

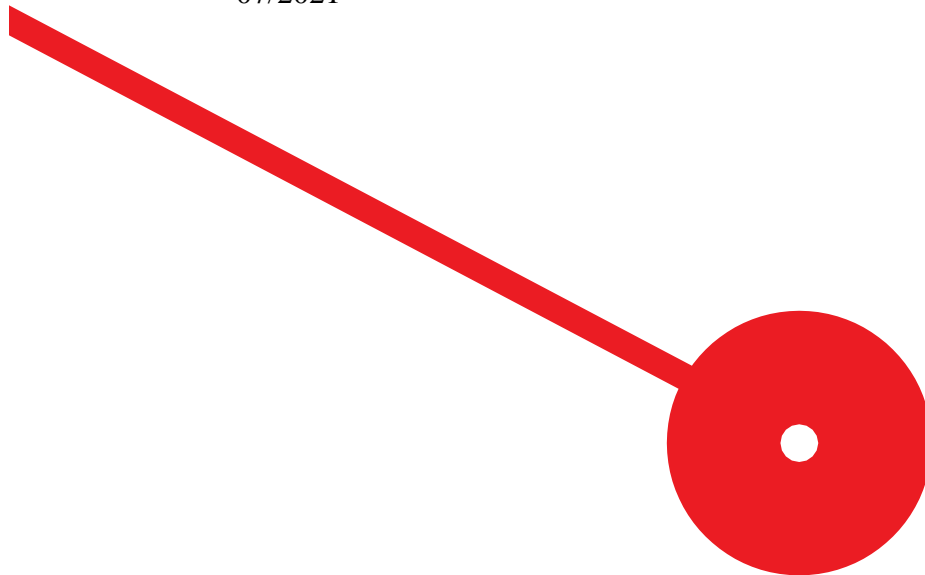


# A importância da auditoria na atribuição de benefícios fiscais associados ao investimento

André de Oliveira Cardona Guimarães

*Esta versão contém as críticas e sugestões dos elementos do júri.*

07/2021



INSTITUTO  
SUPERIOR  
DE CONTABILIDADE  
E ADMINISTRAÇÃO  
DO PORTO  
POLITÉCNICO  
DO PORTO

M

MESTRADO  
AUDITORIA

# **A importância da auditoria na atribuição de benefícios fiscais associados ao investimento**

**André de Oliveira Cardona Guimarães**

**Dissertação de Mestrado**

**Apresentada ao Instituto Superior de Contabilidade e  
Administração do Porto para a obtenção do grau de Mestre em  
Auditoria, sob orientação do Professor José de Campos Amorim**



**André de Oliveira Cardona Guimarães. A importância da auditoria na  
atribuição de benefícios fiscais associados ao investimento.**

**07/2021**

## **Resumo**

Este estudo tem como principal objetivo avaliar qual a importância dos benefícios fiscais associados ao investimento nas empresas portuguesas e compreender a importância da Auditoria na atribuição dos mesmos.

A revisão da literatura inicia-se com a exploração de conceitos teóricos sobre quais os benefícios fiscais associados ao investimento existentes, e principalmente, quais os requisitos que as entidades devem cumprir para obter os mesmos. De seguida, com o auxílio de diversas referências bibliográficas, explorou-se a importância da auditoria tributária e da gestão fiscal nas empresas.

Seguiu-se o tratamento das metodologias de investigação, onde foram criadas várias perguntas de investigação, que deram origem a hipóteses. De forma a ser efetuada a validação das hipóteses, criou-se um questionário enviado a empresas de todo o país.

Posteriormente, o estudo empírico testou as hipóteses criadas anteriormente. De forma a terminar o estudo, efetuou-se a conclusão onde se abordou os conceitos presentes na revisão da literatura e os resultados das hipóteses analisadas anteriormente.

**Palavras-chave:** Benefício Fiscal; Auditoria Tributária; Gestão Fiscal; Auditoria Interna.

## **Abstract**

The main objective of this study is to assess the importance of tax benefits associated with investment in Portuguese companies and to understand the importance of auditing in their attribution.

The literature review begins with the exploration of theoretical concepts about which tax benefits are associated with existing investment, and mainly, which requirements entities must meet to obtain them. Then, with the help of several bibliographical references, the importance of tax auditing and tax management in companies was explored.

This was followed by the treatment of research methodologies, where several research questions were created, which gave rise to hypotheses. In order to validate the hypotheses, a questionnaire was created and sent to companies across the country.

Subsequently, the empirical study tested the previously created hypotheses. In order to finish the study, the conclusion was reached, which addressed the concepts present in the literature review and the results of the previously analyzed hypotheses.

**Key Words:** Tax Benefit; Tax Audit; Tax Management; Internal Audit.

## **Agradecimentos**

O presente estudo tornou-se um complexo desafio, que exigiu um esforço e dedicação acentuada.

Assim, a elaboração da presente dissertação traduziu-se na concretização de um objeto pessoal e profissional, que teve um relevo acentuado na minha vida.

Deste modo gostaria de agradecer ao Doutor José Campos Amorim, por me ter aceite como orientando, por toda a disponibilidade demonstrada, que foi um apoio essencial para a presente dissertação.

Um importante agradecimento à Doutora Alcina Portugal por toda a compreensão e ajuda na revisão da literatura.

Aos meus avós, pelo apoio que me deram ao longo dos anos e por toda a força e motivação que me conseguiram transmitir.

Aos meus tios e primos pelo apoio incondicional.

À minha irmã e ao meu pai por todo o apoio dado ao longo da minha vida.

À minha mãe, que embora já não esteja comigo fisicamente, sei que irá sempre guiar todos os meus passos.

Por fim o meu agradecimento sincero a todos os meus amigos, em especial ao Pedro, Madalena, José, Catarina, Alexandre e Ricardo, por nunca me deixarem desistir dos meus objetivos.

## **Lista de Abreviaturas**

AFT- Ativos Fixos Tangíveis

AI- Ativos Intangíveis

AT- Autoridade Tributária

CFEI- Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento

CFI- Código Fiscal do Investimento

CRP- Constituição da República Portuguesa

DF- Demonstrações Financeiras

DL- Decreto Lei

DLRR- Dedução de Lucros Retidos e Reinvestidos

DRA- Diretrizes de Revisão/Auditoria

EBF- Estatuto dos Benefícios Fiscais

IMI- Imposto Municipal sobre Imóveis

IMT- Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis

IPAI- Instituto Português de Auditoria Interna

IRC- Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

PME- Pequenas e Médias Empresas

QNQ- Quadro Nacional de Qualificações

RCPIT- Regime complementar do procedimento de inspeção tributária

RFAI- Regime Fiscal de Apoio ao Investimento

SP- Sujeito Passivo

## ÍNDICE

<b>Introdução</b> .....	<b>6</b>
<b>Capítulo I – Revisão da Literatura</b> .....	<b>7</b>
1. Benefícios Associados ao Investimento .....	8
1.1 Benefícios Fiscais contratuais ao investimento produtivo .....	8
1.2 Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) .....	10
1.3 Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento II (CFEI II).....	14
1.4 Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos (DLRR).....	15
1.5 Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial (SIFIDE II).....	17
1.6 Síntese Conclusiva sobre os Benefícios Fiscais associados ao Investimento .....	20
1.7 Evolução dos Benefícios Fiscais em Portugal em 2018 e 2019 .....	21
1.8 A Importância dos Benefícios Fiscais no Interior do País .....	23
2. O Contributo da Auditoria Fiscal e Tributária .....	25
2.1 O Enquadramento da Auditoria Fiscal.....	25
2.2 A Importância da Auditoria Tributária .....	26
2.3 Componentes do Risco em Auditoria .....	27
2.3.1 Risco Inerente .....	27
2.3.2 Risco de Controlo.....	28
2.3.3 Risco de Detecção.....	29
2.4 Fases do Processo da Auditoria Tributária.....	30
2.5 O Planeamento de uma Auditoria Tributária .....	30
2.5.1 A avaliação do risco de incumprimento fiscal.....	31
2.5.2 A Importância do Plano de Auditoria e a Programação do Trabalho em Auditoria.....	35

2.6	A Execução da Auditoria .....	37
2.7	O Relato de Auditoria .....	38
2.8	Auditoria aos Benefícios Fiscais por parte do Estado .....	38
3.	A Gestão Fiscal nas Empresas .....	40
3.1	A Importância da Gestão Fiscal nas Organizações.....	40
3.2	A Gestão Fiscal e o Planeamento Fiscal .....	41
3.3	O Papel da Gestão Fiscal e a importância dos Consultores Fiscais.....	44
<b>Capítulo II – Metodologia de Investigação .....</b>		<b>47</b>
1.	Enquadramento Teórico .....	48
2.	Questões de Investigação e Formulação das Hipóteses .....	50
3.	Construção das Hipóteses de Investigação .....	50
4.	Modelo de Análise .....	55
5.	Recolha de Dados.....	56
<b>Capítulo III – Estudo Empírico .....</b>		<b>57</b>
<b>Capítulo IV- Conclusão .....</b>		<b>68</b>
<b>Referências Bibliográficas de Artigos/Trabalhos .....</b>		<b>72</b>
<b>Referências Bibliográficas de sites .....</b>		<b>73</b>
<b>Referências Bibliográficas (Legislação) .....</b>		<b>74</b>
<b>Referências Bibliográficas de Livros:.....</b>		<b>75</b>
<b>Referências Bibliográficas de Dissertações .....</b>		<b>75</b>
<b>Apêndices .....</b>		<b>77</b>
	Apêndice 1- Pedido para Resposta do Questionário e Respetivo Questionário .....	77
	Apêndice 2- Exemplo de Elementos Solicitado no Dossier Fiscal .....	85

## Índice de Figuras

<b>Figura 1 :</b> Análise da Evolução do RFAI- Figura Comparativa dos anos de 2013 a 2018.	13
<b>Figura 2:</b> Análise da Evolução da atribuição do Benefício DLRR.....	17
<b>Figura 3 :</b> Despesa apresentada pelas Organizações para a atribuição do SIFIDE. ....	19
<b>Figura 4:</b> Benefícios Fiscais concedidos em Portugal (RFAI, Benefícios Fiscais contratuais ao Investimento e Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos) - Ano de 2019 .....	21
<b>Figura 5:</b> Benefícios Fiscais concedidos em Portugal (RFAI, Benefícios Fiscais contratuais ao Investimento e Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos) - Ano de 2018 .....	22
<b>Figura 6:</b> Poupança Fiscal obtida pela atribuição do SIFIDE. Comparação entre os anos de 2018 e 2019.....	22
<b>Figura 7:</b> População com 15 ou mais anos sem o ensino secundário em Portugal- Distribuição por regiões. ....	24
<b>Figura 8:</b> N° de Empresa por Território. ....	24
<b>Figura 9:</b> Medidas de Apoio Fiscal às empresas de forma a diminuir as assimetrias regionais. ....	25
<b>Figura 10:</b> Descrição das Tarefas a realizar pelo inspetor tributário na fase inicial. ....	32
<b>Figura 11:</b> Outras Tarefas a serem realizadas na fase preliminar.....	33
<b>Figura 12:</b> Tarefas a serem realizadas pelo Auditor no Procedimento Inicial .....	35
<b>Figura 13:</b> Correções no Ano de 2018 em Euros relativas a Cessações da Atribuição de Benefícios Fiscais por Dívidas. ....	39
<b>Figura 14:</b> Correções no Ano de 2019 em Euros relativas a Cessações da Atribuição de Benefícios Fiscais por Dívidas. ....	39
<b>Figura 15:</b> Articulação entre as Hipóteses .....	55
<b>Figura 16:</b> Análise de Resultados das Hipóteses .....	65

## **Índice de Tabelas:**

<b>Tabela 1:</b> Tipos de Métodos de Investigação .....	48
<b>Tabela 2:</b> Diferenças entre a Abordagem Quantitativa e Qualitativa .....	49
<b>Tabela 3:</b> Hipóteses de Investigação.....	52

## **Índice de Gráficos:**

<b>Gráfico 1:</b> Aumento do nº de colaboradores da organização .....	59
<b>Gráfico 2:</b> Relação entre Benefícios Fiscais e a criação de postos de trabalho.....	59
<b>Gráfico 3:</b> Adição de AFT e AI no ano de 2020 nas Organizações.....	60
<b>Gráfico 4:</b> Resultados das Organizações no ano de 2020. ....	60
<b>Gráfico 5:</b> Existência de Departamento de Auditoria Interna nas organizações .....	61
<b>Gráfico 6:</b> Importância da Auditoria Interna para o sucesso da Gestão Fiscal da Organização.....	62
<b>Gráfico 7:</b> Existência de medidas de controlo interno na organização. ....	62
<b>Gráfico 8:</b> A Auditoria Interna e o seu acrescento de valor á organização. ....	63
<b>Gráfico 9-</b> Recrutamento por parte das organizações, de consultores fiscais. ....	63
<b>Gráfico 10-</b> Existência de dossier fiscal, por parte das organizações. ....	64
<b>Gráfico 11-</b> Existência de inspeções por parte da AT.....	64

## **Introdução**

A presente dissertação tem como objetivo avaliar de que forma são utilizados os benefícios fiscais associados ao investimento em Portugal e qual a utilização que é dada aos mesmos.

A motivação para a elaboração desta dissertação prende-se com o facto da consciencialização da importância destes benefícios, por um lado para a empresa que usufrui dos mesmos, e por outro lado para o Auditor.

A análise e compreensão de todo o processo e as condições necessárias adjacentes aos benefícios fiscais associados ao investimento, torna-se de extrema importância para o auditor, de forma a conseguir garantir que as demonstrações financeiras de uma entidade expressam de forma verdadeira e apropriada a situação financeira da empresa. O presente trabalho será estruturado em quatro partes: Revisão da Literatura, Metodologias de Investigação, Estudo Empírico e Conclusão.

Na revisão da Literatura são abordados quais são os benefícios fiscais associados ao investimento, a importância dos investimentos nas empresas, a que entidades se aplicam estes benefícios e sobretudo quais as vantagens que são dadas as entidades, a importância da Gestão Fiscal e a influência da Auditoria Tributária na atribuição dos benefícios fiscais.

Nas Metodologias de Investigação é indicado o método que será utilizado para o caso prático, que neste caso foi o quantitativo e as hipóteses que foram desenvolvidas para esse mesmo estudo.

No terceiro capítulo será tratada a aplicação prática do estudo de modo a ser demonstrado a importância da Auditoria na atribuição de benefícios fiscais associados ao Investimento, dos benefícios fiscais para a criação de postos de trabalho e a consideração dos efeitos destes mesmos benefícios.

Por fim, iremos obter as conclusões para o estudo e respetivas questões colocadas na presente dissertação.

## **Capítulo I – Revisão da Literatura**

## **1. Benefícios Associados ao Investimento**

O Estado, para potenciar o investimento num tecido empresarial muito característico criou vários benefícios fiscais passíveis de serem utilizados por diversas empresas, consoante determinadas Condições.

Estes benefícios afiguram-se assim como um instrumento útil para a promoção do investimento, criação de emprego e valor acrescentado (Sarmiento, 2014, pp. 230-232).

Porém é de extrema importância analisar cada benefício, pois cada um dispõe de particularidades diferentes.

O Decreto-Lei nº162/2014 de 31-10-2014 aprovou o novo Código Fiscal de Investimento, que regula o Benefício Fiscal Contratual ao Investimento Produtivo, o Regime Fiscal de Apoio ao Investimento, o SIFIDE e a Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos.

A lei nº 49/2013 de 16-07-2013 aprovou o Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento (CFEI) que foi tendo, ao longo dos tempos, diversas alterações.

### **1.1 Benefícios Fiscais contratuais ao investimento produtivo**

Trata-se de um regime de benefício fiscal cujas aplicações de investimentos sejam de valor igual ou superior a 3.000.000,00 de Euros.

Este benefício fiscal tem a grande vantagem de ter um período de vigência até 10 anos após a conclusão do projeto de investimento.

Com base no artigo 4º do Código Fiscal do Investimento, os projetos de investimento devem no mínimo cumprir uma das seguintes condições:

- i) Ser relevante para o desenvolvimento estratégico da economia nacional;
- ii) Ser relevante para a redução das assimetrias regionais;
- iii) Contribuir para impulsionar a inovação tecnológica e a investigação científica nacional, para a melhoria do ambiente, ou para o reforço da competitividade e da eficiência produtiva

É de grande importância referir que para este benefício são elegíveis: os Ativos Tangíveis e os Ativos Intangíveis como por exemplo, direitos de patentes, licenças entre outros.

Com este regime a entidade pode obter cumulativamente, segundo o artigo 8º do CFI:

- i) 1º Benefício- Crédito de imposto com base numa percentagem compreendida entre 10 e 25% das aplicações relevantes, a deduzir ao montante da coleta de IRC.
- ii) 2º Benefício- Isenção ou Redução de IMI nos prédios utilizados no âmbito do projeto de investimento.
- iii) 3º Benefício- Isenção ou redução do IMT nos prédios utilizados no âmbito dos projetos de investimento.
- iv) 4º Benefício- Isenção de Imposto de Selo relativamente a todos os atos necessários à realização do projeto de Investimento.

Como em muitos benefícios fiscais existem diversas exigências relativamente às condições de acesso como:

- i) Possuir capacidade técnica e de gestão;
- ii) Dispor de contabilidade organizada;
- iii) O seu lucro tributável não ser determinado por métodos indiretos;
- iv) Apresentar a situação fiscal e contributiva organizada;
- v) Demonstrar uma situação financeira equilibrada, com um rácio de autonomia financeira igual ou maior que 20%.

De acordo com o artigo 9º do CFI, o Legislador, de forma a incentivar o investimento em determinadas regiões, com carências ao nível de investimento, e para fomentar a criação de postos de trabalho implementou as seguintes majorações:

- Em 6 %, caso o projeto se localize numa região NUTS 2 que, à data de apresentação da candidatura, não apresente um índice per capita de poder de compra superior a 90 % da média nacional nos dois últimos apuramentos anuais publicados pelo Instituto Nacional de Estatística, I. P. (INE, I. P.)
- Em 8 %, caso o projeto se localize numa região NUTS 3 que, à data da candidatura, não apresente um índice per capita de poder de compra superior a 90 %.

- Em 10 %, caso o projeto se localize num concelho que, à data da candidatura, não apresente um índice per capita de poder de compra superior a 80 % da média nacional nos dois últimos apuramentos anuais publicados pelo INE, I. P.

Por fim, é nuclear salientar que este benefício fiscal não é automático: é necessária uma candidatura por parte da entidade ao IAPMEI.

Numa primeira fase é enviado por correio eletrónico a candidatura, anexando o preenchimento correto de um ficheiro (em Excel), com toda a documentação exigida no mesmo.

Neste formulário de candidatura, o candidato deve colocar alguns dados como a identificação da empresa, o investimento total, o número de postos de trabalho criados pelo benefício, a descrição do projeto de investimento e o detalhe do mesmo.

Para além destes elementos, a entidade candidata deve efetuar uma previsão sobre a demonstração de resultados do projeto de investimento e do respetivo mapa de cash flows em função do tempo do mesmo.

Após ter sido obtido o benefício o processo não termina. As entidades usufruidoras devem enviar a IES dos anos em que incide o benefício fiscal. (IAPMEI,2020)

## **1.2 Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI)**

O Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) é um benefício fiscal que visa deduzir à coleta uma parte de investimentos não correntes (Ativos Tangíveis e Intangíveis).

Este regime fiscal tem uma extrema importância para o setor empresarial em Portugal.

O RFAI foi criado no ano de 2009 pela lei nº 10/2009 de 10 de março.

Esta medida foi criada inicialmente com um objetivo concreto: Promover o crescimento económico e o emprego.

Conforme Sá (2019) designa, entre 2014 e 2019, o RFAI teve diversas alterações legislativas, embora algumas mais significativas que outras.

Gonçalves (2019) considera que este benefício fiscal tem como grande objetivo a promoção do investimento e a criação de postos de trabalho, podendo-se traduzir para muitas entidades numa redução do IRC.

Para Coelho (2019), o principal motivo que estimula as entidades a utilizarem o RFAI é para a criação de um novo estabelecimento ou para aumentar a sua capacidade produtiva.

A região em que o investimento é realizado assume uma particular importância no benefício. No caso de investimentos realizados no Norte, Centro, Alentejo, Açores e Madeira existe a dedução à coleta de IRC de 25% das aplicações relevantes até 15.000.000,00 Euros e 10% das aplicações relativas à parte excedente deste valor. Por oposição, noutras zonas, em concreto no Algarve, Grande Lisboa e Península de Setúbal é considerado para dedução à coleta 10% das aplicações relevantes, independente do valor das mesmas.

No caso de entre as aplicações que a entidade efetue estejam prédios, factos ou atos inseridos no âmbito de investimentos existe isenção ou redução (consoante o caso) do IMI, IMT e Imposto de Selo. (Artº 23 do CFI).

*“Geralmente não se acumulam benefícios fiscais para as mesmas aplicações. No entanto, de acordo com o artigo 24.º do CFI, o RFAI tem um carácter de exclusividade e prevê, a título de exceção, a possibilidade de acumular o RFAI com a DLRR, apenas se aplicando o limite das regras de minimis, quando se trata do mesmo investimento para os dois benefícios fiscais”* (Ferreira & Pereira, 2018)

Conforme está definido no artigo nº 22 do CFI nem todas as entidades podem usufruir deste benefício fiscal. A lei restringe o mesmo as seguintes atividades: Indústria Extrativa, Transformadora, Turismo, Restauração, Serviços Informáticos, Atividades de Investigação e Desenvolvimento assim como Tecnologias de Informação e Produção de Audiovisual e Multimédia.

Para além destas condições enumeradas, o Artigo 22 do CFI invoca várias condições para uma entidade usufruir destas condições:

- i) Dispor de Contabilidade Organizada;
- ii) O Lucro não ser apurado por métodos indiretos;

- iii) Manter os bens objeto de investimento na entidade durante 3 anos (no caso de tratar-se de uma PME) e nos restantes casos 5 anos;

Os investimentos para efeito da obtenção do RFAI corresponde na adição de ativos tangíveis e intangíveis.

Os ativos tangíveis elegíveis para a atribuição do benefício fiscal identificado devem ser adquiridos em estado novo, porém não é condição suficiente para a sua elegibilidade.

Assim sendo, é necessário qualificar que Ativos Fixos Tangíveis não são elegíveis para o presente benefício fiscal, com auxílio do Artigo 22 do CFI.

- i) Construção, Aquisição e Reparação de quaisquer edifícios (salvo se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual/administrativas;
- ii) Viaturas Ligeiras de Passageiros/Mistas;
- iii) Mobiliário e Artigos de Conforto/Decoração;
- iv) Equipamentos Sociais;
- v) Outros bens de investimento que não estejam afetos à exploração da empresa;
- vi) Terrenos (Salvo no caso de se destinarem à exploração de concessões mineiras, águas minerais naturais e de nascente, pedreiras, barreiros e areiros em investimentos na indústria extrativa;

Quanto aos ativos intangíveis são elegíveis os que são constituídos por despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente através da aquisição de direitos de patentes, licenças, «know-how» ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente.

Um dos grandes objetivos deste benefício fiscal acaba por ser a criação de postos de trabalho.

A definição de “criação de posto de trabalho” gera alguma subjetividade. Sá (2019) considera criação de postos de trabalho como *“admissão de novos trabalhadores a contrato sem termo ou trabalhadores da empresa cujo contrato de trabalho a termo seja convertido em contrato de trabalho sem termo”*

Coelho (2019) defende mesmo que *“a empresa pode diminuir os postos líquidos de trabalho ao longo do investimento, mas se comprovar que, sem o RFAI os postos líquidos eram ainda inferiores aos atuais, considera-se cumprido o requisito.”*

Com estes pressupostos é lícito questionar: As empresas quando são abrangidas por este benefício fiscal criam efetivamente postos de trabalho?

Ferreira & Pereira (2018) definem que “O RFAI, enquanto benefício fiscal, é, à partida, uma exceção à regra da tributação, ou seja, é duplamente excepcional. Podemos dizer que este benefício fiscal mais parece um labirinto, devido à sua complexa utilização. No entanto, caso não se utilize este benefício de forma apropriada ao setor no qual a empresa opera, o sujeito passivo poderá sofrer indesejáveis correções fiscais”.

Deste modo é de extrema importância que as entidades (órgãos de gestão, contabilistas e outras partes interessadas) tenham um conhecimento efetivo de todas as condições de elegibilidade e outras características para evitar correções fiscais que podem ser desastrosas para qualquer organização.

Num estudo Realizado pelo Governo português com o objetivo de analisar a evolução dos benefícios fiscais até ao ano de 2018 analisou-se o número de beneficiários e a despesa que foi apresenta pelas respetivas organizações para a atribuição do RFAI.

	2013	2014	2015	2016	2017	2018 (P)
<b>Nº de Beneficiários</b>	982	2046	1851	2126	2490	
<b>Despesa Associada (Milhões de Euros)</b>	82,11	140,97	144,30	146,30	175,56	157,07
<b>Custos de Processo/Administrativos</b>						
<b>Indicadores (KPIs)</b>						

**Figura 1** : Análise da Evolução do RFAI- Figura Comparativa dos anos de 2013 a 2018.

(Tabela retirada de: <https://www.portugal.gov.pt>. Acedido a 13-12-2020)

Analisando os dados, com a exceção do ano de 2015, o número de beneficiários do RFAI tem vindo a aumentar.

O valor das despesas associadas tem vindo também constantemente a aumentar o que mostra a tendência evolutiva deste mesmo benefício fiscal.

### 1.3 Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento II (CFEI II)

Este benefício fiscal foi criado pelo Orçamento Suplementar para 2020 (Art 16 da Lei nº27-A/2020 de 24 de julho).

Trata-se de um benefício fiscal de cariz temporário, que corresponde uma dedução à coleta de 20% das despesas de investimento em ativos afetos a exploração. Alves (2020) refere que devido ao cariz temporário do mesmo as aplicações relevantes devem ser realizadas entre 1 de julho de 2020 a 30 de junho de 2021.

Estão elegíveis para este benefício, qualquer entidade que exerça a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola que cumpra cumulativamente os seguintes critérios:

- i) Disponham de contabilidade organizada;
- ii) O seu lucro tributável não seja apurado por métodos indiretos;
- iii) Tenham a situação tributária regularizada;
- iv) Não cessem contratos de trabalho durante três anos, contados da data de produção de efeitos do presente benefício, ao abrigo das modalidades de despedimento coletivo ou despedimento por extinção do posto de trabalho. (Artigo 2º da Lei nº 27 A/2020 de 24 de julho, Diário da República nº 143/2020, Lisboa)

Alves (2020) realça que existe um ponto importante que deve ser cumprido: Não serão considerados adições de ativos que consistam em transferências de investimentos em curso.

De acordo com o Artigo 4º da Lei nº 27 A/2020 de 24 de julho, as despesas de investimentos que sejam consideradas para a esfera pessoal não podem ser consideradas elegíveis para este benefício entre as quais:

- i) Viaturas Ligeiras de Passageiros ou Mistos, Barcos de Recreio e Aeronaves de turismo, exceto quando estes estejam afetos à exploração de serviço público de transporte ou se destinem ao aluguer ou à cedência do respetivo uso ou fruição no exercício de atividade normal do sujeito passivo;
- ii) O Mobiliário e artigos de conforto ou decoração salvo quando estes estejam afetos à atividade produtiva ou administrativa;

- iii) As incorridas com a construção, aquisição, reparação e amplificação de quaisquer edifícios, exceto quando afetos a atividades produtivas/administrativas.

O CFEI II também não é acumulável com outros benefícios para as mesmas despesas de investimento elegíveis.

O Artigo 4º da Lei nº 27 A/2020 de 24 de julho estabelece um montante máximo de despesas elegíveis: 5.000.000,00 Euros, sendo a dedução prevista efetuada na liquidação do IRC, até 70% da coleta deste imposto.

*Alves (2020) realça que “A contabilidade dos sujeitos passivos de IRC beneficiários do CFEI II deve evidenciar o imposto que deixou de ser pago em resultado da dedução, mediante menção do valor correspondente no anexo ao balanço e à demonstração de resultados relativa ao exercício em que se efetua a dedução.”*

O incumprimento das regras de elegibilidade das despesas de investimento implica a devolução do montante de imposto que deixou de ser liquidado em virtude do dado regime, acrescido de juros compensatórios de 15 pontos percentuais, conforme estabelecido no Artigo 8º da Lei nº 27 A/2020 de 24 de julho.

#### **1.4 Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos (DLRR)**

A DLRR trata-se de um regime de incentivos fiscais aplicável a lucros retidos que sejam reinvestidos em aplicações consideradas relevantes.

As entidades que podem beneficiar do regime são sujeitos passivos de IRC residentes em território português e não residentes com estabelecimento estável em Portugal que exerçam a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola com exceção do setor da pesca, aquicultura e produção agrícola primária.

Segundo o Artigo 28 do CFI, como em qualquer benefício fiscal, existem várias condições de acesso que devem ser cumpridos pelas entidades que tencionem obter o mesmo:

- i) Ser Micro, Pequena ou Média Empresa;
- ii) Dispor de Contabilidade Organizada, porém o lucro tributável não pode ser apurado por métodos indiretos;

iii) Ter a situação fiscal e contributiva regularizada;

De acordo com o Artigo 29 do CFI este benefício permite uma dedução à coleta, nos períodos de tributação que iniciem após 1 de janeiro de 2014, 10% dos lucros que são reinvestidos, no prazo de 4 anos, contado a partir do final do período de tributação a que correspondem os lucros retidos.

O montante máximo dos lucros retidos e reinvestidos, para efeito da dedução prevista, é de 12.000.000,00€.

As aplicações relevantes, à semelhança de outros ativos associados ao investimento são Ativos Fixos Tangíveis e Intangíveis.

No que se refere a Ativos Fixos Tangíveis existem algumas exceções do mesmo para a atribuição do benefício fiscal, de acordo com o Artigo 30 do CFI:

- i) Terrenos (Salvo no caso de se destinarem à exploração de concessões mineiras, águas minerais naturais e de nascente, pedreiras, barreiros e areiros em projeto de indústria extrativa)
- ii) Construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios (Salvo quando afetos a atividades produtivas/extrativas)
- iii) Artigos de conforto ou decoração, salvo equipamentos hoteleiros afetos à exploração turística;
- iv) Ativos afetos a atividades no âmbito de acordos de concessão ou de parceria público-privada celebrados com entidades do setor público.

No que concerne aos Ativos Intangíveis o legislador a partir de 2020, pela redação da lei nº 2/2020 de 31 de março, considera-se investimento relevante para a atribuição do benefício fiscal, os Ativos Intangíveis constituídos por despesas com transferências de tecnologias, nomeadamente através da aquisição de patentes, licenças, know-how ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente, desde que cumprindo os seguintes requisitos:

- i) Estejam sujeitos a amortizações ou depreciações para efeitos fiscais;
- ii) Não sejam adquiridos a entidades com quais existam relações especiais, nos termos do artigo 63 nº4 do Código do IRC.

Num estudo Realizado pelo Governo português com o objetivo de efetuar uma análise à evolução dos benefícios fiscais até ao ano de 2018 analisou-se o número de

beneficiários e a despesa que foi apresentada pelas respetivas organizações para a atribuição do DLRR.

	2013	2014	2015	2016	2017	2018 (P)
<b>Nº de Beneficiários</b>	-	5 061	4 506	5 191	6 591	
<b>Despesa Associada (Milhões de Euros)</b>	-	49,13	44,21	50,83	65,08	78,84
<b>Custos de Processo/Administrativos</b>						
<b>Indicadores (KPIs)</b>						

**Figura 2:** Análise da Evolução da atribuição do Benefício DLRR.

(Tabela retirada de: <https://www.portugal.gov.pt>, acessado a 13-12-2020).

Neste sentido é possível verificar que à medida que o número de beneficiários deste imposto aumenta, a despesa associada também aumenta, o que mostra a evolução deste benefício fiscal, ao longo do tempo.

## **1.5 Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial (SIFIDE II)**

Estes incentivos dirigem-se a atividades de investigação e desenvolvimento reconhecidas pela Agência Nacional de Inovação S.A.

Este benefício destina-se a Sujeitos passivos de IRC residentes em território português que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza agrícola, industrial, comercial e de serviços e os não residentes com estabelecimento estável nesse território, que tenham despesas com investigação e desenvolvimento e lhes seja reconhecida idoneidade em matéria de investigação e desenvolvimento por parte da Agência Nacional de Inovação, S. A.

As condições de acesso às organizações que pretendam usufruir deste benefício são, com base no artigo 39 do CFI:

- i) O lucro tributável não ser determinado por métodos indiretos
- ii) Ter a situação fiscal e contributiva regularizada

Assim, os benefícios atribuídos às entidades são, de acordo com o Artº 38 do CFI:

- i) Dedução à coleta do IRC e até à sua concorrência, do valor correspondente às despesas com investigação e desenvolvimento na parte que não tenha sido objeto de participação financeira do Estado a fundo perdido, realizadas nos períodos de tributação com início entre 1 de janeiro de 2014 e 31 de dezembro de 2025, numa dupla percentagem: Taxa Base: sobre o montante da despesa total em investigação e desenvolvimento no ano corrente – 32,5%; Taxa Incremental: 50% do aumento da despesa face à média dos dois anos anteriores (máximo de € 1.500.000,00).

Com base no Artigo 37 do CFI, as aplicações relevantes para as organizações puderem usufruir deste benefício são:

- i) Aquisições de ativos fixos tangíveis, à exceção de edifícios e terrenos, desde que criados ou adquiridos em estado novo e diretamente afetos à realização de atividades de investigação e desenvolvimento;
- ii) Despesas com pessoal, com habilitações literárias mínimas do nível 4 do Quadro Nacional de Qualificações (QNQ), diretamente envolvido em tarefas de investigação e desenvolvimento;
- iii) Despesas com a participação de dirigentes e quadros na gestão de instituições de investigação e desenvolvimento;
- iv) Despesas de funcionamento, até ao máximo de 55% das despesas com o pessoal com habilitações literárias mínimas do nível 4 do QNQ, diretamente envolvido em tarefas de investigação e desenvolvimento, contabilizadas a título de remunerações, ordenados ou salários, respeitantes ao exercício;
- v) Despesas relativas à contratação de atividades de investigação e desenvolvimento junto de entidades públicas ou beneficiárias do estatuto de utilidade pública ou de entidades cuja idoneidade em matéria de investigação e desenvolvimento seja reconhecida pela Agência Nacional de Inovação, S.A.;
- vi) Participação no capital de instituições de investigação e desenvolvimento e contribuições para fundos de investimento, públicos ou privados, destinados a financiar empresas dedicadas sobretudo a investigação e desenvolvimento, incluindo o financiamento da valorização dos seus resultados, cuja idoneidade em matéria de investigação e desenvolvimento seja reconhecida pela Agência Nacional de Inovação, S. A., nos termos do n.º 1 do artigo 37.º-A;
- vii) Custos com registo e manutenção de patentes;

- viii) Despesas com a aquisição de patentes que sejam predominantemente destinadas à realização de atividades de investigação e desenvolvimento; (só PME);
- ix) Despesas com auditorias à investigação e desenvolvimento;
- x) Despesas com ações de demonstração que decorram de projetos de investigação e desenvolvimento apoiados e que tenham sido previamente comunicadas à Agência Nacional de Inovação, SA.

Este benefício fiscal difere dos anteriormente relatados. Para obter este benefício as entidades devem realizar atividades de Desenvolvimento e Investigação (conhecido por I&D).

Segundo a Agência Nacional de Inovação as despesas em Investigação e Desenvolvimento aumentaram de 2018 para 2019.



**Figura 3** : Despesa apresentada pelas Organizações para a atribuição do SIFIDE.

Fonte: Adaptado de Agência Nacional de Investigação, 2020.

No ano de 2018 as despesas em investigação alcançaram os 782 milhões de euros, sendo que em 2019 a despesa alcançou o valor de 1.168 milhões de euros.

Relativamente às candidaturas, também se verificou um aumento das mesmas: Em 2019 foram atingidas as 2.316 candidaturas (mais 739 candidaturas que em 2018, o que representa um crescimento de 47% face ao período homólogo).

## 1.6 Síntese Conclusiva sobre os Benefícios Fiscais associados ao Investimento

É imperativo, conforme vimos anteriormente, existir um controlo exaustivo quando uma organização obtém benefícios fiscais.

Com isto, conforme Ferreira & Pereira (2018) indicam: *” a decisão de investir pode ser muito vantajosa do ponto de vista fiscal, quando for controlada e acautelada”*.

Segundo Ferreira & Pereira (2018) estes benefícios fiscais têm claramente uma importância acentuada nas PME (Pequenas e Médias Empresas)

*“É de crucial importância o papel dos profissionais na área da fiscalidade, de modo que as empresas possam beneficiar licitamente e de forma correta dos benefícios fiscais mais atrativos para as empresas, como forma de planeamento e de gestão fiscal.”* Ferreira & Pereira (2018).

Assim sendo, é notória a importância do papel dos profissionais na área da fiscalidade das empresas.

Maia (2019) refere que em bastantes benefícios fiscais as empresas com maior capacidade contributiva são as mais aptas a obter benefícios fiscais.

A autora considera que, para obter benefícios fiscais associados ao investimento, é crucial que a empresas consiga fazer face às necessidades iniciais, que vão surgir para qualquer organização.

Assim, segundo Maia (2019) indica, os benefícios devem ser sempre perspectivados num contexto de excecionalidade.

Porém, após esta análise exaustiva de todos os benefícios fiscais, características, condições de elegibilidade, surge uma evidencia: Os Benefícios fiscais são claramente um instrumento que permite o crescimento das empresas e tem uma importância fundamental para qualquer organização.

## 1.7 Evolução dos Benefícios Fiscais em Portugal em 2018 e 2019

Analisando os benefícios associados ao Investimento em Portugal, é de fácil percepção que têm sido utilizados com bastante regularidade pelas empresas.



**Figura 4:** Benefícios Fiscais concedidos em Portugal (RFAI, Benefícios Fiscais contratuais ao Investimento e Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos) - Ano de 2019

Fonte: Adaptado de Autoridade Tributária e Aduaneira.



**Figura 5:** Benefícios Fiscais concedidos em Portugal (RFAI, Benefícios Fiscais contratuais ao Investimento e Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos) - Ano de 2018 (Fonte: Adaptado de Autoridade Tributária e Aduaneira)

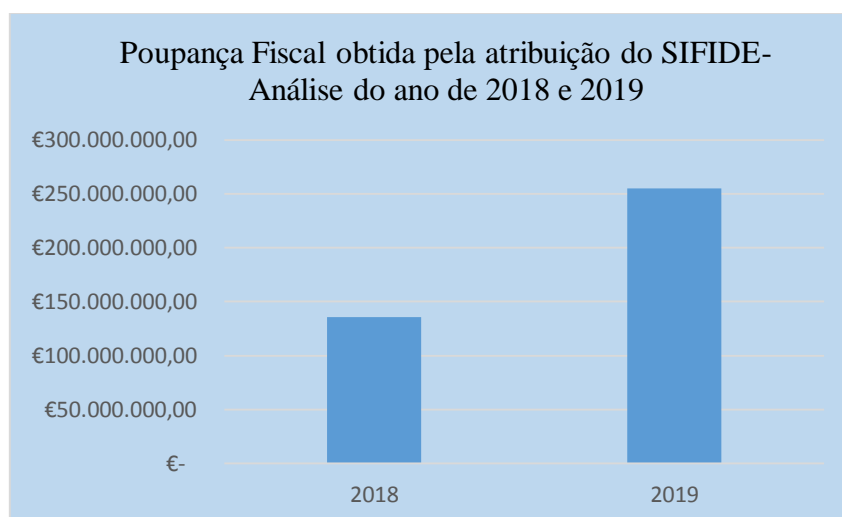
Segundo dados da AT (Autoridade Tributária) em 2019, o RFAI, o Benefício Contratual ao Investimento Produtivo e a DLRR originaram uma poupança às organizações no valor de 303.739.812,08€: O RFAI originou uma poupança fiscal de 196.489.502,72€, a DLRR de 83.731.172,02€ e o Benefício Contratual ao Investimento Produtivo de 23.519.134,34€.

Por comparação, no ano de 2018, o RFAI, o Benefício Contratual ao Investimento Produtivo e a DLRR originaram uma poupança às organizações no valor de 272.552.969,32€: O RFAI originou uma poupança fiscal de 165.433.565,54€, a DLRR de 77.787.666,11€ e o Benefício Contratual ao Investimento Produtivo de 29.331.737,67€.

Estes dados evidenciam assim um aumento de 18,7% no RFAI e de 7,64% da Dedução por Lucros Reinvestidos.

Por oposição temos um decréscimo de 19,8% no Benefício Contratual ao Investimento.

Quanto ao SIFIDE a poupança fiscal obtida pelas organizações pela aplicação do regime fiscal foi de 135.747.115,43€ em 2018. Em 2019 existiu um aumento da receita para 255.325.848,10€.



**Figura 6:** Poupança Fiscal obtida pela atribuição do SIFIDE. Comparação entre os anos de 2018 e 2019. Fonte: Adaptado de Autoridade Tributária

Porém estes dados acabam por generalizar estes apoios sem ter em conta o tipo de organização que obtém o tipo de benefício, sendo bastante importante analisar por tipo de organização qual o benefício mais utilizado.

É assim, fundamental num primeiro plano analisar, consoante a organização, que tipo de benefício fiscal é o mais utilizado.

Como já foi verificado em todos os benefícios fiscais associados ao investimento existe um dado comum: deve existir a aquisição de ativos fixos tangíveis ou intangíveis (consoante critérios de elegibilidade) e fomentar a criação de postos de trabalho.

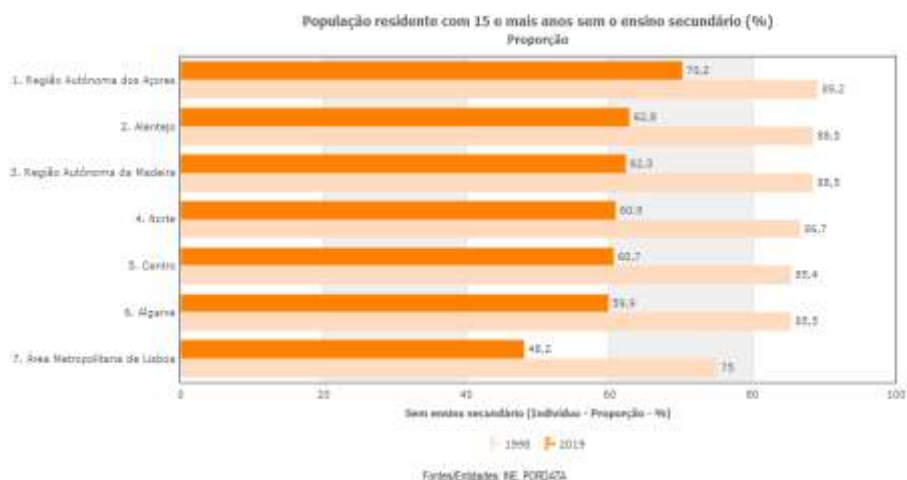
Sendo assim é imperioso perceber se no ano em que foram obtidos benefícios fiscais, nas organizações existiram adições de ativos fixos tangíveis/intangíveis e aumento do número de recursos humanos. (Moura,2019).

## 1.8 A Importância dos Benefícios Fiscais no Interior do País

Como já se verificou, existiu sempre um cuidado especial por parte do legislador para apoiar os benefícios fiscais em zonas onde o investimento empresarial é menor.

Desta forma, é pretendido que exista um crescimento das mesmas e diminuir as assimetrias regionais, estimulando o emprego.

Começando por analisar os dados mais recentes sobre a escolaridade por regiões verificamos o seguinte gráfico:



**Figura 7:** População com 15 ou mais anos sem o ensino secundário em Portugal- Distribuição por regiões. (Retirado de <https://www.pordata.pt>, acessido a 19-12-2020)

Estes dados faz perceber uma realidade: Continuam a existir números elevados e preocupantes na população sem o ensino secundário.

O Número de empresas instaladas em cada região também faz tirar conclusões importantes conforme se verifica na figura em anexo:

Territórios	N.º médio de empresas por Km <sup>2</sup>	
	2009	2018
Portugal	13,0	13,9
— Continente	12,9	13,7
+ Norte	17,8	20,3
+ Centro	9,1	9,4
+ Área Metropolitana de Lisboa	121,0	121,6
+ Alentejo	2,7	2,7
+ Algarve	13,2	14,7
— Região Autónoma dos Açores	11,5	12,2
+ Região Autónoma dos Açores	11,5	12,2
— Região Autónoma da Madeira	28,1	34,8
+ Região Autónoma da Madeira	28,1	34,8

**Figura 8:** N° de Empresa por Território. (Retirado de <https://www.pordata.pt>, acessido a 19-12-2020.)

As Regiões Autónomas dos Açores, Madeira e Alentejo encontram-se assim entre as entidades com menor número de empresas.

A escolaridade é um indicador de grande influência. Quanto menor o grau de escolaridade, o desenvolvimento de uma região, também vai ser menor.

Para as empresas conseguirem ter produtividade em zonas com menos afluência, precisam de colaboradores qualificados. Neste sentido é importante, nos anos que se seguem existirem medidas que possam colmatar esta situação.

De igual modo, é de extrema diferença a atribuição de benefícios fiscais com vista ao desenvolvimento das regiões com menos recursos/empresas.

E neste sentido o Governo criou os seguintes benefícios conforme se verifica pela figura:



**Reforço do tecido empresarial do Interior** com taxa reduzida de IRC para PME com direção efetiva no Interior (12.5% para os primeiros 25.000 euros de matéria coletável)

**Incentivo ao reinvestimento dos lucros** através de uma majoração de 20% dos benefícios previstos no regime DLRR (apenas para empresas com direção efetiva no Interior)

**Atração de investimento** no âmbito do regime fiscal de apoio ao investimento (RFAI), com condições mais favoráveis (i.e., deduções à coleta de IRC mais elevadas) no Interior

**Desenvolvimento de setores-chave** através de condições vantajosas para investimentos<sup>1</sup> que reduzam assimetrias regionais, sobretudo se aplicados em áreas menos desenvolvidas

**Figura 9:** Medidas de Apoio Fiscal às empresas de forma a diminuir as assimetrias regionais. (Retirado de: <https://www.portugal.gov.pt>)

Em conclusão, a atribuição de benefícios fiscais assume-se com um carácter de extrema importância para promover a economia de zona com menos recursos.

## 2. O Contributo da Auditoria Fiscal e Tributária

### 2.1 O Enquadramento da Auditoria Fiscal

De acordo com o IPAI (2010) a auditoria fiscal averigua os aspetos específicos que se prendem com:

- i) Princípios definidos pelas normas e doutrinas fiscais;
- ii) Mensuração;
- iii) Normas de Incidência;
- iv) Liquidação e Cobrança
- v) Regras de Liquidação na Fonte;
- vi) Obrigações Contabilísticas e Declarativas;

Em determinadas situações o não cumprimento de normas fiscais poderá acarretar para a empresa das normas contabilísticas (IPAI, 2010).

O modo e a rapidez como a auditoria fiscal vai mudando faz com que, quem esteja a auditar, deva atualizar os seus conhecimentos sucessivamente e utilizar os meios adequados para corresponder às sucessivas alterações fiscais.

## 2.2 A Importância da Auditoria Tributária

Canedo et Al (2009) definem Auditoria Tributária como a que é desenvolvida pela administração fiscal, através dos inspetores tributários.

Os autores consideram que a Auditoria Tributária consiste assim, na análise da contabilidade da organização, a partir da verificação de elementos suporte, tendo como objetivo a verificação e a validação dos atos declarativos.

Oliveira (2012) indica-nos que o processo de auditoria tributária compreende “a realização de ações relacionadas com a contabilidade e a fiscalidade e evolui em sentido inverso ao processo contabilístico, isto porque, o processo contabilístico desenvolve-se com o objetivo da obtenção das DF através dos documentos que lhe servem de suporte, enquanto, o processo de auditoria tributária é desenvolvido a partir das DF e das declarações fiscais, até chegar aos documentos de suporte das mesmas.”

Desta forma, é possível constatar diferenças no seu processo, quando comparadas ao processo contabilístico.

Segundo Canedo et al (2009) os objetivos da Auditoria Tributária consistem em:

- i) Verificar se as declarações fiscais refletem o cumprimento das normas contabilísticas e fiscais;
- ii) Resultado Fiscal apurado pelo contribuinte corresponde à situação real à data do respetivo apuramento;
- iii) Apurar se os impostos devidos foram efetivamente entregues.

Canedo *et al* (2009) consideram que tendo em conta a diversidade das matérias, os inspetores tributários, devem capacitar-se níveis de especialização e de conhecimento elevados, de forma a dar resposta a todas as matérias com que se irão deparar.

Para Bastos (2004), “*o auditor tributário não se limita a efetuar um relatório sobre a existência, sendo caso disso, de créditos contingentes, mas a propor liquidações tributárias*”.

Segundo o autor, na auditoria tributária, a imagem verdadeira e apropriada da posição financeira é complementar.

Silva (1992) refere mesmo que os factos económicos registados devem ser submetidos a qualificações jurídico-tributárias, para ser determinado e quantificado, os factos tributários que ficam assim, sujeitos a imposto.

De acordo com Bastos (2004) a atuação dos auditores tributários deve basear-se no princípio na iniciativa em duas componentes distintas:

- i) Preventiva- Acompanha a atividade e o cumprimento de obrigações fiscais por parte da Autoridade Tributária;
- ii) Repressiva- Quando existem situações de fraude ou evasão fiscais.

## **2.3 Componentes do Risco em Auditoria**

Canedo (2003) define risco como *“expectativa que os contribuintes não cumpram as suas obrigações fiscais em termos declarativos e de pagamento de impostos”*.

Existem assim três componentes do risco que devem ser analisadas: o risco inerente, risco de controlo e risco de deteção.

### **2.3.1 Risco Inerente**

Segundo o IFAC (2002a) o risco inerente consiste na componente do risco de auditoria que se traduz na suscetibilidade na ocorrência de erros relevantes, independente do sistema de controlo interno.

Bastos (2004) considera que o risco inerente está relacionado com questões como:

- i) Características intrínsecas da atividade económica;
- ii) Perfil tributário dos próprios contribuintes inspecionados;
- iii) Relação com empresas subsidiárias

Rosas (2015) considera que o risco inerente é definido *á priori*, de acordo com o ambiente económico em que a empresa se insere.

Antunes (2015), considera que o risco inerente está associado às características específicas de cada entidade.

Assim, segundo a DRA 400 o risco inerente mede a suscetibilidade do saldo de uma conta conter uma distorção materialmente relevante.

Magalhães (2010) considera que ao estimar o risco inerente, ao auditor aplica o seu julgamento profissional de inúmeros fatores como a reputação da empresa, natureza do negócio e grau de juízo envolvido ao determinar os saldos da conta.

Deste modo é necessário o auditor, no seu trabalho, avaliar de forma eficiente todos os fatores associados à organização, pois terá impacto no cálculo do risco inerente.

### **2.3.2 Risco de Controlo**

Por sua vez o risco de controlo está associado aos mecanismos de controlo interno do contribuinte.

Consiste num erro material, que pode não ser corrigido, detetado ou prevenido (IFAC, 2002a).

Bastos (2004) considera que o auditor tributário tem uma barreira relativamente ao acesso aos mecanismos de controlo interno da entidade, pois este está dotado de poder coercivo e não existe uma relação de prestação de serviços.

Segundo Coelho (2019), este risco, resulta essencialmente da inexistência de um adequado sistema de controlo interno.

Cavadas (2016) considera que o risco de controlo, tal como o inerente, não depende do auditor.

Assim sendo, Simões (2010) considera que o auditor deve fazer uma avaliação do sistema de controlo interno.

No decorrer do seu trabalho deve testar alguns procedimentos de controlo interno a fim de verificar:

- i) Por um lado, se os mesmos existem;

- ii) E no caso de existirem, se atuam de forma eficaz, de modo a diminuir o risco de auditoria.

Cavadas (2016) considera que o risco inerente e o risco de controlo dispõem de uma interligação.

Santos (2014), também considera existir uma dependência entre os dois riscos acima mencionados.

### **2.3.3 Risco de Detecção**

Traduz-se no risco de o auditor não detetar erros materialmente relevantes, segundo Bastos (2004).

Assim, segundo o autor, acaba por ser um risco controlável, pois pode ser minimizado pela extensão.

Ao contrário do risco inerente e de controlo, este risco encontra-se diretamente relacionado com a qualidade do trabalho do auditor.

Segundo a DRA 400 o risco de deteção representa a *“suscetibilidade dos procedimentos substantivos executados pelo revisor/auditor não virem a detetar uma distorção que exista num saldo de conta ou classe de transações que possa ser materialmente relevante, considerada individualmente ou quando agregada com distorções em outros saldos ou classes”*.

Santos (2014) considera que existe uma relação inversa entre o risco de controlo e o risco inerente e o risco de deteção.

Moreira (2014) considera que no caso de o risco inerente e de controlo serem baixos, facilmente se pode concluir que o risco de deteção pode ser mais elevado.

Porém o autor considera que no caso, de o risco inerente e de controlo serem elevados, por consequência será necessário diminuir o risco de deteção.

Desta forma, é imperioso o auditor analisar todos estes riscos, de forma ao risco de auditoria ser o mais baixo possível.

## 2.4 Fases do Processo da Auditoria Tributária

Para Canedo et al. (2009), o processo de auditoria tributária desenvolve-se em três fases principais: Planeamento, Execução e Relato.

Desta forma, os autores consideram nuclear:

- i) Ser feito um planeamento adequado do trabalho a ser realizado de modo a dar maior atenção às áreas mais relevantes;
- ii) Ser compreendido todo o negócio e a gestão da empresa e a sua situação fiscal;
- iii) O trabalho e as conclusões devem ser registados, para promover o respetivo relatório de inspeção.

## 2.5 O Planeamento de uma Auditoria Tributária

No que concerne ao planeamento, Canedo et al (2009) referem mesmo que o planeamento é essencial. O Planeamento assume uma importância nuclear.

Se o planeamento for realizado de um modo adequado, faz com que a auditoria seja realizada de uma forma mais eficaz. Sem existir o mesmo é muito difícil, para aquele que está a auditar ter os resultados desejados no fim da Auditoria.

Tão importante como planear, poderá ser mesmo conhecer a empresa. O Auditor deve, acima de tudo, conhecer o negócio e a organização da empresa, para saber que procedimentos implementar.

Em relação ao desenvolvimento de uma auditoria tributária, podem não existir normas específicas para a mesma. Segunda Oliveira (2012),” *Os inspetores tributários, ao não disporem de uma norma específica sobre o planeamento, devem orientar o seu trabalho pela Diretriz de Revisão/Auditoria (DRA) 300, a qual contempla um conjunto de informações e esclarecimentos que podem ser úteis e servir de orientação ao inspetor.*”

Canedo et al (2009) consideram três etapas fulcrais no planeamento de uma auditoria tributária:

- i) Avaliação do risco de incumprimento fiscal;

- ii) Programação de Trabalho;
- iii) Criação de um plano de auditoria.

### **2.5.1 A avaliação do risco de incumprimento fiscal**

Oliveira (2012) considera que a avaliação do risco de incumprimento fiscal divide-se em duas fases: Análise preliminar e a realização dos procedimentos iniciais.

*“A análise preliminar, consiste na recolha e análise de toda a informação disponível (recolha e tratamento do dossier fiscal, análise aos elementos declarativos e realização de cruzamentos entre as várias informações obtidas).”* (Oliveira,2012).

*“A realização dos procedimentos iniciais, visa complementar a informação disponível, tendo em vista a definição do plano de auditoria. Normalmente os procedimentos iniciais, realizam-se numa primeira visita ao sujeito passivo a inspecionar, e passa pela análise da estrutura da empresa, pela análise do sistema contabilístico e informático e pela análise do sistema de controlo interno. Estes procedimentos visam complementar a análise do risco do contribuinte.”* (Oliveira, 2012).

Devem assim ser efetuados procedimentos analíticos, que possibilitam uma revisão global da informação financeira e fiscal a analisar.

Oliveira (2012), considera um exemplo de um procedimento analítico a adotar: a comparação com saldos dos anos anteriores e ainda a comparação com o rácio do setor, onde serão tratados os dados financeiros e fiscais do contribuinte.

Desta forma, estes elementos enunciados dão ao auditor uma visão de movimentos ocorridos/não usuais.

Canedo et al. (2009), referem que a identificação do grau de materialidade numa auditoria tributária é muito diferente do que, por exemplo, numa auditoria financeira. Este facto é justificado pela razão que na auditoria tributária, todos os erros devem ser considerados.

Oliveira (2012) criou um conjunto de tarefas, que a seu ver, devem ser realizados pelo inspetor fiscal numa fase preliminar.

Descrição de tarefas a realizar pelo inspetor na Análise Preliminar
Verificar a existência de dívidas fiscais.
Proceder à análise dos antecedentes da entidade, nomeadamente, no que respeita à existência de procedimentos de inspeção anteriores e às respetivas conclusões.
Analisar as relações especiais da entidade, essencialmente ao nível dos sócios ou acionistas, bem como, analisar a situação tributária destes.
Analisar os valores constantes das declarações fiscais, no tocante à declaração anual de informação contabilística e fiscal e à declaração de rendimentos modelo 22, com vista a observar a evolução do volume de negócios, as variações nas principais rubricas do balanço e da demonstração dos resultados.
Análise das declarações periódicas do imposto sobre o valor acrescentado, com vista à análise da variação das bases tributáveis, do imposto a pagar ou a receber e a natureza das operações tributáveis ativas

**Figura 10:** Descrição das Tarefas a realizar pelo inspetor tributário na fase inicial.

Retirado de Oliveira, M. (2012) - Auditoria Tributária e a Detecção de Comportamento.

No que concerne à Materialidade, Canedo et al (2009) considera que, em Auditoria Tributária, todas as omissões e erros devem ser considerados, qualquer que seja o grau de materialidade estimado pelo auditor.

Nesta fase será nuclear, a leitura crítica do auditor perante todos os dados que estejam em sua posse, de modo a diminuir todos os erros possam existir.

Após estas primeiras tarefas Oliveira (2012), também considera importante a interligação dos dados inscritos nos diferentes documentos fiscais, anexo e certificação legal de contas, conforme se verifica pela figura em anexo:

Descrição de outras tarefas a realizar pelo inspetor na Análise Preliminar
Cruzar os valores constantes da declaração modelo 10 e da declaração modelo 30 com as respetivas retenções declaradas e pagas.
Cruzamento das aquisições intracomunitárias com os valores constantes do campo 10 das declarações periódicas de imposto sobre o valor acrescentado.
Cruzamento dos anexos O e P (anexos recapitulativos de clientes e fornecedores);
Análise do anexo às DF.
Identificação das relações da entidade, nomeadamente com os seus sócios e participadas e ainda, verificar a existência de alterações na estrutura acionista.
Verificar se a entidade tem Revisor Oficial de Contas, e se sim, averiguar se a Certificação Legal das Contas foi emitida com alguma reserva ou ênfase.
Visita ao sítio institucional da entidade / grupo em que está inserida.
Outras tarefas que o inspetor considere relevantes para a realização do trabalho.

**Figura 11:** Outras Tarefas a serem realizadas na fase preliminar.

Retirado de Oliveira, M. (2012) - Auditoria Tributária e a Detecção de Comportamento.

Após ser detetado o risco específico de auditoria, o mesmo deve proceder à recolha de informação que lhe permita avaliar, de forma mais pormenorizada, o risco inerente.

Para Oliveira (2012) *“O risco inerente, está diretamente relacionado com as particularidades de cada setor de atividade económica e mercados onde o contribuinte opera, com o modelo de gestão por si praticado e com a sua proatividade fiscal. Este risco será mais elevado em setores de atividade onde é usual a omissão de rendimentos, o registo de operações simuladas ou a prática de planeamento fiscal abusivo, com o objetivo da redução ou eliminação da tributação.”*

Como referido anteriormente o conhecimento do negócio é fulcral, e, por conseguinte, as regras do setor em que a organização opera é fundamental para o trabalho do auditor.

Nesta etapa, será necessário o auditor ter especial atenção às particularidades de cada setor. Por exemplo, duas empresas com o mesmo tipo de atividade, podem ter dois tipos de mercados distintos onde operam, assim como o modelo de gestão que seja praticado pelas mesmas.

Dados como a ética, da organização e os valores da mesma, são dados de crucial importância para o auditor.

Também neste processo é fundamental o auditor avaliar o controlo interno da entidade. O controlo interno tem uma importância fundamental em qualquer organização e também para qualquer processo de auditoria.

Se por um lado, um sistema de controlo interno forte, sem falhas facilita bastante qualquer processo de auditoria, um sistema de controlo interno deficiente, que possa ter algumas falhas pode mesmo fazer com que, as demonstrações financeiras não apresentem de forma verdadeira e apropriada a situação da entidade.

Quanto ao conhecimento do sistema informático Oliveira (2012), considera que *” o seu conhecimento é imprescindível, pois, como suporta o sistema contabilístico, poderá permitir a realização de testes (substantivos e de conformidade) partindo diretamente dos ficheiros informáticos (atualmente é abundante a informação em suporte digital). O inspetor acede de uma forma mais eficaz e eficiente a um volume significativo de informação, o que lhe permite a seleção de amostras e a realização dos já referidos testes.”*

A autora define ambiente de controlo como a atitude da entidade e dos seus responsáveis face à importância do controlo interno, indicando que é possível criar uma ligação entre o ambiente de controlo e os valores éticos da entidade, bem como o rigor dos princípios e das normas estabelecidas.

Oliveira (2012) criou um conjunto de tarefas que na fase dos procedimentos iniciais deve ser realizada:

<b>Descrição de tarefas a realizar pelo inspetor nos procedimentos iniciais</b>
Identificação da estrutura da entidade e da natureza do negócio, bem como, o conhecimento dos mercados em que opera e ainda as regras específicas do setor.
Avaliação da organização contabilística, do plano de contas e diários utilizados, e ainda, a regularidade dos registos.
Avaliação do sistema de controlo interno.
Solicitar a extração dos ficheiros SAFT38, relativos à faturação e contabilidade, e, posteriormente, analisar a consistência do ficheiro
Proceder à avaliação do volume de movimentos e identificar os que tem natureza anómala ou irregular.
Visita às instalações fabris e outras tarefas que o inspetor considere relevantes

**Figura 12:** Tarefas a serem realizadas pelo Auditor no Procedimento Inicial

Fonte: Retirado de Oliveira, M. (2012) - Auditoria Tributária e a Detecção de Comportamento.

### **2.5.2 A Importância do Plano de Auditoria e a Programação do Trabalho em Auditoria**

A definição de um plano de auditoria é um processo complexo, mas com uma importância fulcral para qualquer auditor.

É nesta fase que se decide a estratégia da auditoria. O desenvolvimento da estratégia deve ter sempre em conta o que o auditor apurou na fase inicial, como os maiores riscos avaliados e as fraquezas do controlo interno, por exemplo.

Todo o plano de auditoria depende da dimensão da entidade: ao auditarmos duas empresas, o plano de auditoria pode não ser o mesmo, devido às características de ambas.

Assim nesta fase, o auditor deve analisar os riscos associados à Auditoria a realizar.

Por exemplo, no caso de a organização dispor de variações anormais na Rubrica “Ativos Fixos Tangíveis” e “Gastos de Financiamento”, no plano de auditoria deve constar esta informação.

O Auditor deve colocar no seu programa de trabalho os objetivos da Auditoria.

De acordo com Costa (2010:302) *“Um programa de trabalho é um documento escrito destinado fundamentalmente a servir de guia à execução dos testes aos controlos e dos procedimentos substantivos”*.

Fernandes (2013) identifica que o Auditor deve desenvolver e documentar um programa de Auditoria que estabeleça, a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria necessários para implementar o programa de Auditoria.

Em cada área são definidos diferentes objetivos para a auditoria. Desta forma, no caso específico de uma Auditoria aos benefícios fiscais, os objetivos são consequentemente diferentes de outra área de estudo.

Assim, *“deste modo devem ser elaborados programas de trabalho, para cada área a examinar, sob forma de um documento escrito que relata de forma ordenada uma série de procedimentos de verificação a serem aplicados durante o trabalho de auditoria, de modo que sejam obtidas as melhores evidências e provas das áreas investigadas”* (Fernandes,2013).

E são estes programas de trabalho que servirão de base para a execução de testes de controlo e de procedimentos substantivos.

Nesta fase, o Auditor deve programar o trabalho a realizar nas áreas contabilísticas e fiscais que considere de risco.

Continuando assim, o exemplo no caso de existirem variações na Rubrica de “Ativos Fixos Tangíveis”, o auditor pode verificar os mapas que integram o respetivo dossier fiscal e comparar com um extrato da conta 64 “Gastos de Depreciação”.

No caso de existirem, gastos de financiamento com uma variação anormal, a auditor para além de analisar os documentos suporte, deve verificar se efetivamente os valores contabilizados correspondem a custos efetivos do exercício.

O Programa de trabalho constitui uma segurança para o Auditor, impedindo esquecimentos e omissões, porém também significa um controlo da qualidade do trabalho realizado.

A Composição dos Programas de Trabalho, conforme Fernandes (2013) estabelece, compreende 3 partes:

- i) 1ª Parte: Resumo dos procedimentos contabilísticos e medidas de controlo interno utilizadas pela entidade.

- ii) 2ª Parte: Objetivos da Auditoria a atingir.
- iii) 3ª Parte: Procedimentos de auditoria a utilizar para atingir os objetivos da Auditoria.

Sendo o controlo interno uma parte integrante do plano de trabalho de auditoria é nuclear perceber se:

As entidades estabelecem medidas de controlo interna relacionadas com a área de auditoria aos benefícios fiscais? (Fernandes,2013)

## **2.6 A Execução da Auditoria**

Para Oliveira (2012) a execução corresponde à “*aplicação dos procedimentos de auditoria e à realização de testes de controlo e de testes substantivos de detalhes de transações e de saldos, os quais foram definidos na fase do planeamento.*” (Oliveira, 2012).

Conforme a entidade que estejamos a analisar os procedimentos variam, de entidade para entidade.

Os procedimentos mais utilizados são:

- i) Inspeção
- ii) Indagação

Segundo Costa (2010), a indagação (perguntas) consiste na realização de reuniões, elaboração de autos de declarações ou notificações, com e aos membros da organização, essencialmente aos administradores ou gerentes, técnicos oficiais de contas e revisores oficiais de contas.

A inspeção consiste na verificação de registos/ documentos que pode assumir um papel determinante para o resultado da auditoria.

Assim nesta fase, o Auditor deve fazer testes substantivos aos saldos e às transações, por exemplo, se verificar uma adição de um ativo tangível de um valor relevante, proceder à análise do documento suporte. (Inspeção).

O Auditor, também pode optar, por perguntar ao Contabilista Certificado sobre a razão do saldo de determinada conta (Indagação).

## **2.7 O Relato de Auditoria**

O relato corresponde às conclusões sobre o grau de cumprimento fiscal do inspecionado. Nesta fase o auditor, se numa primeira fase avalia as provas que obteve, numa segunda fase deve quantificá-las e fundamentar as mesmas.

Canedo et al. (2009) defende os pontos principais que devem ser incluídos no relato da auditoria tributária:

- i) Conclusão da ação inspetiva- Caso os factos tenham dado origem a atos tributários ou matéria tributária desfavorável à entidade inspecionada deve constar a identificação dos atos e respetiva fundamentação;
- ii) Objetivo, âmbito e extensão da ação de inspeção- Deve ser indicado se a inspeção corresponde a um período de tributação ou mais, e se quanto ao âmbito, é geral ou parcial. Quanto ao fim, o auditor deve indicar se estamos perante um procedimento de comprovação e verificação, ou apenas de informação;
- iii) Descrição de Factos e fundamentação de correções à matéria coletável;
- iv) Regularizações efetuadas pelo SP no decurso da ação inspetiva;
- v) O Respetivo direito de audição;

## **2.8 Auditoria aos Benefícios Fiscais por parte do Estado**

De acordo com o Relatório de Atividades desenvolvidas de “Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras” de 2019 existiram casos, em que os sujeitos passivos, deduziram benefícios fiscais e apresentaram dividas no período de tributação em que se verificou o facto tributário.

Em comparação com o ano de 2019 existiu uma diminuição, do valor das correções, face ao ano de 2018, porém mesmo assim em 2019 ainda foram feitas correções de um valor relevante.

Ano de 2018	N.º Decl. Corrigidas	Valor das correções (€)	Observações
Ao rendimento	57	407.504,58	Quadro 07, C774
À coleta	6	322.161,53	Quadro 10, C355
Outras situações	8	0,00	(Q08 - taxa)

**Figura 13:** Correções no Ano de 2018 em Euros relativas a Cessações da Atribuição de Benefícios Fiscais por Dívidas.

Ano de 2019	N.º Decl. Corrigidas	Valor das correções (€)	Observações
Ao rendimento	52	296.652,43	Quadro 07, C774 (benefícios fiscais)
À coleta	3	16.546,76	Quadro 10, C355 (benefícios fiscais)
Outras situações	298	21.287,02	(Q08 – taxa reduzida)

**Figura 14:** Correções no Ano de 2019 em Euros relativas a Cessações da Atribuição de Benefícios Fiscais por Dívidas.

Para além deste facto a Inspeção Geral de Finanças no mesmo documento, refere que, nas auditorias aos benefícios fiscais (em concreto do RFAI) “*não são objeto de validação intrínseca, facto que tem consequências na dedução indevida de valores de coleta, tendo-se apurado, no triénio 2015/2017, situações irregulares num total de 34 M€, resultantes de diferenças nos saldos transitados, de incoerências entre saldos inicial e final do mesmo exercício e do incumprimento da regra de dedução máxima de 50% da coleta do IRC.*”

Desta forma, verificamos que o controlo aos benefícios fiscais, apesar de já ser efetuado, deve ser melhorado.

Mas será recorrente por parte da AT, aquando da atribuição destes benefícios serem realizadas inspeções fiscais para a validação dos requisitos que deram acesso ao mesmo?

### **3. A Gestão Fiscal nas Empresas**

#### **3.1 A Importância da Gestão Fiscal nas Organizações**

Vivemos cada vez mais, numa sociedade mais exigente e competitiva, o que gera que cada organização sinta necessidade de atingir elevados níveis de competitividade.

A avaliação da performance de cada organização é considerada um princípio fundamental na gestão das empresas (Muchiri, Pintelon, Gelders & Martin, 2011).

Fernandes (2013), considera que o crescimento das organizações está muito dependente do investimento realizado.

Se por um lado, a entidade vê-se obrigada a investir para crescer, por outro lado necessita de meios financeiros para poder alcançar esse mesmo crescimento.

O crescimento das empresas é um tema abrangente: crescendo a empresa, desenvolve-se economicamente uma região, cria-se emprego, e é melhorado o bem-estar económico do país.

De uma forma geral, os empresários, substancialmente os oportunistas, planeiam o crescimento da empresa e identificam oportunidades de crescimento da mesma. (Bracker & Pearson, 1986).

Garner (1959), considera que a redução dos impostos é um dos maiores estímulos que o governo pode oferecer aos empreendedores, a fim de aumentar o investimento.

Para Costa (2007), os gestores querem o máximo de poupança possível. Desse modo, querem aproveitar:

- i) Todos os benefícios fiscais;
- ii) Todas as não sujeições;
- iii) Todas as deduções possíveis
- iv) Todas as isenções;
- v) Todos os abatimentos à coleta.

Sendo Portugal, um país constituído na sua maioria por pequenas e médias empresas, muita da responsabilidade fiscal fica ao cuidado dos empresários.

Fernandes (2013), considera que *“verifica-se que esses empresários apresentam uma carência significativa a nível do conhecimento da legislação fiscal em vigor, originado em parte pela sua falta de formação académica ou pela dificuldade na sua compreensão e nas alterações constantes.”*

Os empresários devem ter assim uma atenção especial á forma como o conhecimento da legislação fiscal pode trazer contributos significativos para as organizações.

A Organização quanto possível, se estiver rodeada de Contabilistas Certificados, Revisores Oficiais de Contas ou até mesmo consultores fiscais vai, por conseguinte, trazer vantagens á organização de modo a conseguir o máximo de poupança possível, em que em determinadas situações, quem sabe poderá fazer a diferença entre a empresa continuar a sua atividade ou não.

*Fernandes (2013)* indica mesmo que é através dos Contabilistas Certificados que muitas empresas recorrem de modo a *“(...) provocar uma poupança fiscal, criando assim uma fonte de geração de valor para a empresa. (...)”*

Estabelecendo esta ideia de ser uma mais-valia a empresa ser acompanhada por profissionais especializados nestas áreas, é importante avaliar se as organizações contratam ou têm na mesma, consultores fiscais com o objetivo de dar suporte às mesmas. (Fernandes,2013)

### **3.2 A Gestão Fiscal e o Planeamento Fiscal**

A Gestão Fiscal assume-se como o ponto de partida para qualquer organização pagar menos impostos dentro dos limites da legalidade.

É neste sentido que *Gomes (2005)* defende que *“A gestão fiscal consiste no estudo e planeamento do acesso a benefícios fiscais e incentivos financeiros e no uso de alternativas fiscais, permitidas pela Lei, de modo que sejam prosseguidos os objetivos da empresa”*.

Assim surge a definição de planeamento fiscal.

Em suma, uma boa gestão comercial, fiscal e financeira *“implica o dever de utilizar todas as medidas disponíveis com vista ao máximo lucro nem que seja através da poupança fiscal.”* (Fernandes,2013)

Embora, por vezes possam existir algumas dúvidas e comparações quanto ao conceito de gestão fiscal e evasão/fraude fiscal estes conceitos são totalmente opostos. A gestão fiscal *“consiste numa atividade em que se recorre frequentemente a benefícios fiscais e a incentivos.”* (Fernandes,2013).

O Planeamento Fiscal consiste *“no aproveitamento de todos os benefícios fiscais possíveis, bem como pelo uso das alternativas e lacunas consentidas nas leis para tomar decisões que otimizem a fiscalidade das empresas, seja pela minimização da carga fiscal seja pelo diferimento no tempo do pagamento de impostos”.* (Costa,2007)

O Planeamento fiscal poderá ser resumido ao *“uso das alternativas e lacunas autorizadas nas leis, visando tomadas de decisões que otimizem a fiscalidade das empresas”.* (Fernandes,2013).

Fernandes (2013) considera que o planeamento fiscal resume a eleição, de entre todas as opções que são lícitas, a que promove uma maior poupança fiscal.

Knop (2020) considera que o planeamento fiscal é o primeiro passo para escolher a tributação ideal para a empresa.

Assim o objetivo primordial do planeamento fiscal é reduzir o imposto final a pagar.

Fortes (2014) refere que o planeamento fiscal *“não representa um fim, mas sim um meio para atingir uma melhor eficiência fiscal. A maximização eficiência fiscal poderá ser definida como as decisões fiscais que criam valores para os acionistas após o imposto”.*

O Planeamento tributário pode ser dividido em três tipos segundo Knop (2020):

- i) Estratégico;
- ii) Tático;
- iii) Operacional.

O planeamento estratégico *“implica mudança de algumas características estratégias da empresa, tais como: estrutura de capital, localização, tipos de empréstimos, contratação de mão-de-obra”* Borges (1997) citado por (Siqueira, Cury, & Gomes, 2011).

Segundo Knop (2020) nesta fase é de crucial importância decidir qual o regime tributário mais adequado para a organização. São assim avaliadas questões como:

- i) Localização;
- ii) Estrutura de Capital;
- iii) Ramo do Negócio;

O planeamento tático tem como objetivo “*otimizar determinada área de resultado e não a empresa como um todo. Portanto, trabalha com decomposição dos objetivos, estratégias e políticas estabelecidos no planeamento estratégico*”. Oliveira (2001) citado por (Lima & Duarte, 2007).

Knop (2020) indica que um exemplo do planeamento tático “*é quando o gestor ou o responsável pela empresa determina maneiras para executar ações e estratégias fiscais para cada área, por meio de processos e ferramentas para que tenha uma ligação do estratégico ao operacional. Geralmente é realizado em períodos de um ano até três anos.*”

O Planeamento Operacional utiliza procedimentos prescritos para cumprir as obrigações fiscais.

Knop (2020) dá o exemplo de quando a organização está ciente dos débitos dos tributos e antecipa-os.

Ferreira (2019), indica mesmo que todas as entidades têm direito ao delineamento das técnicas de gestão. Tendo uma entidade, uma gestão adequada na tributação e no pagamento constitui uma vantagem económica, fiscal e financeira.

Assim, as organizações devem ter a capacidade para utilizar todos os instrumentos fiscais que tem a sua disposição, o que por diversas vezes, pode não se afigurar uma tarefa fácil.

Será cada vez mais importante o conhecimento adequado do planeamento e da gestão fiscal nas empresas, permitindo a criação de valor para as mesmas.

Por diversas situações a não realização dos questionários de controlo interno poderá levar à não identificação de fiabilidade dos mecanismos existentes na área em estudo, neste caso dos benefícios fiscais.

Moura (2019) defende que “*o benefício fiscal acaba por ser uma forma de planeamento e que “há entidades que claramente que utilizam os benefícios fiscais como modo de planeamento fiscal, usufruindo dos mesmos em exercícios fiscais em que*

*apresentam variações negativas no somatório do seu ativo fixo tangível e intangível ou quando apresentam resultados antes de impostos negativos”.*

Consoante este pressuposto será importante perceber se as entidades no último exercício fiscal em que obtiveram este benefício apresentaram resultados positivos (Moura,2019), e se existiram adição de ativos fixos tangíveis no período em análise. (Moura, 2019).

Fernandes (2013) considera que *“o aumento de ganhos financeiros por intermédio dos benefícios ao investimento, pode contribuir para embelezar os documentos contabilísticos”.*

Surge assim as três formas que o sujeito passivo pode agir para diminuir a sua carga fiscal segundo Santos (2008):

- i) “Intra legem”- quando a poupança fiscal é expressa ou implicitamente desejada pelo legislador que estabelece normas negativas de tributação como exclusões tributárias, deduções específicas, abatimentos à matéria coletável personalizadas, ou estabelece isenções fiscais, zonas francas, etc.;
- ii) “Extra legem” – (elisão fiscal ou “tax avoidance”) quando a poupança fiscal é obtida através da utilização de negócios jurídicos que não estão previstos nas normas de incidência fiscal e/ou que, estando previstos nessas normas, têm um regime menos oneroso;
- iii) “Contra legem”, quando a poupança fiscal resulta da prática de atos ilícitos

Deste modo, as organizações devem possuir um sentido crítico, de forma a não ultrapassarem os limites da lei, pois em caso de o fazerem, (Ferreira,2019) refere que a diminuição de impostos, pode resultar em fraudes fiscais, sendo que conforme Knop (2020) indica, a prática de evasão fiscal é considerada crime contra a ordem tributária e contra as relações de consumo.

### **3.3 O Papel da Gestão Fiscal e a importância dos Consultores Fiscais**

Loitz, Taetzner & Weber (2008) consideram, que nos dias de hoje, a gestão fiscal acrescenta valor à estratégia da organização da empresa.

Santos (2020) refere que a gestão fiscal deve estar integrada na gestão global da organização. A autora, acrescenta também, que a gestão fiscal deve acompanhar todos os processos desde o início e não só na fase final das decisões.

Assim é necessário profissionais na organização que conhecem, no seu todo as matérias fiscais.

Os profissionais, segundo Santos (2020) devem melhorar as competências em áreas como:

- i) Gestão de risco e governação;
- ii) Análise de dados;
- iii) Processos e tecnologia.

Deste modo, o processo da gestão fiscal assume cinco fases. Segundo Probst, Raub & Romhardt (2002) as fases são: identificação, aquisição, desenvolvimento, partilha, utilização e retenção do conhecimento.

Na primeira fase identifica-se o conhecimento fiscal interno ou externo para a organização. De seguida é importante a aquisição de conhecimentos, no caso de o conhecimento fiscal interno/externo não for o suficiente. Na terceira fase, na etapa de desenvolvimento, a organização vai desenvolvendo assim novas competências. Posteriormente a esta etapa, a componente do conhecimento é aplicada à situação em contexto real. Por fim é efetuada uma avaliação da utilidade do conhecimento.

Segundo Santos (2020) os consultores fiscais desempenham um papel imprescindível junto dos contribuintes: aconselham e substituem-nos no cumprimento das suas obrigações tributárias.

Hasseldine et al. (2011) considera que os consultores fiscais desempenham um papel de intermediário, entre os contribuintes e as autoridades fiscais.

Santos (2020), considera que em face da complexidade dos sistemas fiscais, os contribuintes recorrem a consultores fiscais.

Hasseldine et al (2009) concluiu que as empresas contratavam consultores fiscais por diversas razões, sendo a principal, a mínima sujeição fiscal possível.

A identificação de riscos e a segurança na aplicação da legislação fiscal foram também motivos identificado pelo autor, para a contratação destes profissionais.

Segundo Santos (2020) o conhecimento tributário deriva da área de formação académica inicial, a própria atuação fiscal e a sua experiência profissional.

Com a interiorização da importância de colaboradores com elevados níveis de conhecimento nas áreas fiscais no que concerne á Gestão Fiscal, é reconhecido o papel da Auditoria Interna? (Ribeiro,2019)

## **Capítulo II – Metodologia de Investigação**

## 1. Enquadramento Teórico

Terminando esta primeira fase, que culminou com o enquadramento teórico dos benefícios associados ao investimento em Portugal, segue-se uma fase nuclear na presente dissertação: a fundamentação da Metodologia.

Na perspetiva de (Teixeira M., 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”*.

Para Yin (1994) a seleção das questões a investigar é o passo mais importante para decidir o tipo de pesquisa a efetuar.

Segundo Sousa & Batista (2011), estamos na presença de abordagens diferentes no que respeita aos métodos de investigação:

Tipo de Método
Método de Investigação Quantitativo
Método de Investigação Qualitativo
Método de Investigação Misto

**Tabela 1:** Tipos de Métodos de Investigação (Elaboração Própria)

A pesquisa quantitativa utiliza a quantificação, tanto na recolha de dados quanto no tratamento das informações, através de técnicas estatísticas. (Diehl,2004; citado por Lima, 2014)

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. (Diehl,2004; citado por Lima, 2014)

Assim quando se analisa relações de causa-efeito como base em dados numéricos estamos perante um método quantitativo (Ribeiro,2019).

Segundo (Richardson, 1989) o método qualitativo difere do quantitativo uma vez que o método qualitativo não utiliza qualquer instrumento estatístico como base na análise de um problema.

Abordagem Qualitativa	Abordagem Quantitativa
A Investigação Qualitativa é descritiva	A Investigação é conduzida com hipóteses identificáveis.
O investigador foca-se na análise dos seus dados;	Procura a precisão, evitando distorções na análise dos dados;
As questões vão se definindo à medida que o estudo se desenvolve.	Preocupa-se com a quantificação dos resultados
o investigador utiliza o enfoque indutivo na análise dos seus dados	

**Tabela 2:** Diferenças entre a Abordagem Quantitativa e Qualitativa

Retirado de (Oliveira,2016- “A Importância da Auditoria na Gestão da Qualidade” - Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto”)

Em determinadas situações pode nem um método nem outro, dar a consistência pretendida para o trabalho. Assim pode ser necessário surgir uma mistura entre o método qualitativo e o método quantitativo (Ribeiro,2019).

O método escolhido foi o método quantitativo tendo em conta a recolha de dados primários, visto que são informações que o investigador pretende adquirir através da realização e aplicação de inquéritos. (Sousa & Batista, 2011).

## **2. Questões de Investigação e Formulação das Hipóteses**

Gummesson (2007) e Yin (2005) destacam que a investigação precisa de cumprir três critérios:

- i) Validade
- ii) Generalização
- iii) Confiabilidade

*“Uma hipótese é um enunciado formal das relações previstas entre duas ou mais variáveis, ou seja, é a relação esperada entre as variáveis independentes e dependentes. Procura-se combinar as hipóteses com o problema e com os objetivos de forma a explicar os resultados.”* (Oliveira,2016).

## **3. Construção das Hipóteses de Investigação**

Para (Gil,2008, pág.33) o problema pode ser definido como *“o que dá margem a hesitação ou perplexidade, por difícil de explicar ou resolver (...)”*.

Na presente dissertação pretende-se fazer o estudo de como estão a ser utilizados os benefícios fiscais associados ao investimento e qual o contributo dado pelas áreas de Auditoria na concessão dos mesmos.

Como resposta ao problema apresentado, foram criadas três hipóteses.

A hipótese é *“um enunciado formal das relações previstas entre duas ou mais variáveis. Esta combina com o problema e o objetivo numa explicação clara dos resultados esperados de um estudo”* (Fortin, 2000 pág. 102; citado em Lima, 2014).

Com base no enquadramento teórico foram formuladas três hipóteses que se pretende estudar neste trabalho:

Perguntas de Investigação	Hipótese de Investigação
<p>As empresas abrangidas pelos benefícios fiscais ao investimento criam efetivamente postos de trabalho? (Coelho, 2019)</p> <p>No último ano em que foram obtidos benefícios fiscais foram aumentados os recursos humanos? (Moura, 2019)</p>	<p><b>H1: A política de benefícios fiscais das organizações pode relacionar-se com o nível de emprego.</b></p>
<p>No último ano em que foram obtidos benefícios fiscais foram efetivamente adquiridos ativos fixos tangíveis/intangíveis? (Moura,2019)</p> <p>As entidades, no último exercício fiscal em que obtiveram este benefício, apresentaram resultados positivos? (Moura,2019)</p>	<p><b>H2: O Planeamento Fiscal considera o efeito dos benefícios fiscais</b></p>

<p>A Auditoria Interna contribui para a Gestão Fiscal da empresa? (Ribeiro,2019)</p> <p>As organizações contratam ou dispõem de consultores fiscais com o objetivo de contribuir para uma melhor gestão financeira das mesmas? (Fernandes,2013)</p> <p>O benefício fiscal atribuído à empresa foi alvo de inspeção? (Governo português, 2019)</p>	<p><b>H3: O programa de auditoria, de qualquer entidade usufruidora deve compreender a inspeção dos benefícios fiscais</b></p>
---	--

**Tabela 3:** Hipóteses de Investigação

Fonte: Elaboração Própria

- i) Hipótese 1 (H1): A política de benefícios fiscais pode-se relacionar com o nível de emprego
- ii) Hipótese 2 (H2): O planeamento fiscal considera o efeito dos benefícios fiscais
- iii) Hipótese 3 (H3): O programa de auditoria de qualquer entidade usufruidora deve compreender a inspeção de benefícios fiscais

### **Hipótese I**

Coelho (2019) cita a problemática da criação dos postos de trabalho, sendo um dos requisitos da atribuição do RFAI. Desta forma defende mesmo que *“a empresa pode diminuir os postos líquidos de trabalho ao longo do investimento, mas se comprovar que, sem o RFAI os postos líquidos eram ainda inferiores aos atuais, considera-se cumprido o requisito.”*

Nesse sentido o aumento dos recursos humanos é condição essencial para a atribuição deste subsídio.

A interligação do anteriormente relatado com a questão de investigação presente na Dissertação de Moura,2019- “O impacto dos benefícios fiscais no planeamento fiscal: Análise empírica da sua concessão em Portugal (2013-2017)” - Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto – *“durante o período em causa, a entidade aumentou o seu número de recursos humanos, de acordo com a informação disponível nos seus Relatórios e Contas?”* surgiu a Hipótese 1:

- A política de benefícios fiscais pode relacionar-se com o nível de emprego.

## **Hipótese II**

Moura (2019) defende que *“o benefício fiscal acaba por ser uma forma de planeamento e que “há entidades que claramente que utilizam os benefícios fiscais como modo de planeamento fiscal, usufruindo dos mesmos em exercícios fiscais em que apresentam variações negativas no somatório do seu ativo fixo tangível e intangível ou quando apresentam resultados antes de impostos negativos”*.

Gomes (2005) indica que o Planeamento fiscal poderá ser resumido ao *“uso das alternativas e lacunas autorizadas nas leis, visando tomadas de decisões que otimizem a fiscalidade das empresas”*.

Assim aliando as duas afirmações dos autores acima mencionados, surgiu a Hipótese 2:

- O Planeamento Fiscal considera o efeito dos benefícios fiscais

## **Hipótese III**

Segundo o IPAI, (2010), *“o Auditor Fiscal procura avaliar a existência de derrogações face ao normativo fiscal em vigor, e se esses desvios produzem reflexos nas derrogações fiscais”*.

A área fiscal exige: *“um controlo interno eficiente para que seja assegurado o rigor da aplicação dos critérios estabelecidos a fim de evitar qualquer eventual penalidade.”* (Fernandes,2013).

Fernandes (2013), considera que *“verifica-se que esses empresários apresentam uma carência significativa a nível do conhecimento da legislação fiscal em vigor,*

*originado em parte pela sua falta de formação académica ou pela dificuldade na sua compreensão e nas alterações constantes.”*

Assim, se por um lado os empresários apresentam algumas carências e falta de conhecimento da legislação têm profissionais dentro da organização com conhecimento da mesma?

De acordo com o Relatório de Atividades desenvolvidas de “Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras” de 2019 existiram casos, em que os sujeitos passivos, deduziram benefícios fiscais e apresentaram dividas no período de tributação em que se verificou o facto tributário.

Estes factos fazem questionar, na medida em que, um maior controlo sobre a atribuição a estes benefícios poderia diminuir o número de irregularidades existentes nas declarações.

Deste modo surge a terceira hipótese:

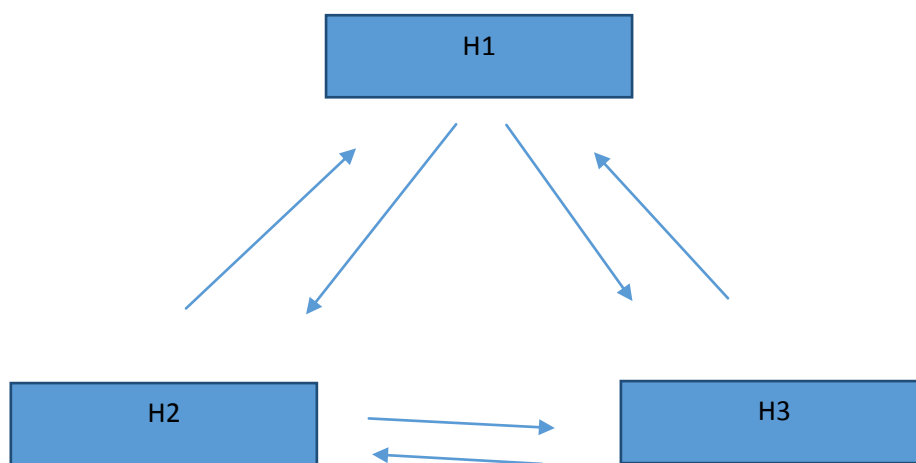
- O programa de auditoria de qualquer entidade usufruidora deve compreender a inspeção de benefícios fiscais.

Assim, de uma forma resumida, iremos procurar analisar qual a relação entre a política de benefícios fiscais e a criação de emprego, compreender se o planeamento fiscal que existe nas organizações considera o efeito dos benefícios fiscais e por último, se existe uma preocupação por parte destas entidades para inspecionar os mesmos, tendo em conta o prejuízo que pode incorrer qualquer entidade numa possível irregularidade num dado benefício fiscal.

## 4. Modelo de Análise

De acordo com (Quivy & Campenhoudt 2005; citado por Cavadas 2016) a fase de construção do modelo de análise constitui a ligação entre a problemática fixada pelo investigador e o seu trabalho de elucidação sobre um campo de análise forçosamente restrito e preciso.

Deve assim existir uma articulação entre as hipóteses de modo a permitir uma conclusão para o estudo.



**Figura 15:** Articulação entre as Hipóteses (Elaboração Própria)

É de salientar que estas três hipóteses apresentam três perspetivas diferentes.

- i) H1: A política de benefícios fiscais pode relacionar-se com o nível de emprego.
- ii) H2: O Planeamento Fiscal considera o efeito dos benefícios fiscais
- iii) H3: O programa de auditoria de qualquer entidade usufruidora deve compreender a inspeção de benefícios fiscais.

Conforme os dados obtidos através da realização do questionário posteriormente averiguar-se-á se o modelo apresentado pode ser validado.

## 5. Recolha de Dados

A organização na recolha de dados tem um papel fundamental no plano da pesquisa de um estudo de um caso.

Assim, para se proceder à recolha dos dados optou-se pela utilização de um questionário, derivado à especificidade do tema em estudo.

(Gil,2008, pág.121) afirma que o questionário consiste numa *“técnica de investigação composta por um conjunto de questões que são submetidas a pessoas com o propósito de obter informações sobre conhecimentos, crenças, sentimentos, valores, interesses, (...)”*

Assim, com o questionário existe a possibilidade de analisar empresas de diferentes regiões.

A escolha por perguntas de resposta fechada, enquadra-se no objetivo de não requerer muito tempo às organizações, melhorando também a qualidade das respostas.

Dividimos o questionário em três partes: Na primeira parte, a identificação da entidade e das funções que o entrevistado desempenha na organização.

A segunda parte resulta de questões relacionadas com a relação entre a atribuição dos benefícios fiscais associados ao investimento, aumento dos recursos humanos da organização e sobre o reconhecimento dos efeitos dos benefícios fiscais para o planeamento fiscal da organização.

Por fim, a terceira parte abrange questões referentes à importância da auditoria aos benefícios fiscais.

### **Capítulo III – Estudo Empírico**

A realização deste capítulo tem como grande objetivo apresentar e analisar as respostas ao questionário efetuado.

No presente inquérito foram criadas questões relacionadas com os benefícios fiscais que foram obtidos pelas empresas que os inquiridos representam e consequentemente questões para validar as hipóteses criadas.

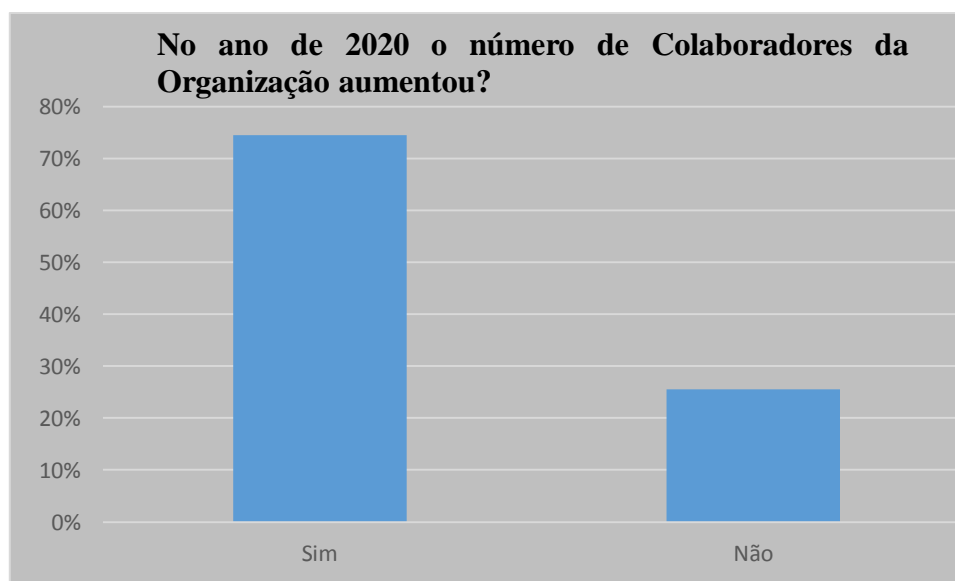
No critério de escolha das organizações a serem inquiridas, através da base de dados publicada pela revista “Visão”, das 1000 maiores PME (Pequenas Médias Empresas) de 2020 de forma a serem inquiridas organizações de diferentes setores, com diferentes indicadores económicos.

O inquérito foi enviado às organizações no dia 29 de março de 2020, ficando disponível até ao dia 25 de abril de 2021.

No total, foram obtidas 43 respostas.

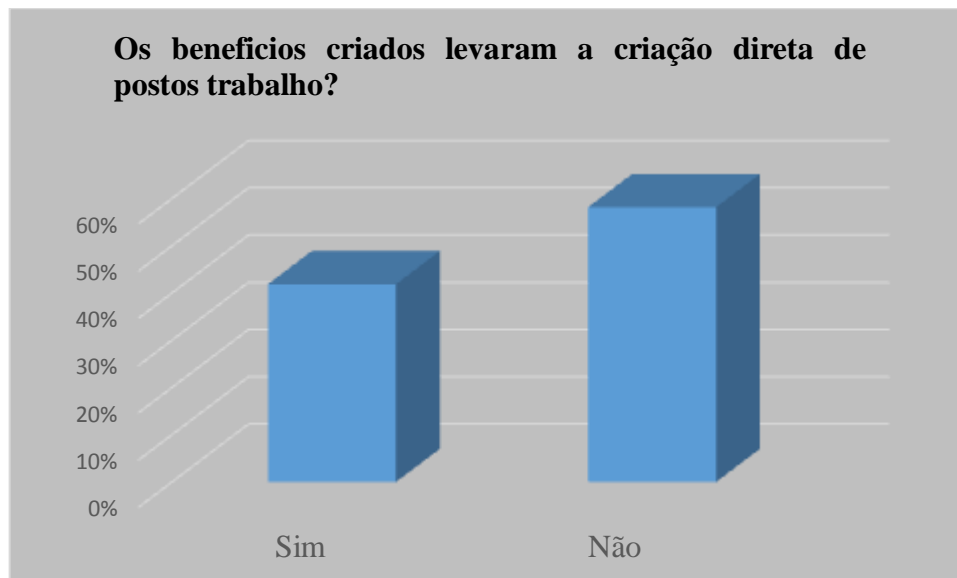
## 1. Enquadramento

No sentido de perceber se houve um efetivo aumento de recursos humanos na organização, questionou-se aos inquiridos se a sua organização teve um aumento de recursos humanos. 74% dos inquiridos indicou que existiu esse aumento, enquanto 26% refere que não existiu nenhum aumento de recursos humanos na sua organização.



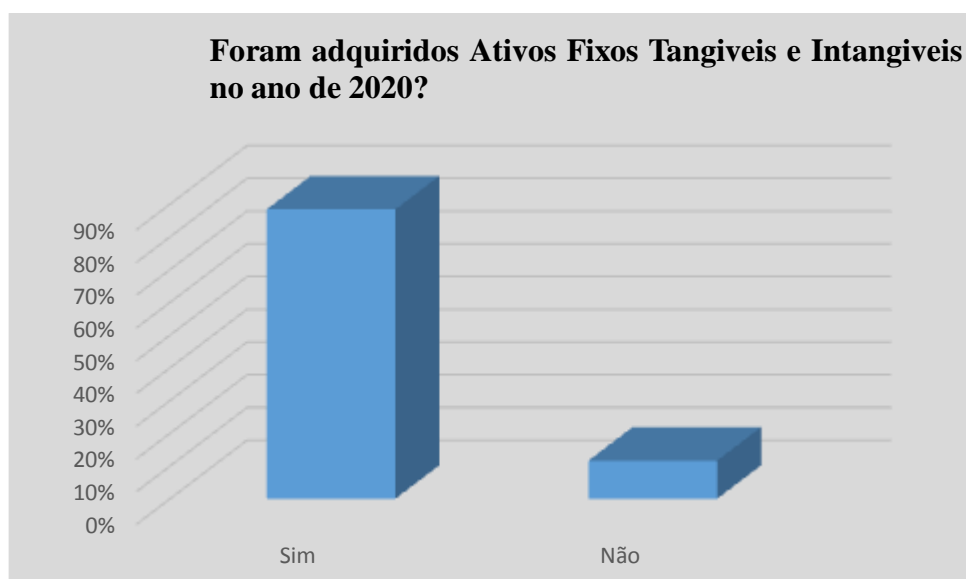
### **Gráfico 1:** Aumento do nº de colaboradores da organização

Quando questionados se os benefícios fiscais obtidos pela entidade levaram efetivamente à criação de postos de trabalho 58% dos inquiridos refere que não; 42% refere que os benefícios obtidos criaram postos de trabalho.



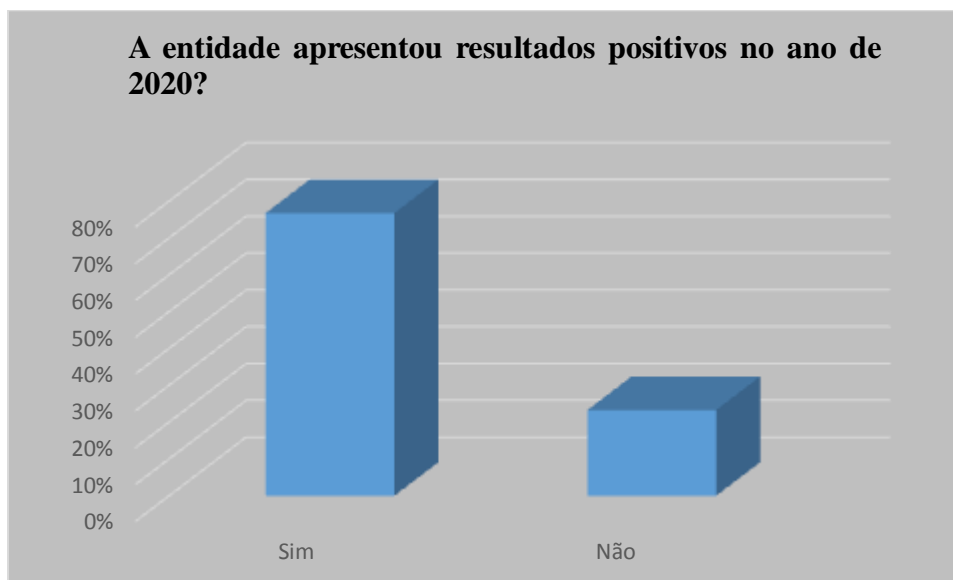
### **Gráfico 2:** Relação entre Benefícios Fiscais e a criação de postos de trabalho.

Na questão seguinte 88% dos inquiridos indicam que a organização adquiriu ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis no ano de 2020. Os restantes 12% revelam que não adquiriam ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis no ano identificado.



**Gráfico 3:** Adição de AFT e AI no ano de 2020 nas Organizações.

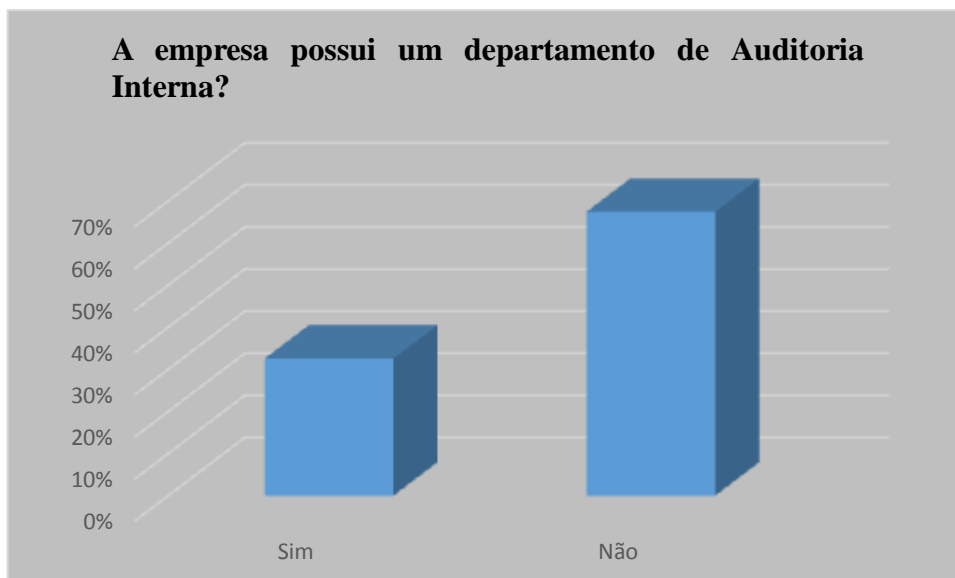
Questionados quanto aos resultados da organização no ano de 2020, 77% dos mesmos indicam que a sua organização obteve resultados positivos. Os restantes 23% indicam que a sua organização não teve resultados positivos.



**Gráfico 4:** Resultados das Organizações no ano de 2020.

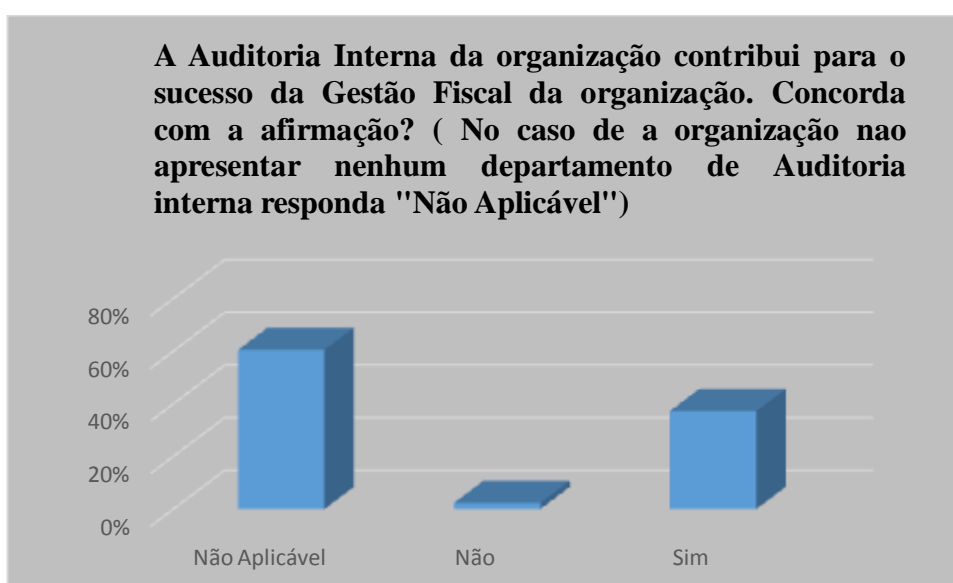
No presente questionário as questões que se seguem enquadram-se na avaliação da importância da Auditoria para a atribuição de benefícios fiscais associados ao Investimento.

A questão seguinte surge no sentido de ser entendido se as organizações possuem um departamento de auditoria interna. Cerca de 67% dos inquiridos indica que a sua organização não possui nenhum departamento de Auditoria Interna, enquanto 33% possui.



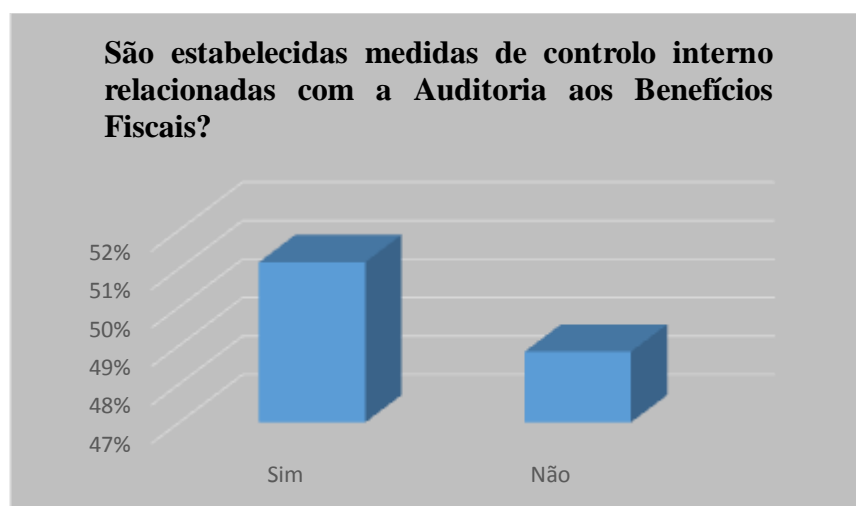
**Gráfico 5:** Existência de Departamento de Auditoria Interna nas organizações

Na questão que se segue, os inquiridos foram questionados se, para eles, o departamento de Auditoria Interna contribuía para o sucesso da gestão fiscal da organização. Solicitou-se para, no caso de a organização não possuir departamento de Auditoria interna respondessem “Não Aplicável”. 60 % das respostas enquadraram-se neste segmento (Não Aplicável); Para 2% dos inquiridos o departamento de auditoria interna não contribui para o sucesso da gestão fiscal da mesma. Os restantes 38% consideram que, de facto, o departamento de auditoria interna contribui para o sucesso da gestão fiscal da sua organização.



**Gráfico 6:** Importância da Auditoria Interna para o sucesso da Gestão Fiscal da Organização.

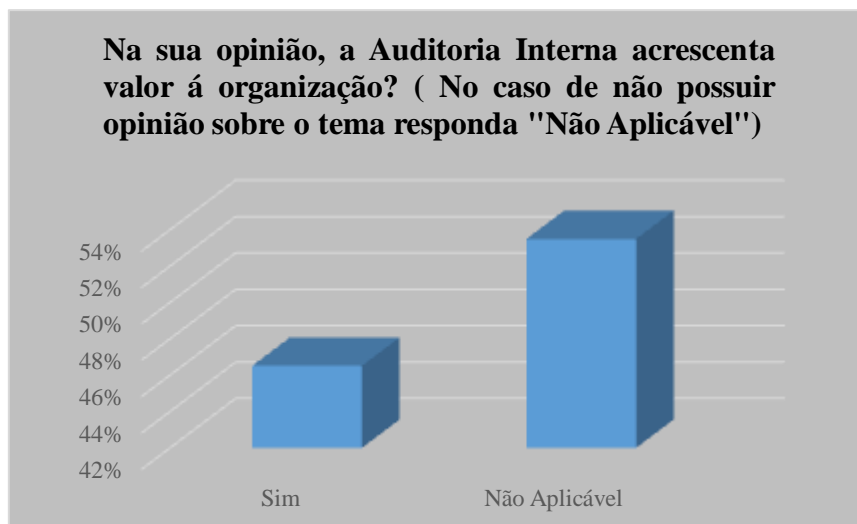
Quando questionados com o facto de a organização estabelecer medidas de controlo interno relacionadas com a atribuição de benefícios fiscais, as respostas são bastante equilibradas. 51% dos mesmos respondeu afirmativamente. Por oposição 49% responderam negativamente.



**Gráfico 7:** Existência de medidas de controlo interno na organização.

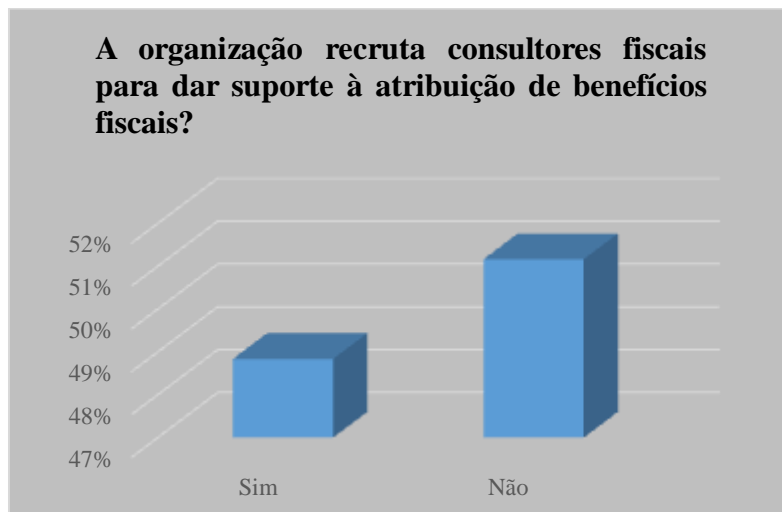
Seguidamente, solicitou-se ao inquirido se, na sua opinião, a Auditoria Interna acrescentava valor à organização.

Solicitou-se, que no caso, de não possuir opinião sobre o tema respondesse “Não Aplicável”. 47% dos inquiridos considera que a Auditoria Interna acrescenta valor à organização, 53% dos mesmos, não possui opinião sobre o mesmo. De salientar que nenhum inquirido indicou que a Auditoria Interna não acrescenta valor à organização.



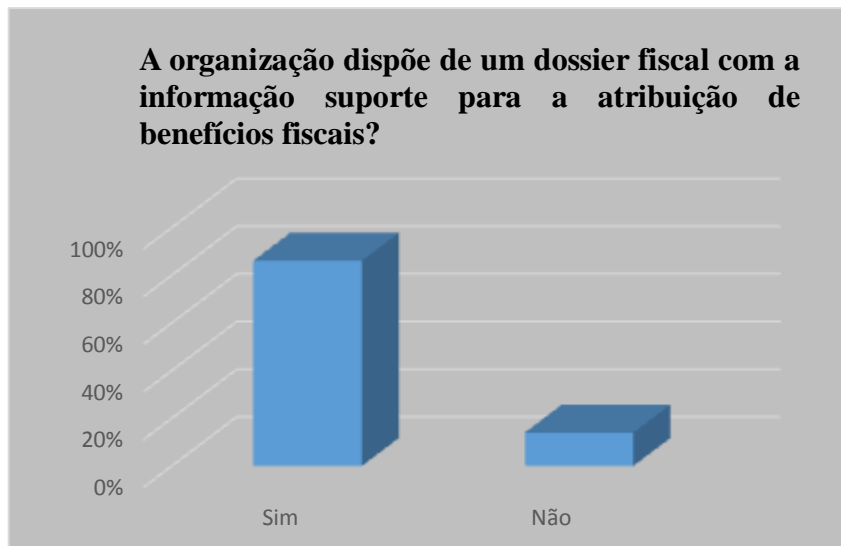
**Gráfico 8:** A Auditoria Interna e o seu acrescento de valor à organização.

Quando confrontados com a questão de a organização contratar consultores fiscais para dar suporte à atribuição de benefícios fiscais existe um equilíbrio entre as respostas. Cerca de 49% dos inquiridos recorre a contratação destes profissionais, enquanto 51% não recorre.



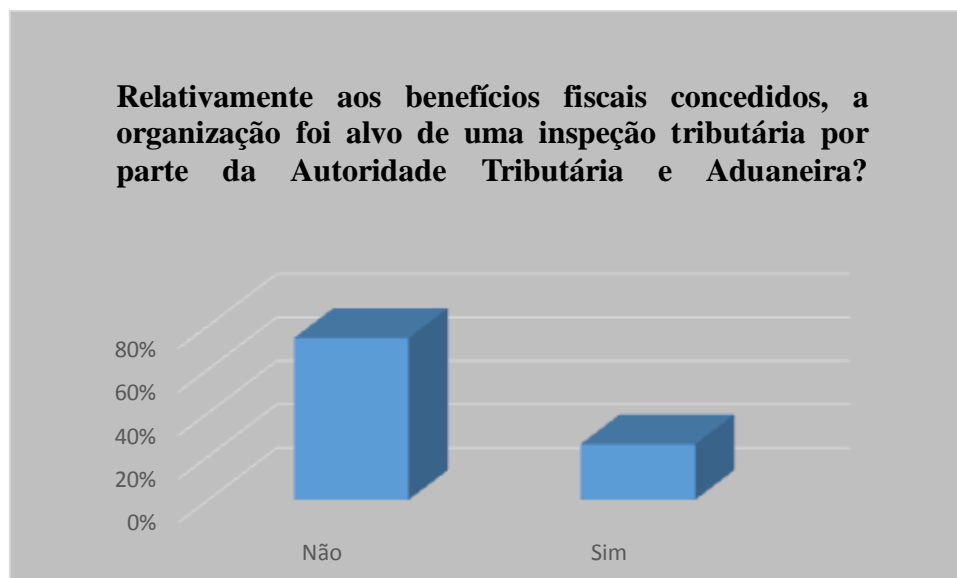
**Gráfico 9-**Recrutamento por parte das organizações, de consultores fiscais.

Sendo o dossier fiscal atualizado com a informação que consistiu na atribuição dos benefícios fiscais para entidade um aspeto fundamental questionou-se aos inquiridos se as suas organizações possuíam este mesmo dossier fiscal. 86% dos inquiridos respondeu afirmativamente, enquanto, 14% respondeu negativamente.



**Gráfico 10**-Existência de dossier fiscal, por parte das organizações.

A última questão residiu se face ao ano de 2020 a entidade, no seguimento da atribuição dos benefícios fiscais teria sido alvo de alguma inspeção por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira. Apenas 26% dos inquiridos teriam sido alvo de uma inspeção, sendo que os restantes 74% até à data da presente resposta ao questionário, não teriam tido qualquer tipo de inspeção por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira.



**Gráfico 11**- Existência de inspeções por parte da AT.

## 2. Interpretação dos Resultados

Após a apresentação de todos os resultados apresenta-se um resumo de todas as questões e em que hipóteses se enquadram essas questões.

De forma a criar uma distribuição equitativa de todas as respostas decidiu-se dar a mesma ponderação a cada grupo de questões de cada hipótese.

De seguida, chegou-se à taxa final de cada hipótese, tendo em conta a resposta e a sua ponderação. Quanto à taxa de validação, utilizou-se o mesmo critério: cada hipótese teve a mesma ponderação de modo a não inflacionar o peso de uma hipótese em detrimento de outra.

Assim foi possível encontrar o valor final da taxa de validação do modelo de análise: 62,55%.

Hipótese	Questão	Resposta	Ponderação	Valor Final	Taxa de validação
1	No ano de 2020 o nº de colaboradores da organização aumentou?	74,00%	50%	37,00%	19,33%
	Os benefícios criados levaram à criação direta de postos de trabalho?	42,00%	50%	21,00%	
<b>Total H1</b>	<b>A política de benefícios fiscais das organizações pode-se relacionar com o nível de emprego.</b>			<b>58,00%</b>	
2	Em 2020 foram adquiridos Ativos Fixos Tangíveis e Intangíveis?	88,00%	50%	44,00%	27,50%
	Em 2020 as entidades apresentaram um resultado positivo?	77,00%	50%	38,50%	
<b>Total H2</b>	<b>O Planeamento Fiscal considera o efeito dos benefícios fiscais</b>			<b>82,50%</b>	
3	A empresa possui um departamento de Auditoria Interna?	33,00%	14,29%	4,71%	15,71%
	A Auditoria Interna da organização contribui para o sucesso da Gestão Fiscal da organização. Concorda com a afirmação?	38,00%	14,29%	5,43%	
	São estabelecidas medidas de controlo interno relacionadas com a Auditoria aos Benefícios Fiscais	51,00%	14,29%	7,29%	
	Na sua opinião, a Auditoria Interna acrescenta valor à organização?	47,00%	14,29%	6,71%	
	A organização recruta colaboradores para dar suporte à atribuição de benefícios fiscais?	49,00%	14,29%	7,00%	
	A empresa dispõe de um dossier fiscal com a informação suporte para a atribuição de benefícios fiscais?	86,00%	14,29%	12,29%	
<b>Total H3</b>	<b>O programa de auditoria, de qualquer entidade usufruidora deve compreender a inspeção dos benefícios fiscais</b>	26,00%	14,29%	<b>3,71%</b>	
<b>Total Modelo Análise</b>					<b>62,55%</b>

**Figura 16:** Análise de Resultados das Hipóteses (Elaboração Própria)

***Hipótese 1: A Política de Benefícios fiscais das organizações pode relacionar-se com o nível de emprego.***

Para validação desta primeira hipótese foram criadas duas questões para os inquiridos. Na primeira questão, questionando os inquiridos, se os números de colaboradores aumentaram em 2020 a resposta foi positiva em 74%. Quanto à segunda questão sobre se os benefícios fiscais levaram à criação direta de postos de trabalho 42% dos inquiridos consideraram que sim.

Tendo em conta a ponderação total de 33,33% do total a hipótese encontra-se confirmada em 19,33%.

Assim se por um lado, apenas 42% consideram que os benefícios fiscais levaram à criação direta de postos de trabalho, existe uma percentagem relevante de inquiridos que nos indicam que existiu aumento dos colaboradores da organização (74%). Assim concluímos que mesmo que não seja diretamente, a atribuição dos benefícios fiscais teve uma ponderação significativa para o aumento dos recursos humanos das organizações.

***Hipótese 2: O Planeamento Fiscal da Organização considera o efeito dos benefícios fiscais***

Em relação à hipótese 2 também é constituída por duas questões que foram colocadas aos inquiridos.

Na primeira questão desta hipótese 88% dos inquiridos afirma que existiu, no ano de 2020, a adição de Ativos Fixos Tangíveis (AFT) e Ativos Intangíveis (AI). Quanto à segunda questão, 77% dos inquiridos relata que as entidades que representam no presente inquérito tiveram resultados positivos.

Tendo em conta a ponderação de 33,33% do total a hipótese encontra-se confirmada em 27,50%.

Sendo os benefícios fiscais um meio de planeamento fiscal, as organizações inquiridas efetivamente adquiriram ativos fixos tangíveis (88%). Este facto, aliado à percentagem de empresas que obtiveram resultados positivos (77%), sugere que na maior parte dos casos, pode ter ocorrido uma diminuição do valor de imposto que as organizações teriam que pagar, caso não tivessem tido este benefício.

Deste modo fica confirmado que as entidades consideram os efeitos dos benefícios fiscais para o seu planeamento fiscal.

***Hipótese 3: O Programa de Auditoria de qualquer entidade usufruidora, deve compreender a inspeção dos benefícios fiscais***

Para a validação desta hipótese foram criadas sete questões. Analisando a primeira questão apenas 33% dos inquiridos dispõe de um departamento de auditoria interna, e

apenas 38% considera que o departamento de auditoria interna contribui para o sucesso da gestão fiscal da organização. Na resposta à questão que se seguia 51% dos inquiridos indicam, que a organização estabelece medidas de controlo interno no que concerne aos benefícios fiscais.

Deparados com a questão se a Auditoria Interna acrescentava valor à organização 47 % dos inquiridos considera que esta área consegue o fazer. A contratação de consultores fiscais para dar apoio à atribuição de benefícios fiscais teve uma resposta afirmativa de 49% dos inquiridos.

A existência de um dossier fiscal, com toda a informação suporte à atribuição de benefícios fiscais, é validada por 86% dos inquiridos. Por fim, apenas 26% dos inquiridos, já tiveram inspeções fiscais relacionadas com benefícios fiscais obtidos em 2020, por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira.

A hipótese ficou confirmada em 15,71%.

A percentagem de validação desta hipótese, no geral, acabou por não ser a prevista.

Se por um lado, a literatura estudada mostra que a Auditoria tem um papel necessário e imperioso na área fiscal, apenas 33% das organizações dispõe de um departamento de auditoria interna, apenas 38% considera que a Auditoria Interna contribui para o sucesso da gestão fiscal da organização e apenas 47% considera que a Auditoria Interna acrescenta valor à organização.

Isto revela que nem todas as organizações dão a devida importância à Auditoria Interna como uma área que cria valor à organização e que pode ajudar ao sucesso da gestão fiscal da mesma.

## **Capítulo IV- Conclusão**

Dada a complexidade dos benefícios fiscais associados ao investimento, é cada vez mais imperioso, por parte das organizações o conhecimento sobre os mesmos e principalmente quais as suas condições de elegibilidade.

Assim, cada vez mais, os benefícios fiscais associados ao investimento assumem duas vertentes: por um lado as empresas criam a possibilidade de melhorar os investimentos da organização, e por outro lado permite uma poupança fiscal à mesma.

Para além destes benefícios, a questão do aumento dos recursos humanos também acaba por ser uma condição essencial para a atribuição de maioria dos benefícios fiscais associados ao investimento.

Com o desenvolvimento deste estudo, foi procurado perceber para além da importância dos benefícios fiscais associados ao investimento para as empresas e qual a importância que a auditoria tem na atribuição destes mesmos benefícios.

Na revisão da literatura foram apresentadas diferentes opiniões dos autores na área da Gestão Fiscal, da Auditoria, bem como definições e conceitos sobre os benefícios fiscais.

Esta pesquisa foi efetuada com base em variados artigos científicos, em que através dos mesmos, permitiu criar perguntas de investigação, cujo objetivo foi criar as hipóteses do modelo de análise.

Quanto às metodologias de investigação foi criado um modelo de análise constituído por três hipóteses sobre a atribuição dos benefícios fiscais associados ao investimento e a importância da Auditoria dos mesmos. Cada hipótese criada teve uma preponderância de 33,33%.

Com o objetivo de validar as hipóteses foi criado um questionário que foi enviado a organizações que obtiveram benefícios fiscais associados ao investimento no ano de 2020.

Como resultado deste estudo conseguiu-se validar no geral as hipóteses, com uma taxa de validação de 62,55%.

O estudo num primeiro ponto, passou por validar se a política de benefícios fiscais se poderia relacionar com o nível de emprego, o que se verificou pelo resultado da amostra. O segundo ponto do estudo concentrou-se em averiguar se o planeamento fiscal das organizações considerava o efeito dos benefícios fiscais das organizações, o que foi também confirmado com sucesso.

Por fim como último ponto, pretendia-se averiguar a importância da Auditoria na atribuição dos benefícios fiscais associados ao investimento da Organização. Como ponto negativo verificamos que as entidades, não usam na sua maioria, a Auditoria Interna para acrescentar valor à organização no âmbito dos benefícios fiscais associados ao Investimento. Os custos que pode implicar a criação deste departamento ou o desconhecimento por parte da gestão, da importância do contributo da auditoria interna para o processo de atribuição dos benefícios fiscais podem explicar os resultados alcançados.

## **Limitações de Estudo**

No decorrer deste estudo foram várias as contrariedades com que nos defrontamos. Uma delas surgiu no facto do baixo número de respostas do inquérito.

A amostra, tendo um número limitado de respostas, exige alguma precaução na leitura dos resultados.

A falta de artigos científicos relacionados com o tema desenvolvido, também constitui uma limitação para o presente trabalho.

## **Pistas para Investigações Futuras**

Como sugestão para estudos futuros sugere-se uma amostra superior e uma comparação entre dois setores de atividade. Deste modo seria possível analisar de que modo os diferentes setores de atividade se comportam quanto à obtenção de benefícios fiscais associados ao investimento.

## **Referências Bibliográficas**

---

## Referências Bibliográficas de Artigos/Trabalhos

- Alves, A. (2020, julho 31) - Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento II. Vida Económica. Disponível em [https://www.occ.pt/fotos/editor2/ve-anaalves\\_31julho2020.pdf](https://www.occ.pt/fotos/editor2/ve-anaalves_31julho2020.pdf)
- Bastos, R (2004)- Auditoria Tributária: Uma abordagem conceptual. Centro de Congressos do Estoril
- Bracker, J. S., & Pearson, J. N. (1986). Planning and financial performance of small, mature firms. *Strategic Management Journal*, 7, 503–522.
- Canedo, J (2003)- *A análise do risco no centro de controlo fiscal*, paper apresentado na Conferência Técnica no centro intramericano de administrações tributárias realizado em 29 setembro/2 de outubro em Lisboa
- Costa, A. F. (2007). O ROC e o planeamento fiscal das empresas, *Revisores auditores. Fiscalidade*, pp. 50 -61.
- Ferreira, A, Pereira L (2018). “A Adequada aplicação dos benefícios fiscais ao investimento e á capitalização das empresas”. Disponível em: [https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xvii\\_cica/finais\\_site/46.pdf](https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xvii_cica/finais_site/46.pdf)
- Garner, R. L. (1959). Tax Incentives for Development Investment. *American Journal of Economics and Sociology*, 18, 379–380.
- Gonçalves, C. (2019) - RFAI- “Uma Oportunidade para pagar menos, investindo mais”. Disponível em: <https://www.pwc.pt/pt/sala-imprensa/artigos-opinioao/2019/regime-fiscal-de-apoio-ao-investimento.html>
- Governo Português (2018) - Relatórios de Atividades Desenvolvidas de “Combate á Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras” - Disponível em: <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=%3d%3dBAAAAB%2bLCAAAAAAABACzMDYxBwBjAmExBAAAAA%3d%3d>
- Governo Português (2019) - “Os Benefícios Fiscais em Portugal-Grupo de Trabalho para o Estudo de Benefícios Fiscais. - Disponível em: <https://www.portugal.gov.pt/download->

ficheiros/ficheiro.aspx?v=%3D%3DBAAAAB%2BLCAAAAAAABACzMDQwAgCG5%2BMmBAAAAA%3D%3D

Governo Português (2019) - Relatórios de Atividades Desenvolvidas de “Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras” - Disponível em :[https://www.portugal.gov.pt/download-](https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=%3d%3dBQAAAB%2bLCAAAAAAABAazNDA0tgAAg8yIUwUAAAA%3d)

[ficheiros/ficheiro.aspx?v=%3d%3dBQAAAB%2bLCAAAAAAABAazNDA0tgAAg8yIUwUAAAA%3d](https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=%3d%3dBQAAAB%2bLCAAAAAAABAazNDA0tgAAg8yIUwUAAAA%3d)

Gummesson, E. (2007) Case study research and network theory: birds of a feather. *Qualitative Research in Organizations and Management. An International Journal*, v. 2.

IPAI, (2010) - “Auditoria Financeira vs Auditoria Fiscal”. Disponível em [https://www.ipai.pt/fotos/gca/37\\_1502473278.pdf](https://www.ipai.pt/fotos/gca/37_1502473278.pdf)

Lima, F. B., & Duarte, A. N. (2007). Planejamento Tributário: instrumento empresarial de estratégia. *QUALIT@S Revista Eletrônica*; v. 6, n. 1

Loitz, Rudiger; Taetzne, Tobias; Weber, Tom (2008), “The great crossover” in *Internacional Tax Review*, n.º 44

Muchiri, P., Pintelon, L., Gelders, L., & Martin, H. (2011). Development of maintenance function performance measurement framework and indicators. *International Journal of Production Economics*, 131(1), 295–302.

Robalo & Silva (2018)- Perceção dos inspetores tributários na prevenção e deteção da fraude; *European Journal of Applied Business Management*, 4(1), 2018,

Santos, A. C. (10 de outubro de 2008). Planejamento Fiscal. OTOC. Disponível em: <http://www.otoc.pt/fotos/editor2/Antonio%20Carlos%20Santos.pdf>

Sarmiento, J. M (2014). Breves notas sobre o novo Código Fiscal do Investimento, *Jornal de Contabilidade APOTEC*, Ano XXXVIII n.º 441, novembro/dezembro 2014;

Silva J.M. (1992)- Auditoria Fiscal. *Fiscália*. Ano 1 N.º 3/4, Maio/Agosto

Siqueira, E. B., Cury, L. K., & Gomes, T. S. (Fevereiro de 2011). Planejamento tributário. Artigo publicado na *Revista CEPPG – N.º 25*.

### **Referências Bibliográficas de sites**

Agência Nacional de Inovação. Disponível em:

<https://www.ani.pt/pt/noticias/not%C3%ADcias-ani/investimento-das-empresas-em-id-aumenta-cerca-de-50-em-2019/> (Acedido a 02-06-2021)

Autoridade Tributária e Aduaneira. Dados Benefícios Fiscais 2019. Disponível em: [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/Area\\_Beneficios\\_Fiscais/Listas\\_de\\_contribuintes\\_com\\_beneficios\\_fiscais/Paginas/contribuintes\\_com\\_beneficios\\_fiscais\\_2019.aspx](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/Area_Beneficios_Fiscais/Listas_de_contribuintes_com_beneficios_fiscais/Paginas/contribuintes_com_beneficios_fiscais_2019.aspx) (Acedido a 04-02-2021)

Autoridade Tributária e Aduaneira. Dados Benefícios Fiscais 2018. Disponível em: [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/Area\\_Beneficios\\_Fiscais/Listas\\_de\\_contribuintes\\_com\\_beneficios\\_fiscais/Paginas/contribuintes\\_com\\_beneficios\\_fiscais\\_2018.aspx](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/Area_Beneficios_Fiscais/Listas_de_contribuintes_com_beneficios_fiscais/Paginas/contribuintes_com_beneficios_fiscais_2018.aspx) (Acedido a 04-02-2021)

Por Data- Densidade das Empresas em Portugal. Disponível em: <https://www.pordata.pt/Municipios/Densidade+das+empresas+n%C3%A3o+financeiras-920> (Acedido a 02-01-2021)

Por Data- Percentagem da População por região sem o ensino secundário. Disponível em: [https://www.pordata.pt/Municipios/Popula%C3%A7%C3%A3o+residente+com+15+e+mais+anos+sem+o+ensino+secund%C3%A1rio+\(percentagem\)-886](https://www.pordata.pt/Municipios/Popula%C3%A7%C3%A3o+residente+com+15+e+mais+anos+sem+o+ensino+secund%C3%A1rio+(percentagem)-886) (Acedido a 02-01-2021)

IAPMEI- Benefício Contratual ao Investimento Produtivo. Disponível em: [https://www.iapmei.pt/PRODUTOS-E-SERVICOS/Incentivos-Financiamento/Beneficios-fiscais-\(1\)/Beneficios-contratuais.aspx](https://www.iapmei.pt/PRODUTOS-E-SERVICOS/Incentivos-Financiamento/Beneficios-fiscais-(1)/Beneficios-contratuais.aspx) (Acedido a 31-05-2021)

## **Referências Bibliográficas (Legislação)**

Decreto-Lei nº 162/2014 de 31-10-2014. Diário da República nº 211/2014, Série I, Lisboa

DRA 400

Lei nº2/2020, de 31 de março, Diário da República nº 64/2020, Lisboa

Lei nº 27 A/2020 de 24 de julho, Diário da República nº 143/2020, Série I, Lisboa

Portaria nº 297/2015 de 21 de setembro

CFI- Código Fiscal de Investimento

CIRC- Código Imposto Rendimento das Pessoas Coletivas

RCPITA- Regime Complementar do Processo de Inspeção Tributária e Aduaneira

## Referências Bibliográficas de Livros:

- Canedo, João; Guedes, Olga; Monteiro, Ana (2009). *Manual de Auditoria Tributária*.
- Costa, Carlos Batista (2010). *Auditoria Financeira Teoria & Prática*. Rei dos Livros. 9ª Edição.
- Fortin, M. F. (2000). *O processo de Investigação: da concepção à realização* (2ª Edição). Loures: Lusociência
- Gil, A.C (2008). *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social* (6ª Edição). São Paulo: Atlas.
- Hasseldine, John; Holland, Kevin; Rijt, Pernill (2009), *The Management of Tax Knowledge*. London. Certified Accountants Educational Trust.
- Hasseldine, John; Holland, Kevin; Rijt, Pernill (2011), *The Management of Tax Knowledge* in Critical Perspectives on Accounting, volume 22, Issue1
- IFAC (2002 a), ISA 200 Objectives and Principles Governing on audit of financial statements- proposed amendment to internacional standard on Auditing.
- Probst, Gilbert; Raub, Steffen; Romhardt, Kai (2002), *Gestão do conhecimento: os elementos construtivos do sucesso*, Porto Alegre: Bookman
- Quivy, R. & Campenhoudt, L. (1992). *Manual de Investigação em Ciências Sociais*. Lisboa: Gradiva.
- Richardson, R. J. (1985). *Pesquisa Social: métodos e técnicas*. São Paulo: Atlas.
- Sousa, M. J., & Baptista, C. S. (2011). *Como Fazer Investigação*, Dissertações, Teses e Relatórios. Lisboa: Pactor.
- Snozzi, E.G. (1971), *Auditoria do balanço*, Rés-Editoria, Lda., Porto
- Cañibano, L. (1996), *Curso de auditoría contable*, Ediciones Pirâmide, Madrid
- Yin, R. (1994). *Case Study Research: Design and Methods* (2ª Edição). California: SAGE Publications.
- YIN. R. K. (2005) *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 3 ed. Porto Alegre: Bookman.

## Referências Bibliográficas de Dissertações

Antunes, R.J.F. (2015). Relatório de estágio – a vertente prática da auditoria financeira. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra.

Cavadas, J. (2016) - *Os riscos associados a um processo de Auditoria Financeira*- Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.

Coelho, M. (2019) –*Auditoria aos Benefícios Fiscais (Projeto de Mestrado)* - Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.

Fernandes, A. (2013) - *A Importância dos Benefícios Fiscais para as Empresas do Interior de Portugal*” - Universidade da Beira Interior

Fernandes, M. (2013). *Gestão Fiscal e Benefícios Fiscais*- Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto;

Ferreira, P. (2019) -*A Importância dos Benefícios Fiscais ao Investimento, Capitalização e Emprego para as Empresas- Enquadramento, Reflexão e Estudo de Caso*- Instituto Português do Cávado e do Ave.

Fortes, P. (2014). *Planeamento Fiscal*. Escola Superior de Gestão de Tomar

Gomes, R., (2005). *Reorganização empresarial – a empresa familiar (um modelo)*. Centro investigação Jurídico Económica, Faculdade de Direito da Universidade do Porto

Knop, I. (2020) – *Planeamento Fiscal: Uma análise bibliométrica de 2010 a 2019*- Instituto Politécnico de Setúbal

Lima, P. (2014). *O impacto da Auditoria Interna no Desempenho Organizacional*. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.

Magalhães, S.A.M. (2010). *Materialidade em auditoria: o problema da sua aplicação prática*, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.

Maia, C. (2019) - *A pertinência dos benefícios fiscais contratuais na realidade portuguesa*” - Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa

Moreira, C.S.C. (2014). *Auditoria financeira.*, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.

Moura, J. (2019) -*O impacto dos benefícios fiscais no planeamento fiscal: Análise empírica da sua concessão em Portugal (2013-2017)* - Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto

Oliveira, M. (2012) - *Auditoria Tributária e a Detecção de Comportamento Evasivo*- Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro

- Ribeiro, A. (2019) - *O Impacto da Auditoria Interna na Gestão de uma Organização*- Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto
- Rosas, S. (2015) - *Importância da avaliação do risco de controlo no trabalho de auditoria*, Faculdade de Economia do Porto
- Sá, M. (2019) -*RFAI- Uma Ferramenta Política Parafiscal (Dissertação de Mestrado)* – Universidade Católica Portuguesa
- Santos, A. S. P. (2014). *Procedimentos substantivos em auditoria financeira*, Instituto Politécnico de Tomar
- Santos, P. (2020) - *A Gestão do conhecimento fiscal em Portugal: a perceção dos consultores fiscais*- Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra.
- Teixeira, M. (2006) - *O Contributo da Auditoria Interna para uma Gestão Eficaz*- Universidade Aberta

## Apêndices

### Apêndice 1- Pedido para Resposta do Questionário e Respetivo Questionário

Boa Tarde,

O meu nome é André Guimarães e no âmbito da minha dissertação de Mestrado em Auditoria no Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, desenvolvi um questionário cujo principal objetivo é compreender a importância da Auditoria na atribuição de benefícios fiscais associados ao Investimento nas empresas.

A participação é voluntária, podendo desistir a qualquer momento, sem quaisquer prejuízos. Todos os dados fornecidos no decorrer do preenchimento do questionário são confidenciais e serão tratados com todo o cuidado.

A previsão do preenchimento do mesmo é, aproximadamente, 10 minutos.

[https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSfkhMRmWIEhrUxCnZbiZv2zngVcd1DTLsfzXN\\_oLGVCSFBtmw/viewform](https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSfkhMRmWIEhrUxCnZbiZv2zngVcd1DTLsfzXN_oLGVCSFBtmw/viewform)

Muito obrigado!

# A Importância da Auditoria na Atribuição de Benefícios Fiscais associados ao Investimento

O presente questionário destina-se a fins académicos de um projeto de dissertação do Mestrado de Auditoria pelo Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto (ISCAP).

O questionário é composto por 19 questões com duração de aproximadamente 10 minutos.

Todas as respostas serão tratadas de forma confidencial.

Obrigado pela colaboração.

**\*Obrigatório**

Indique o seu género: \*

- Masculino
- Feminino

Indique a sua idade \*

- Menos de 20 anos
- 20 a 39 anos
- 40 a 60 anos
- Mais de 60 anos

Qual o tipo de organização que representa? \*

- Sociedade por Quotas
- Sociedade Anónima
- Sociedade Unipessoal por Quotas
- Outra

Indique qual o cargo que ocupa na organização: \*

- Diretor Financeiro
- Contabilista Certificado
- Auditor Interno
- Outra

Indique há quanto tempo exerce o seu cargo na organização: \*

- Menos de 4 anos
- Entre 4 anos e 10 anos
- Mais de 10 anos

---

A 31/12/2020 qual o Volume de Negócios da Organização? \*

- Até 500.000,00€
- De 500.000,00€ a 2.000.000,00€
- Mais de 2.000.000,00€

Qual o número aproximado de funcionários da organização? \*

- Até 10 colaboradores
- De 10 a 50 colaboradores
- Mais de 50 colaboradores

---

Qual o benefício fiscal concedido à sua organização ( Pode escolher mais que uma opção) \*

- RFAI (Regime Fiscal de Apoio ao Investimento)
- Benefício Contratual ao Investimento Produtivo
- DLRR (Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos)
- CFEI ( Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento)
- SIFIDE

No ano de 2020, o número de colaboradores da organização aumentou? \*

Sim

Não

---

Foram adquiridos Ativos Fixos Tangíveis/ Ativos Intangíveis no ano de 2020? \*

Sim

Não

---

Os benefícios fiscais concedidos levaram à criação direta de postos de trabalho?

\*

Sim

Não

---

No exercício fiscal de 2020 a entidade apresentou resultados positivos? \*

Sim

Não

A organização dispõe de um departamento de Auditoria Interna? \*

Sim

Não

A Auditoria Interna da organização contribui para o sucesso da Gestão Fiscal da organização. Concorda com a afirmação? ( No caso de a organização nao apresentar nenhum departamento de Auditoria interna responda "Não Aplicável")

\*

Sim

Não

São estabelecidas medidas de controlo interno relacionadas com a Auditoria aos Benefícios Fiscais? \*

- Sim
- Não

Na sua opinião, a Auditoria Interna acrescenta valor à organização? ( No caso de não possuir opinião sobre o tema responda "Não Aplicável" \*

- Sim
- Não
- Não Aplicável

A organização recruta consultores fiscais para dar suporte à atribuição de benefícios fiscais? \*

- Sim
- Não

A organização dispõe de um dossier fiscal com a informação suporte para a atribuição de benefícios fiscais? \*

Sim

Não

Relativamente aos benefícios fiscais concedidos, a organização foi alvo de uma inspeção tributária por parte da Autoridade Tributária? \*

Sim

Não

**Submeter**

## Apêndice 2- Exemplo de Elementos Solicitado no Dossier Fiscal

Documentos		IRC	IRS
1	Relatório de gestão, parecer do conselho fiscal e documento de certificação legal de contas quando legalmente exigidos	X	-
2	Documentos, certificados e comunicações relativos a créditos cujo imposto foi deduzido (artigo 78.º do CIVA)	X	X
3	Mapa, de modelo oficial, de provisões, perdas por imparidade em créditos e ajustamentos em inventários	X	X
4	Mapa, de modelo oficial, das mais -valias e menos-valias	X	X
5	Mapa, de modelo oficial, das depreciações e amortizações	X	X
6	Mapas, de modelo oficial, das depreciações de bens reavaliados ao abrigo de diploma legal	X	X
7	Mapas, de modelo oficial, da reavaliação efetuada nos termos do Decreto -Lei n.º 66/2016, de 3 de Novembro	X	X
8	Mapa do apuramento do lucro tributável por regimes de tributação	X	X
9	Mapa de controlo de prejuízos no Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (artigo 71.º do CIRC)	X	-
10	Mapa de controlo da dedução de prejuízos fiscais (artigo 52.º do CIRC)	X	X
11	Mapa de reporte dos gastos de financiamento liquidados de períodos de tributação anteriores (artigos 67.º e 75.º -A do CIRC)	X	X
12	<p><i>Outras documentos mencionadas nos códigos, legislação complementar e instruções administrativas que devam integrar o processo de documentação fiscal, nomeadamente, nos termos:</i></p> <p>Dos artigos do CIRC:</p> <p>31.º -B (Perdas por imparidade em activos não correntes),</p> <p>49.º (rendimentos ou gastos resultantes da aplicação do justo valor a instrumentos financeiros derivados, ou a qualquer outro activo ou passivo financeiro utilizado como instrumento de cobertura restrito à cobertura do risco cambial),</p> <p>51.º -B (Prova dos requisitos de aplicação do regime de eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos), 63.º (Preços de transferência ),</p> <p>a) 63.º (Preços de transferência ),</p> <p>64.º (Correcções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis ),</p> <p>66.º (Imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado)</p> <p>78.º (obrigações acessórias relativas ao Regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de activos e permutas de partes sociais), e</p> <p>91.º -A (Crédito de imposto por dupla tributação económica internacional) do Código do IRC.</p>		
b)	Do artigo 10.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, alterado pela Lei n.º 64 -B/2011, de 30 de dezembro, pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, pela Lei n.º 82 -D/2014, de 31 de dezembro, e pelo Decreto Regulamentar n.º 4/2015, de 22 de abril (para efeitos das depreciações, separação do valor do terreno do valor dos imóveis).	X	X
c)	<p>Portaria n.º 208/2014, de 10 de outubro, (contribuição extraordinária sobre Sector Energético),</p> <p>Portaria n.º 275/2014, de 26 de dezembro (benefícios fiscais relacionados com o investimento em ativos - benefícios fiscais relacionados com a criação de emprego ou relacionados com a actividade ou de gastos de financiamento liquidados que ainda não tenham sido totalmente utilizados pela sociedade cindida ou contribuidora transmitidos para a sociedade beneficiária),</p> <p>Portaria n.º 77 -A/2015 , de 16 de março (Contribuição extraordinária sobre a indústria farmacêutica),</p> <p>Portaria n.º 259/2016, de 4 de outubro (regime especial aplicável aos ativos por impostos diferidos que tenham resultado da não dedução de gastos e variações patrimoniais negativas com perdas por imparidade em créditos e com benefícios pós -emprego ou a longo prazo de empregados (REAIID)).</p>		
d)	De legislação respeitante à atribuição de benefícios fiscais.		

(Retirado de: <http://mrg-sroc.com/wp-content/uploads/2018/02/Dossier-Fiscal.pdf>)