19% (5 inquiridos) dão importância moderada, 23% (6 inquiridos) consideram muito importante e 54% (14 inquiridos) consideram imprescindível.

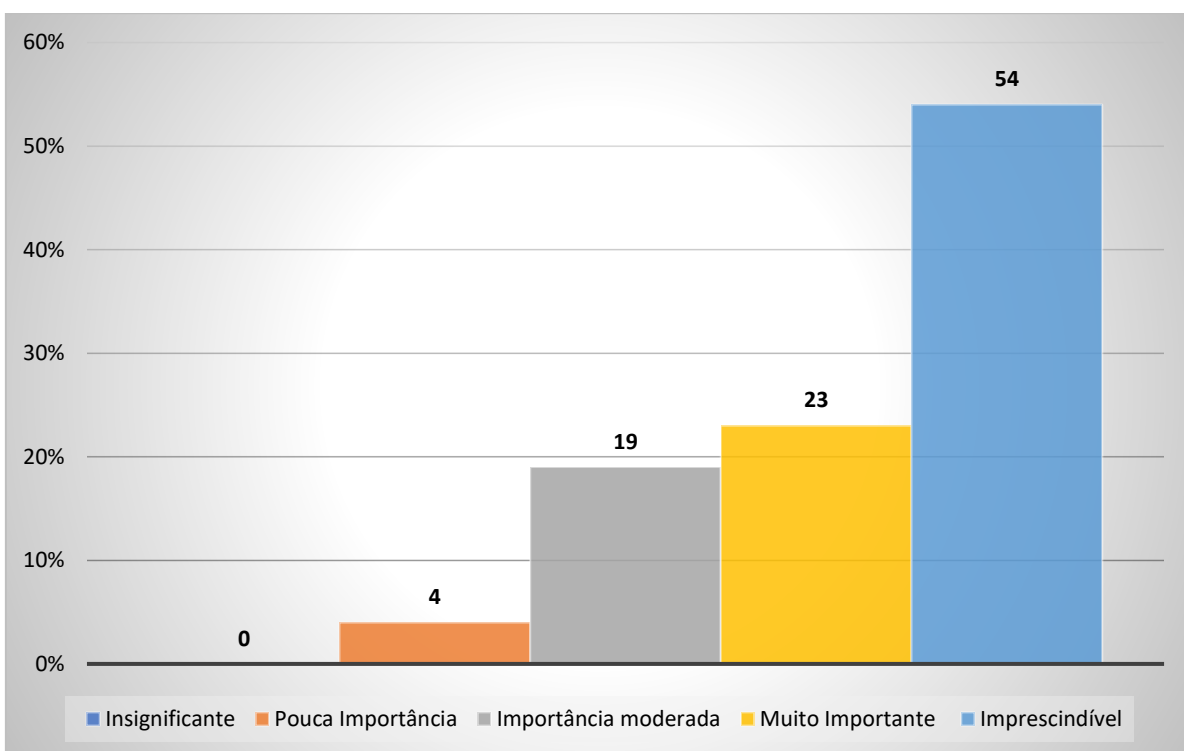


Gráfico 6 – Importância do conhecimento técnico de auditoria.

Relativamente ao conhecimento em matéria de direito fiscal, 4% (1 inquirido) considera de pouca importância, 23% (6 inquiridos) consideram de importância moderada, 15% (4 inquiridos) dão muita importância e 58% (15 inquiridos) consideram imprescindível.

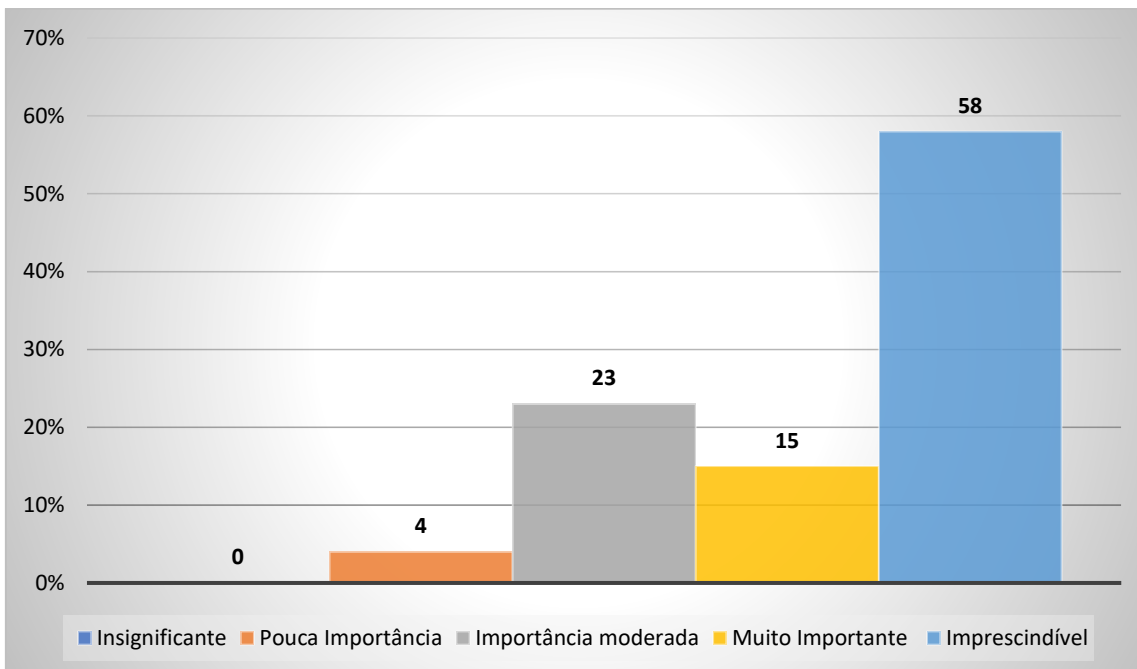


Gráfico 7 – Interesse do conhecimento técnico de direito fiscal no exercício de auditoria.

No que toca à tomada de decisões, atendendo aos critérios de custo-benefício, 4% (1 inquirido) considera insignificante, 19% (5 inquiridos) dão importância moderada, 42% (11 elementos) dão muita importância e 35% (9 elementos) consideram imprescindível.

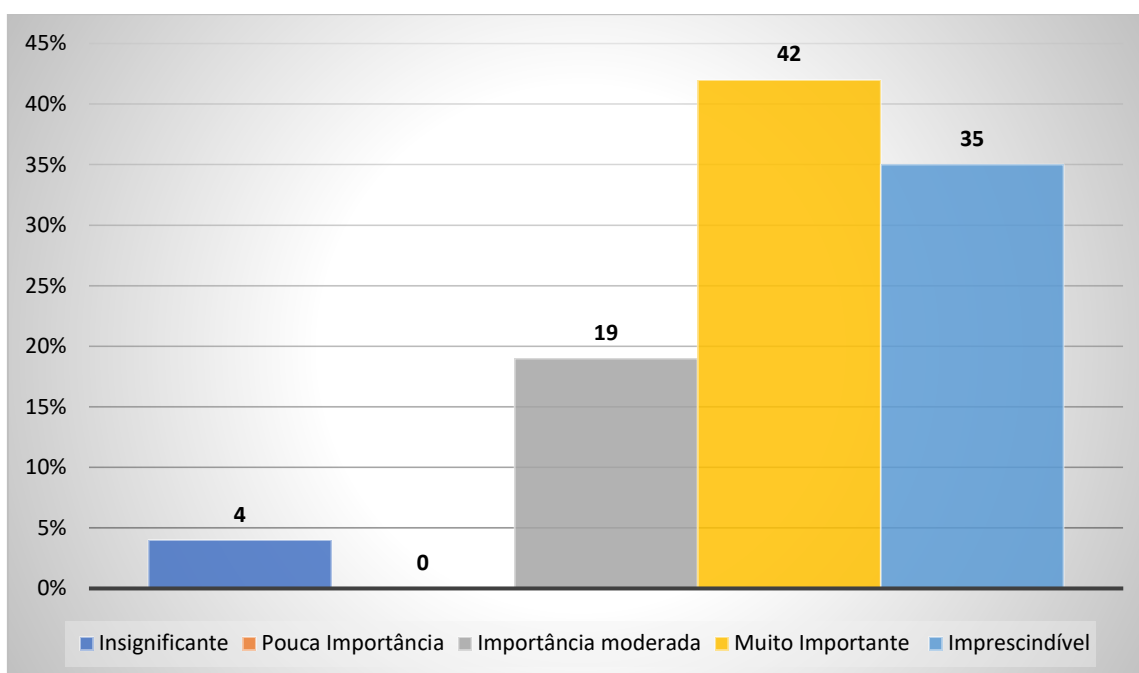


Gráfico 8 – Importância da capacidade de análise e decisão atendendo os critérios custo-benefício.

Quando questionados pela compreensão do negócio da entidade a inspecionar, 15% (4 inquiridos) dão importância moderada, 38% (10 inquiridos) dão muita importância e os restantes doze inquiridos consideram imprescindível e representam 46% da amostra.

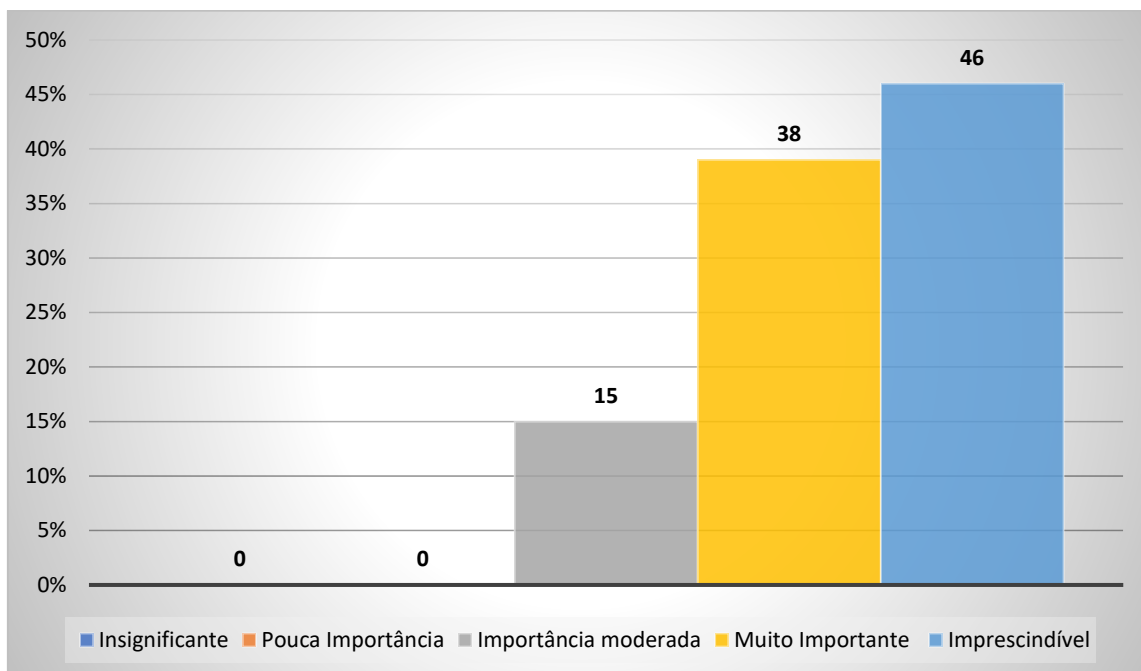


Gráfico 9 – Relevância da compreensão do negócio da entidade a inspecionar.

No que toca à perceção da ética profissional, dos responsáveis pela gestão da entidade inspecionada, relativamente à predisposição para o cumprimento das normas legais, 4% (1 inquirido) considerou insignificante, 19% (5 elementos) dão importância moderada, 35% (9 elementos) dão muita importância e 42% (11 inquiridos) consideram imprescindível.

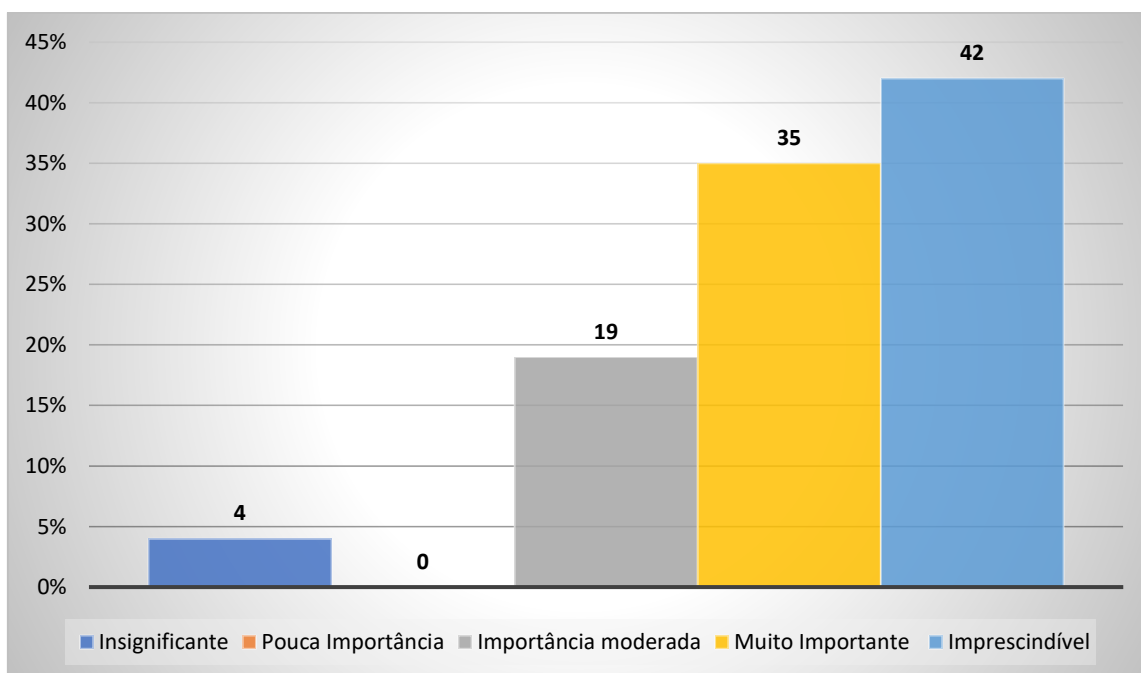


Gráfico 10 – Perceção da ética profissional, dos responsáveis pela gestão, relativamente ao cumprimento das normas legais.

No que respeita à compreensão dos reais objetivos da entidade relativamente a práticas de gestão fiscal, planeamento fiscal abusivo e condutas de fraude e evasão fiscal, 4% (1 inquirido) considera insignificante, 27% (7 elementos) dão importância moderada, 38% (10 inquiridos) acham que é muito importante e 31% (8 elementos) consideram imprescindível.

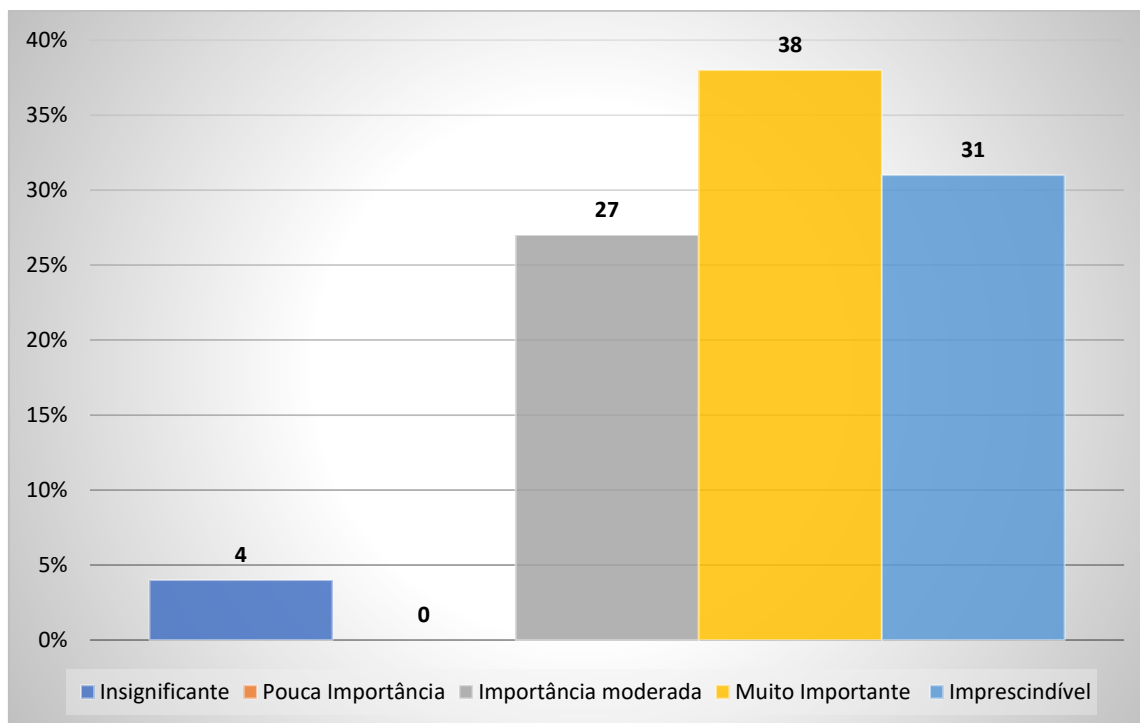


Gráfico 11 – Compreensão dos objetivos da entidade relativamente a práticas de gestão fiscal, planeamento fiscal abusivo e condutas de fraude e evasão fiscal.

No que concerne à expressão escrita adequada (objetividade, clareza e coerência), 27% (7 inquiridos) dão importância moderada, 38% (10 elementos) acham muito importante e os restantes 35% (9 elementos) consideram imprescindível.

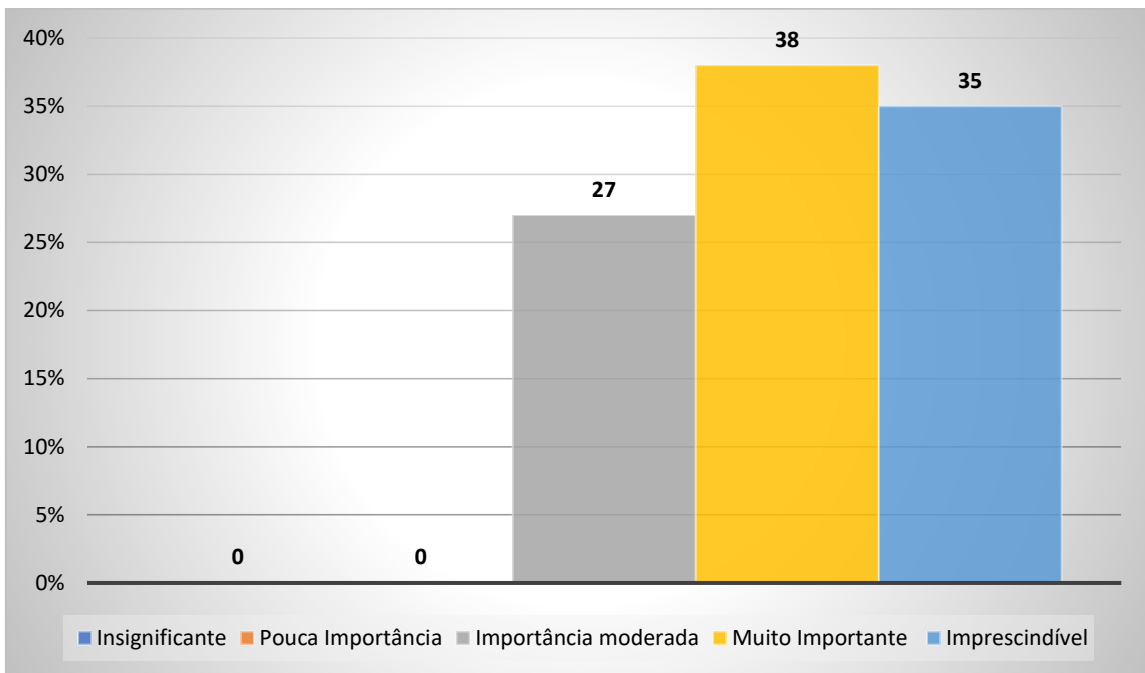


Gráfico 12 – Importância da expressão escrita adequada.

Por fim, quando questionados pela expressão oral (assertividade), 19% (5 inquiridos) consideram de importância moderada, 50% (13 elementos) dão muita importância e 31% (8 elementos) consideram imprescindível.

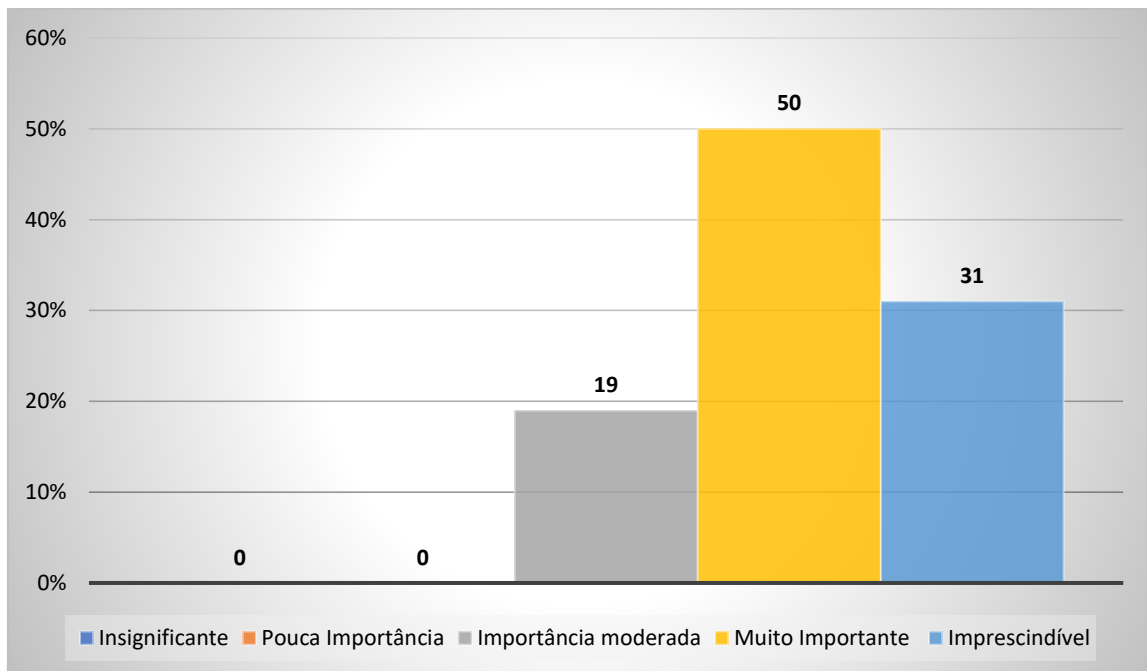


Gráfico 13 – Importância da expressão oral adequada.

3.2 Inspeção tributária e recolha de prova

Na segunda parte, inspeção tributária e recolha de prova, o inquérito foca-se quer na parte prática do processo de inspeção tributária quer no processo de auditoria. São abordados temas como os diferentes tipos de auditoria (financeira e tributária), a recolha e obtenção de provas, a ética e imparcialidade, o julgamento profissional ou as diferentes fases do processo de inspeção tributária.

Na primeira questão, é pedido aos inquiridos que avaliem a importância dada aos processos analíticos de auditoria para a obtenção de resultados no processo de inspeção. De acordo com o gráfico abaixo, 4% (1 inquirido) considera insignificante, 4% (1 elemento) dá pouca importância, 15% (4 inquiridos) dão importância moderada, 46% (12 inquiridos) dão muita importância e 31% (8 inquiridos) consideram imprescindível.

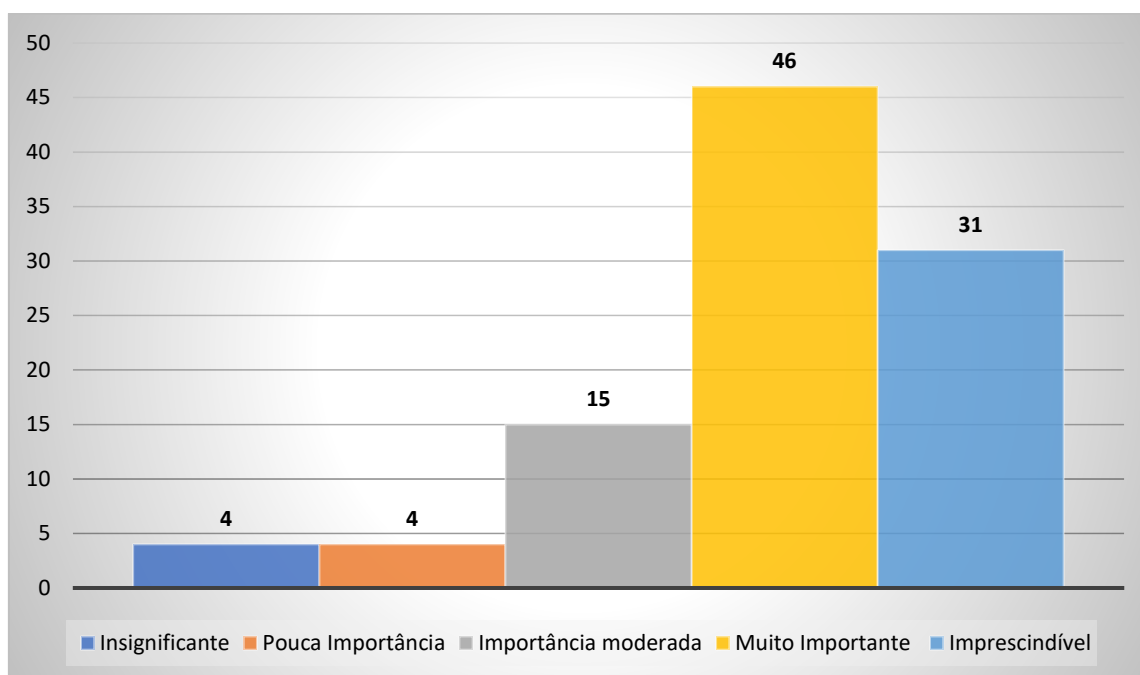


Gráfico 14 – Relevância dos processos analíticos de auditoria.

Na questão seguinte, é abordada uma das fases do procedimento de auditoria, o planeamento das ações da inspeção. Dos inspetores/colaboradores/revisores inquiridos, 50% (13 inquiridos) planeiam as inspeções e evidenciam o mesmo em papeis de trabalho na totalidade dos casos, 39% (10 inquiridos) fazem-no na maioria dos casos, 8% (2 elementos) na minoria dos casos e 4% (um elemento) não faz planeamento.

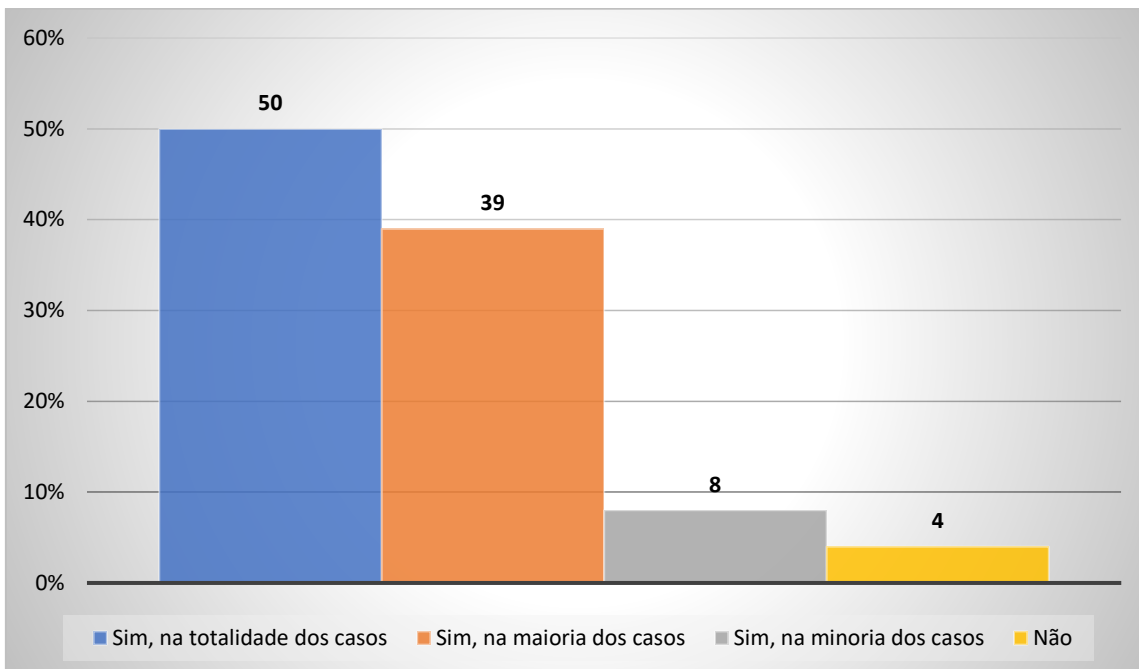


Gráfico 15 – Planeamento das inspeções e demonstração do mesmo em papeis de trabalho.

No que toca à recolha de provas, quando questionados se os meios de provas recolhidos são suficientes e apropriados às conclusões do procedimento, 23% que representa seis inquiridos, fazem-no na totalidade dos casos, 62% que representa dezasseis inquiridos na maioria dos casos e 15% representado por 4 elementos fazem-no na minoria dos casos.

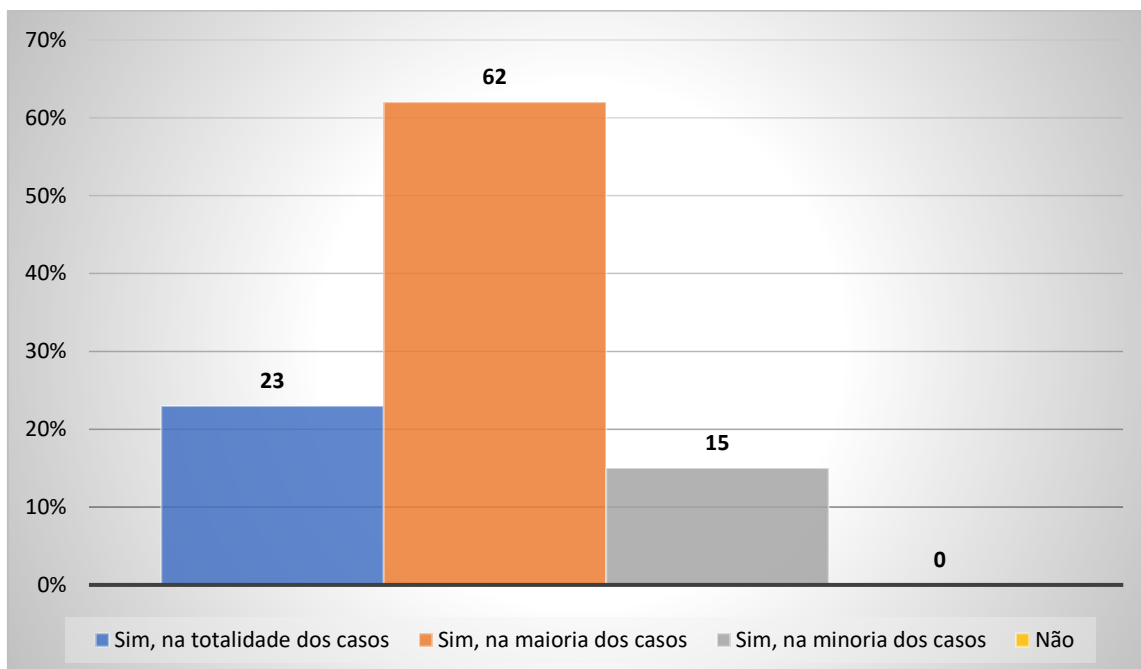


Gráfico 16 – Meios de prova recolhidos são suficientes e apropriados para a conclusão do procedimento.

Ainda no processo da fase de recolha de meios de prova, 62% (16 inquiridos) seguem instruções escritas e padronizadas para a recolha de meio de prova, enquanto que 38% (10 elementos) a recolha de meio de prova depende do julgamento profissional do inspetor/colaborador/revisor.

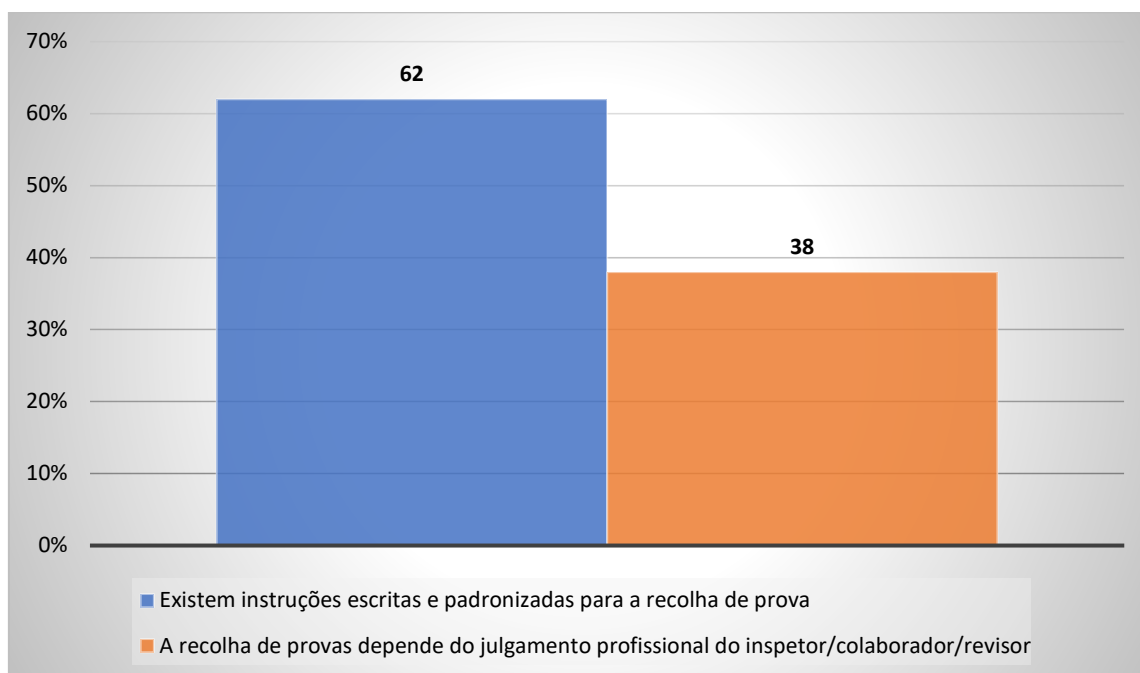


Gráfico 17 – Procedimento de recolha de meios de prova.

Relativamente à imparcialidade do inspetor/colaborador/revisor, quando questionados se as garantias de imparcialidade previstas nos arts. 20º a 22º no RCPIT são suficientes, 11% (3 inquiridos) afirmam que sim, 31% (8 inquiridos) afirmam que não, enquanto que 58% (15 elementos) não possuem opinião sobre a matéria.

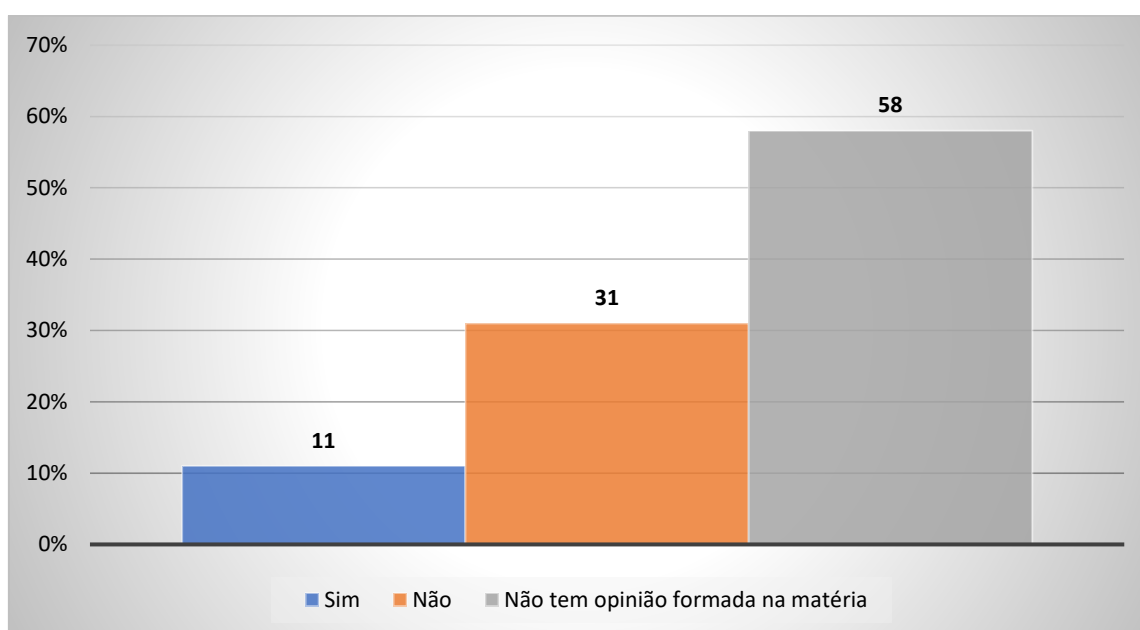


Gráfico 18 – As garantias da imparcialidade previstas no RCPIT são suficientes?

Comparando a auditoria financeira com a auditoria tributária, é perguntado se os inspetores/colaboradores/revisores consideram que o julgamento profissional tem mais peso no primeiro tipo de auditoria do que no segundo. 23% (6 inquiridos) dizem que sim, 42% (11 elementos) possuem opinião contrária e 35% (9 inquiridos) não têm opinião formada na matéria.

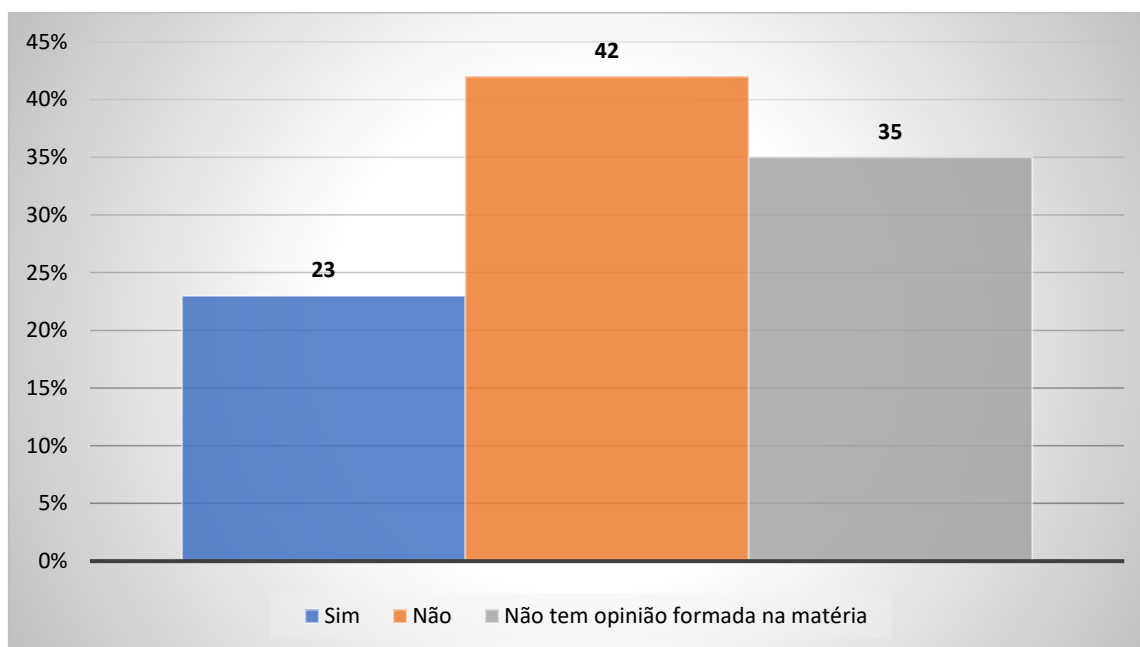


Gráfico 19 – Julgamento profissional tem mais peso na auditoria financeira do que na auditoria tributária?

Novamente comparando os dois tipos de auditoria abordados na questão anterior, 27% (7 inquiridos) afirmam que a auditoria tributária é mais completa e rigorosa na detecção de erros/omissões do que a auditoria financeira, enquanto que 46% (12 elementos) têm opinião contrária. 27% (7 inquiridos) não possuem opinião formada na matéria.

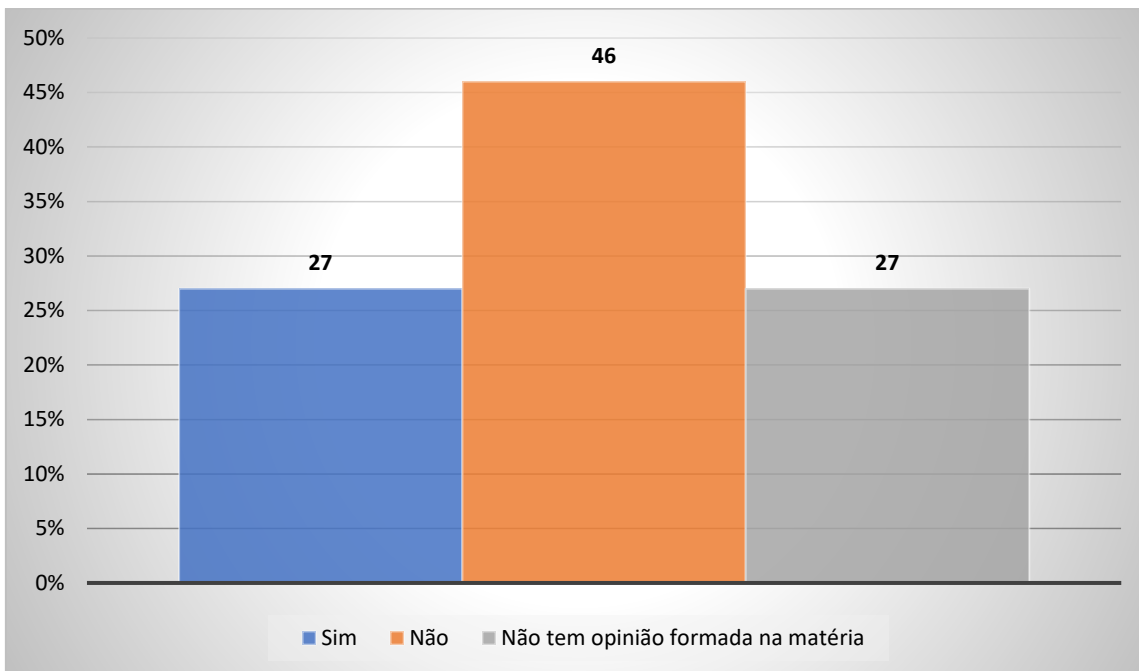


Gráfico 20 – A auditoria tributária é mais completa e rigorosa na detecção de erros/omissões do que a auditoria financeira?

A questão seguinte evidencia-se por ser uma das mais fulcrais deste estudo, onde os inquiridos classificam numa escala de insignificante a imprescindível, a importância das inspeções na prevenção e combate à fraude fiscal. 19% (5 inquiridos) dão importância moderada, 35% (9 elementos) dão muita importância e 46% (12 inquiridos) consideram imprescindível.

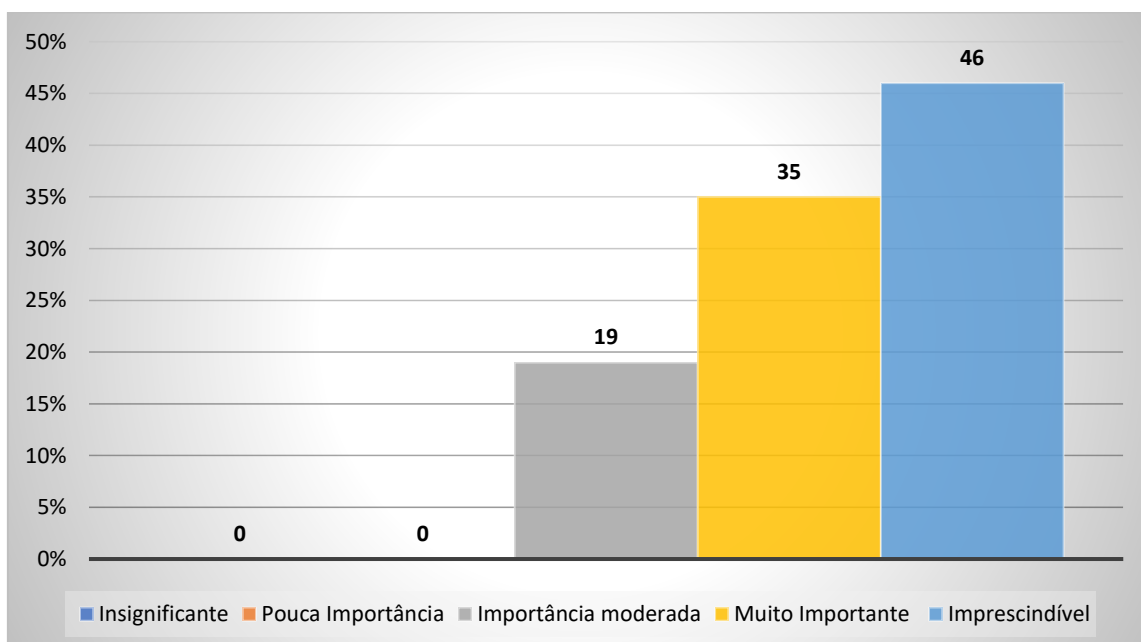


Gráfico 21 – Importância das inspeções na prevenção e combate à fraude fiscal.

Nas três fases do processo de inspeção tributária é solicitado aos inquiridos que digam qual das fases é mais crítica para a obtenção de conclusões sólidas. 58% (15 elementos)

optaram pelo planeamento, 35% (9 inquiridos) pela execução e 8% (2 inquiridos) dois pela elaboração do relato.

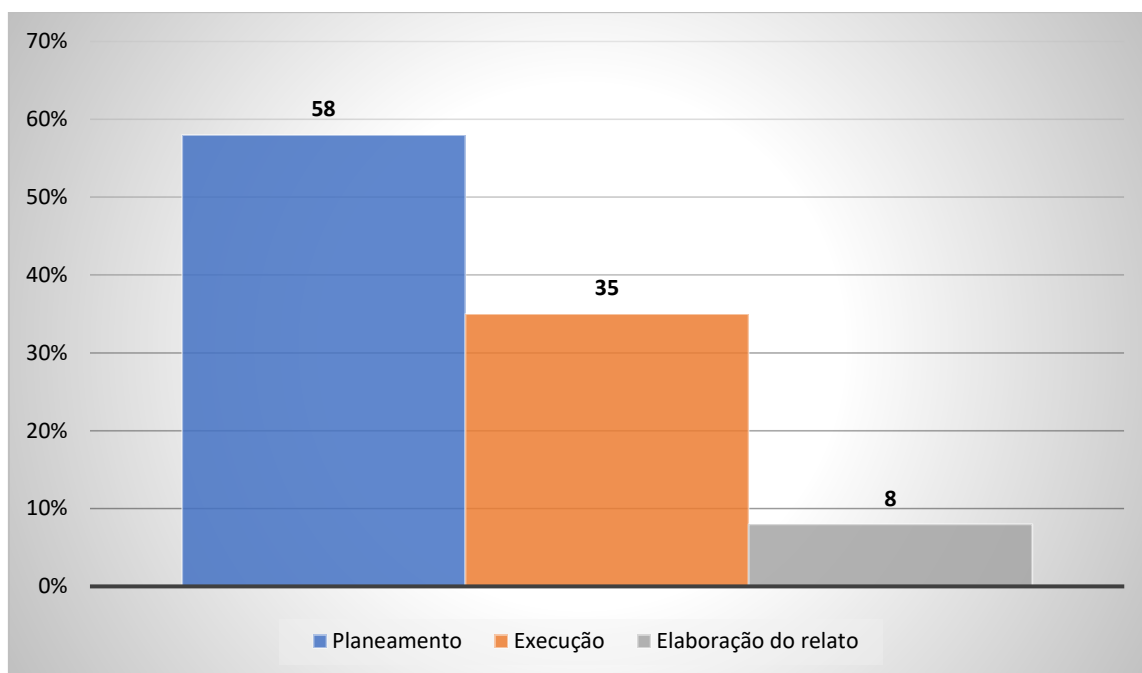


Gráfico 22 – Fase mais crítica para a obtenção de conclusões sólidas.

Para finalizar, questionam-se os inquiridos se os colaboradores/inspetores/revisores fazem alguma adaptação no processo de inspeção tributária, tendo em conta a dimensão da empresa inspecionada. Do total de vinte seis respostas, 69% (18 inquiridos) responderam de forma negativa enquanto que 31% (8 elementos) responderam de forma positiva.

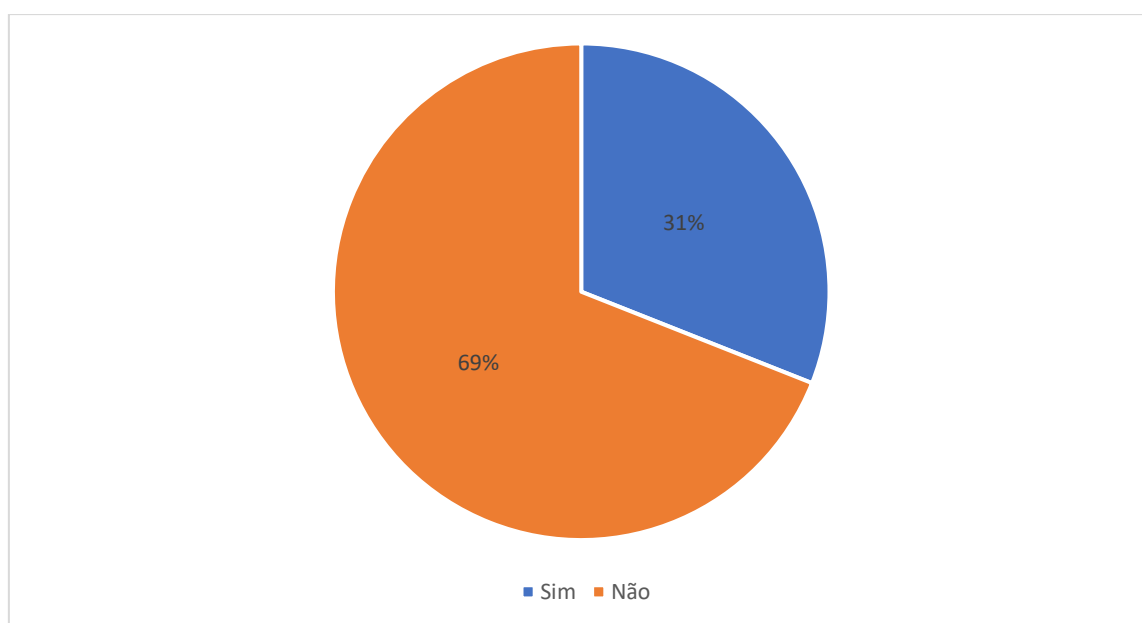


Gráfico 23 – Regista-se alguma adaptação no processo de inspeção tributária, tendo em conta a dimensão da empresa inspecionada?

Ainda no contexto da questão anterior, para os que responderam positivamente, é pedido que deem um exemplo de uma possível alteração no processo de inspeção, tendo como referencial a dimensão da empresa. As respostas foram as seguintes:

1. A amplitude de meios;
2. Existência de um normativo específico para pequenas entidades;
3. Os procedimentos a adotar no processo de inspeção variam consoante a dimensão da empresa;
4. Empresas de grandes dimensões envolvem, em geral, mais complexidade o que exige técnicos mais experientes;
5. Simplificação de processos varia consoante a dimensão da empresa inspecionada, tal como a avaliação dos processos de decisão.

3.3 Interpretação dos resultados

Após a apresentação de todas as respostas do questionário, apresenta-se um resumo de todas as questões, em que os inquiridos concordaram, ou concordaram totalmente, e em que Hipóteses se enquadram essas questões. Para este estudo optamos por uma divisão equitativa da ponderação das questões pela respetiva hipótese. Depois de apurado o valor final tendo em conta a ponderação, chegamos então à taxa de validação de cada uma das hipóteses, atingida também através de uma ponderação equitativa entre as hipóteses. Na última linha chegamos a uma taxa de validação final do modelo de análise de 60,39%.

Hipótese	Questão	Resposta	Ponderação	Valor final	Taxa de validação
Hipótese 1	Q4.1	77%	14,29%	11%	20,50%
	Q4.2	85%	14,29%	12%	
	Q4.3	85%	14,29%	12%	
	Q4.4	84%	14,29%	12%	
	Q4.5	77%	14,29%	11%	
	Q4.6	85%	14,29%	12%	
	Q9	85%	14,29%	12%	
Total H1				82%	
Hipótese 2	Q3	92%	50%	46%	15,38%
	Q11	31%	50%	15,50%	
Total H2				61,50%	
Hipótese 3	Q2	85%	25%	21,25%	19%
	Q5	77%	25%	19,25%	
	Q6	85%	25%	21,25%	
	Q10	58%	25%	14,50%	
Total H3				76,25%	
Hipótese 4	Q7	23%	50%	11,50%	6,25%
	Q8	27%	50%	13,50%	
Total H4				25%	
Total Modelo de análise					61,13%

Tabela 3 – Validação do modelo de análise;

Fonte - Elaboração Própria

Hipótese H1 - As competências individuais e técnicas revelam-se fundamentais para o exercício da função de inspeção tributária por parte do auditor/revisor, com vista à prevenção da infração tributária.

De acordo com as 26 respostas obtidas, 85% dos inquiridos consideram fulcral ou muito importante a realização de inspeções tributárias, com vista a combater e prevenir a fraude fiscal. Quanto às competências individuais, 77% dos inquiridos consideram a capacidade de desenvolver soluções práticas no decorrer das inspeções muito importante, assim como 77% consideram a expressão escrita e 85% a expressão oral importantes para a inspeção tributária. Referindo-se às competências técnicas, 85% consideram que os conhecimentos nas áreas de contabilidade e auditoria são fulcrais para o exercício das funções de auditoria/ inspetor tributário e, por fim, 84% da população considera muito importante a compreensão precisa do negócio da entidade a inspecionar.

Tendo em conta as respostas apresentadas, com uma ponderação de 25% do total, esta hipótese encontra-se validada em 20,50%.

Podemos então concluir que um profissional com conhecimentos técnicos em áreas como auditoria, contabilidade ou fiscalidade e capacidades individuais de trabalho, como expressão escrita e oral ou boa capacidade de comunicação e de resolução de conflitos, irá ter maior facilidade nas inspeções tributárias, estando assim mais apto para o exercício das suas funções. Com uma execução ótima da inspeção, conseqüentemente, a prevenção e deteção das infrações tributárias terá uma taxa de sucesso superior.

Hipótese H2 - O processo de inspeção tributária tem de ser sempre adequado à dimensão das empresas e do setor em que está inserido o negócio.

Em relação à hipótese H2, 92% dos inquiridos adequam os procedimentos tributários, tendo em conta o setor em que a empresa inspecionada está inserida e apenas 31% fazem adaptações no seu exercício, levando em conta a dimensão da empresa a ser auditada/inspecionada.

Considerando as respostas dadas, com uma taxa de ponderação de 25% do total, esta hipótese encontra-se validada em 15,38%.

Conseguimos verificar que praticamente todos os inquiridos, cerca de 92%, fazem uma adaptação ao setor que a empresa auditada está inserida, agindo em concordância com a

literatura estudada. No que toca a adaptações à dimensão da empresa, já não se verifica a mesma concordância do ponto anterior pois, apenas 31% dos inquiridos admitem fazer adaptações consoante a dimensão da empresa. Ao longo deste estudo verificamos que existem vários fatores que a dimensão da empresa auditada influencia. Um deles é a materialidade. Uma determinada omissão/erro poderá ser materialmente relevante para uma entidade de menor dimensão, ao passo que, para uma de maior dimensão, poderá não ser relevante para a auditoria. Cabe ao auditor e ao seu julgamento profissional avaliar quais as distorções materiais relevantes, tendo a dimensão e a complexidade do negócio um peso importante. É de salientar também que a dimensão da firma influencia a elaboração do plano de auditoria, verificando-se alterações na dimensão, conteúdo e extensão da documentação.

Hipótese H3 - Na fase do planeamento, os procedimentos analíticos são utilizados para identificar os riscos da auditoria, que por sua vez são usados para definir os objetivos da inspeção, representando uma base para a obtenção de meios de prova sólidos e conclusões fundamentadas.

Reportando-nos às 26 respostas obtidas, 85% dos inquiridos têm ao seu dispor, sempre ou na maioria das vezes, os meios técnicos necessários para proceder ao planeamento e, mais especificamente, à utilização dos procedimentos analíticos. Quando questionamos sobre a importância dos procedimentos referidos anteriormente, 77% são da opinião que possuem muita importância para a obtenção de resultados da inspeção tributária. Na resposta à seguinte questão, 85% afirmam que os meios de prova recolhidos são suficientes e apropriados às conclusões do procedimento na maioria ou totalidade dos casos. Na última questão, 58% são da opinião que a fase do procedimento de inspeção que mais influencia a obtenção de conclusões sólidas é o planeamento.

Considerando as respostas dadas, com uma taxa de ponderação de 25% do total, a hipótese encontra-se validada em 19%.

É unânime que os procedimentos analíticos são essenciais para a identificação dos riscos, estando em concordância com a revisão de literatura, onde se verifica também que estes procedimentos são igualmente utilizados na compreensão da entidade a auditar e no ambiente onde esta se insere. Nesta hipótese, tentou-se também avaliar se os profissionais possuem sempre as ferramentas técnicas necessárias para a realização destes

procedimentos com elevados níveis de confiança, algo que se verificou na maioria dos casos (cerca de 85% dos inquiridos), mas não na totalidade, o que revela um fator que poderá ter influência nas áreas de risco detetadas que, eventualmente, resultará em conclusões desajustadas. Verificou-se também que, a par dos recursos técnicos, nem todos os meios de prova são apropriados às conclusões da inspeção. Tal poderá suceder em casos em que as áreas de risco a auditar sejam identificadas incorretamente, devido à má utilização dos procedimentos analíticos.

Ainda dentro da Hipótese 3, o objetivo passava também por tentar demonstrar que a fase do planeamento representa a de maior complexidade e de maior importância para o desenvolvimento da inspeção tributária. Como referido anteriormente, é na fase do planeamento que se identificam as áreas de maior risco para a auditoria, se procede à elaboração do plano de abordagem e de alguns procedimentos iniciais. Neste âmbito a maioria dos inquiridos deu importância superior ao planeamento (cerca de 58%), no entanto a fase da execução teve também uma percentagem considerável (cerca de 35%). Estes números podem revelar que nem todos os profissionais dão a importância devida à fase do planeamento. Fatores como a acumulação de trabalho, a necessidade de cumprir prazos ou uma gestão de tempo deficiente ao longo da inspeção poderão ser alguns dos motivos para que os inspetores não dispensem tanto tempo a planear os seus trabalhos de auditoria, podendo resultar em resultados menos fidedignos.

Hipótese H4 - Em auditoria tributária todos os erros e omissões devem ser considerados, independentemente da materialidade calculada, tornando-a assim mais profunda que a Auditoria Financeira.

Por fim, apenas 23% consideram que o julgamento profissional envolve mais complexidade em auditoria tributária que em auditoria financeira e, quando questionados se consideravam se a auditoria tributária era mais completa e rigorosa na deteção de erros/omissões que a auditoria financeira, apenas 27% responderam afirmativamente.

Tendo como referência as respostas anteriores, com uma taxa de ponderação de 25% do total, a hipótese encontra-se validada em 6,25%.

As respostas obtidas não foram as previstas, segundo a literatura estudada, a auditoria tributária é mais profunda que a auditoria financeira devido ao facto de considerar todas as omissões, tornando-a assim mais complexa. Com o aparecimento de um maior número

de possíveis distorções, o julgamento profissional do auditor transforma-se numa função ainda mais árdua, devido ao aumento das variáveis envolvidas. Quando questionados sobre a temática, apenas uma minoria partilha da opinião acima referida. Esta hipótese poderá ter provocado dúvidas aos inquiridos, devido ao facto de necessitar da experiência de profissionais que tenham já trabalhado nos dois tipos de auditoria, para conseguirem responder corretamente às questões, algo que, na maioria dos casos, provavelmente não sucedeu, pois, alguns auditores pertenciam à área financeira enquanto, que outros à área tributária.

Finalmente, podemos concluir que o modelo de análise encontra-se validado em 61,13%.

Com a evolução dos processos de auditoria, esta foi sofrendo várias alterações nos seus ramos, desde a sua natureza e objetivo aos métodos que integram o processo inspetivo e, independentemente destas alterações, passou a ser necessária a partir do momento em que as empresas e os seus *stakeholders* começaram a usar a informação financeira para avaliar o seu desempenho. Tal conduziu a um incentivo para a manipulação das demonstrações financeiras para que estas representassem resultados mais saudáveis do que realmente eram. A auditoria veio representar um papel fundamental nestes casos, contribuindo para que a confiança dos *stakeholders* nas entidades aumentasse exponencialmente.

Com o desenvolvimento deste estudo, procurei fundamentalmente perceber a importância que a auditoria tributária tem na deteção e prevenção da fraude, e perceber todo o processo de inspeção e as suas fases mais críticas e, por fim, fazer uma pequena comparação com a auditoria financeira.

Na revisão da literatura, apresentamos diferentes opiniões de diferentes autores da área de auditoria e de fiscalidade, bem como definições e conceitos críticos relativos ao tema. Esta pesquisa realizou-se com recurso a diversos artigos científicos, representando assim uma base para a elaboração das perguntas de investigação e, conseqüentemente, para as hipóteses do modelo de análise.

Já no que respeita às metodologias de investigação, o primeiro objetivo foi estabelecer um modelo de análise, com um conjunto de hipóteses críticas ao tema de auditoria tributária. Foi apresentado um modelo que considera uma preponderância equitativa entre as hipóteses, tendo cada hipótese uma ponderação de 25%.

Com o objetivo de validar o modelo de análise, foi feito um inquérito que incidiu sobre Sociedades de Revisores Oficiais de Contas inscritas na CMVM, alguns representantes da Autoridade Tributária e profissionais com formação/experiência em áreas relacionadas com auditoria.

Como resultado desta investigação, conseguimos concluir que a auditoria tributária, em conjunto com todos os procedimentos utilizados na mesma, constituem um papel primordial no combate à fraude e a outras infrações fiscais. Este estudo passou também por demonstrar que a fase do planeamento é vital para estabelecer um fio condutor na execução de todos os procedimentos e, conseqüentemente, uma inspeção mais eficaz com meios de prova mais fiáveis, algo que foi comprovado pela amostra. Ainda nesta fase, verificou-se que um planeamento adequado permite garantir uma disponibilidade de

tempo e recursos mais eficiente, tendo impacto em fatores como a tomada de decisão do auditor ou a avaliação do ambiente de controlo da entidade.

Como ponto negativo, a comparação da auditoria financeira com a auditoria tributária não foi feita com a mesma eficiência que nos outros pontos. É de salientar que neste campo, é necessário um vasto conhecimento e experiência para conseguir dar um parecer sobre os dois tipos de auditoria, uma população que provavelmente não foi alcançada com o questionário.

Limitações do estudo

No decorrer deste estudo, foram várias as dificuldades com que nos confrontamos. Uma delas foi o facto de todos os questionários serem feitos via correio eletrónico, permanecendo a dúvida acerca de quem realmente respondeu, tendo sempre em conta, no entanto que foram contactadas entidades e profissionais da área de auditoria.

Outra dificuldade encontrada foi o número reduzido de respostas, devido à falta de disponibilidade por parte das sociedades para responder ao questionário, muitas das vezes alegando reservas no que toca à confidencialidade do mesmo.

Pistas para investigações futuras

Como sugestão para estudos futuros, sugere-se uma amostra superior e uma comparação aprofundada entre a auditoria financeira e a auditoria tributária. Seria também interessante explorar o modo de atuação da Autoridade Tributária nos seus procedimentos de inspeção, bem como os procedimentos de auditoria utilizados nas mesmas.

Referências bibliográficas

- Alves, J.A., & Martins, J.A. (2008). Manual de Procedimentos e de Processo Tributário. Lisboa: Direção de Geral de Impostos.
- Attie, William (1998). Auditoria Conceitos e Aplicações. Atlas. 3.^a Edição.
- Batista da Costa, Carlos – Auditoria Financeira, Teoria e Prática. 9.^a ed. Lisboa
- Campenhoudt, L., & Quivy, R. (2005). Manual de Investigação em Ciências Sociais (4^aEdição). Lisboa: Gravida.
- Canedo, J. Morais; Guedes, Olga; Monteiro, Ana C. – Manual de Auditoria Tributária. Lisboa: Direção-Geral dos Impostos. 2007;
- Cohen, Manuel F. - The Commission on Auditors' Responsibilities: Report, Conclusions and Recommendations .New York: AICPA. (1978).
- Costa, Carlos Batista (2010). Auditoria Financeira Teoria & Prática. Rei dos Livros. 9^a Edição.
- Costa, C. B. (2014). Auditoria Financeira: Teoria & Prática - 10^a Edição. Rei dos Livros
- Decreto-Lei n.º 117/2011, publicado no Diário da República n.º 239/2011, Série I de 2011-12-15.
- Decreto-Lei n.º 118/2011, publicado no Diário da República n.º 239/2011, Série I de 2011-12-15.
- Decreto-Lei n.º 413/98, publicado em Diário da República n.º 301/1998, Série I-A de 1998-12-31.
- Diehl, A. (2004). Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas. São Paulo.
- Diretiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de maio de 2006. Jornal Oficial da União Europeia.(9.6.2006) L157/87 - 1157/107. Obtido em Junho de 2014 de <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:PT:PDF>.
- Duarte, Lara Santos – Relatório de Estágio Auditoria Financeira (2010), Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.
- Fortin, M. (1999). O processo de Investigação: da conceção à realização, (2^a Edição). Lusociência.

Gil, A. C. (2008). Métodos e técnicas de pesquisa social, 6ª edição. São Paulo: Editora Atlas.

Godoy, Arilda Schmidt (1995), Pesquisa qualitativa: Tipos Fundamentais.

Lei Geral Tributária (LGT).

Manual da Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados (2018), publicado por IFAC e traduzido pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

Nunes, Gonçalo N.C.A. Avelãs (2000). A cláusula geral anti abuso de direito em sede fiscal.

Oliveira, Mário Esteves, Pedro Costa Gonçalves, João Pacheco de Amorim – Código do Procedimento Administrativo, 2ª ed., 6ª reimp. - Coimbra : Almedina, 2006.

Polit, D. Hungler, B. (1995) Fundamentos de Pesquisa em Enfermagem. Porto Alegre 3º Edição.

Priscilla A. Burnaby, Mohammad J. Abdolmohammadi, Susan Hass, (2006) A Global Summary of the Common Body of Knowledge.

Ricchiute, David N. – Auditing (2006). 8.ª ed. Mason: South-Western Cengage Learning

Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT).

Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT).

Sanches, J.L. Saldanha (2006). Os limites do planeamento fiscal no direito português. Coimbra Editora.

Silva, José Manuel (1992). Auditoria Fiscal (I)- Auditoria Financeira e Auditoria Fiscal. Fiscália n.º 3/4 de maio /agosto.

Tavares (2012), Auditoria aos Inventários. Obtido em Julho de 2014.

Teixeira, M. (2006). Contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz. Universidade Aberta.

Normas Internacionais de Auditoria (ISA's) do International Auditing and Assurance Standards Board

ISA 200 - Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria;

ISA 240 - A Responsabilidade do Auditor ao Considerar a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras;

ISA 315 – Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do seu Ambiente;

ISA 320 - Materialidade no Planeamento e Execução de uma Auditoria;

ISA 500 - Prova de Auditoria;

ISA 520 – Procedimentos Analíticos.

Apêndices

Apêndice 1

Email de pedido de preenchimento do questionário

Exmos.

Senhores

Eu, Ivo Gonçalo Magalhães Silva, residente em Matosinhos, natural do Porto, venho por este meio informar vossa Ex.^a de que para efeitos de realização de um trabalho de mestrado, na área de Auditoria, no Instituto Politécnico do Porto, com o tema A importância da auditoria tributária na deteção e prevenção da fraude, estou a elaborar um questionário que gostaria de ver respondido e como tal, necessito da vossa preciosa colaboração: <https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLScfLzD2SJ9ZHI2AXHlyiMLGYHJ9oghPQL0TryfDCDAbJUs1Q/formResponse>

É de extrema importância e relevância poder contribuir academicamente para uma realidade prática, pelo que solicitamos o favor da vossa resposta. Saliento que os dados fornecidos são (absolutamente) confidenciais e anónimos, unicamente para uso do autor, pelo que pedimos que seja o mais rigoroso possível no seu preenchimento. Agradeço, desde já, a vossa atenção e disponibilidade.

Com os melhores cumprimentos,

Ivo Silva

Apêndice 2

Questionário enviado aos profissionais.

A importância da auditoria tributária na deteção da fraude

O presente questionário foi desenvolvido no âmbito do mestrado em Auditoria desenvolvido Instituto Superior de Contabilidade do Porto e pretende avaliar a importância da auditoria tributária na deteção da fraude, bem como todo o processo que a constitui.

1. Indique, por área académica e relativamente à sua divisão, a formação dos inspetores/colaboradores/revisores:

- Bacharelato/ Licenciatura/Mestrado na área de Economia
- Bacharelato/ Licenciatura/Mestrado na área do Direito
- Bacharelato/ Licenciatura/Mestrado noutra área
- Sem formação académica superior
- Desconhece a formação académica dos colaboradores

2. Os inspetores/colaboradores/revisores dispõem de meios técnicos (nomeadamente computadores e programas informáticos) adequados ao desempenho de funções de auditoria tributária:

- Sim, na totalidade dos casos
- Sim, na maioria dos casos
- Sim, na minoria dos casos
- Não

3. Os inspetores/colaboradores/revisores adequam a utilização dos procedimentos tributários tendo em conta a dimensão e/ou setor em que a empresa está inserida:

- Sim, na totalidade dos casos
- Sim, na maioria dos casos
- Sim, na minoria dos casos
- Não

4. Numa escala de 1 a 5 – em que 1 corresponde a opinião muito desfavorável e 5 corresponde a opinião muito favorável – indique em que medida valoriza, para o exercício de funções de inspeção/auditoria tributária, os seguintes atributos:

	1	2	3	4	5
Desenvolvimento de soluções práticas no decurso do procedimento inspetivo.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Conhecimento técnico de contabilidade.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Conhecimento técnico de auditoria.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Compreensão precisa do negócio da entidade a inspecionar.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Expressão escrita adequada (objetividade, clareza e coerência).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Expressão oral adequada (assertividade).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Capacidade de análise e decisão atendendo aos critérios de custo-benefício

Percepção da ética profissional, dos responsáveis pela gestão da entidade inspecionada, relativamente ao cumprimento das normas legais

Compreensão dos objetivos da entidade a práticas de gestão fiscal, planeamento fiscal abusivo e condutas de fraude e evasão fiscal

5. Numa escala de 1 a 5 - em que 1 corresponde a Insignificante e 5 a Muito Importante - que importância dão os inspetores/colaboradores/revisores à utilização de processos analíticos na obtenção de resultados no processo de inspeção tributária?

1

2

3

4

5

6. Os meios de prova recolhidos (cfr. art. 55.º do RCPIT) são suficientes e apropriados às conclusões do procedimento:

- Sim, na totalidade dos casos
- Sim, na maioria dos casos
- Sim, na minoria dos casos
- Não

7. Comparando a auditoria tributária com auditoria financeira, considera que o julgamento profissional tem mais peso na primeira do que na segunda?

- Sim
- Não
- Não tem opinião formada na matéria

8. Considera que a auditoria tributária é mais completa e rigorosa na deteção de erros/omissões do que a auditoria financeira?

- Sim
- Não
- Não tem opinião formada sobre a matéria

9. Numa escala de 1 a 5 em que 1 corresponde a Insignificante e 5 a Muito Importante, que importância dá às inspeções na prevenção e combate à fraude fiscal?

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5

10. Relativamente às fases do processo de inspeção tributária, qual destas acha mais crítica na obtenção de conclusões sólidas?

- Planeamento
- Execução
- Elaboração do Relato

11. Os inspetores/colaboradores/revisores fazem alguma adaptação relevante no processo de inspeção tributária quando inspecionam uma empresa de pequenas dimensões ou uma empresa de grandes dimensões?

- Sim
- Não

11.1 Se respondeu Sim, qual ou quais as adaptações? (Diga pelo menos uma adaptação para uma pequena e para uma grande empresa)

12. Os inspetores/colaboradores/revisores planeiam devidamente as ações de inspeção e evidenciam esse planeamento em papéis de trabalho:

- Sim, na totalidade dos casos
- Sim, na maioria dos casos
- Sim, na minoria do casos
- Não

13. Os meios de prova recolhidos (cfr. art. 55.º do RCPIT) são suficientes e apropriados às conclusões do procedimento:

- Sim, na totalidade dos casos
- Sim, na maioria dos casos
- Sim, na minoria dos casos
- Não

14. Quanto à recolha dos meios de prova:

- Existem instruções escritas e padronizadas para a recolha de prova
- A recolha da prova depende do julgamento profissional do inspetor/colaborador
- Outra situação, se sim indique qual:

15. Considera que, atendendo às especificidades do Serviço de Inspeção Tributária, as garantias de imparcialidade previstas nos arts. 20.º a 22.º do RCPIT são suficientes?

- Sim
- Não
- Não tem opinião formada sobre a matéria