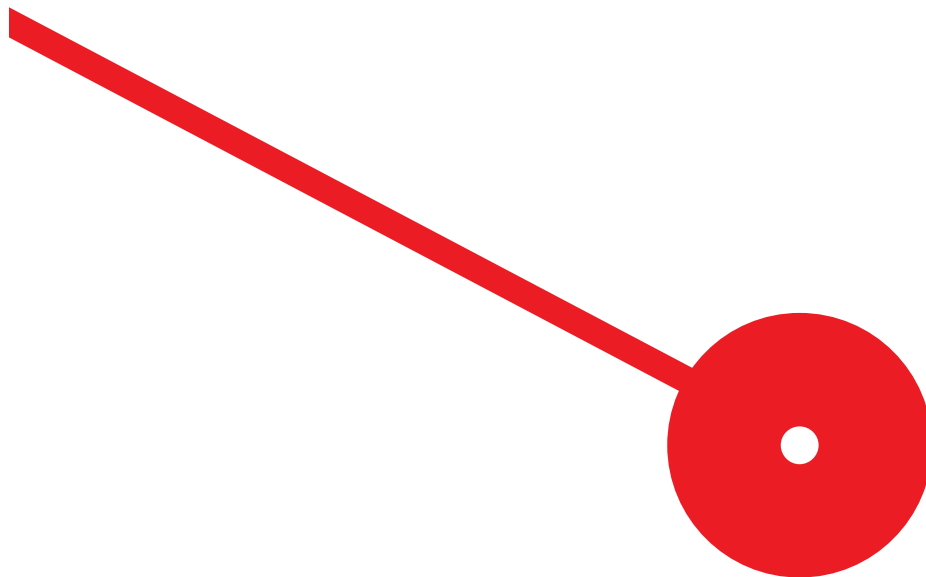




A perceção dos Auditores quanto ao planeamento, evasão, elisão e fraude fiscal das empresas e os trabalhos de auditoria

João Tiago da Silva Campos

09/2021



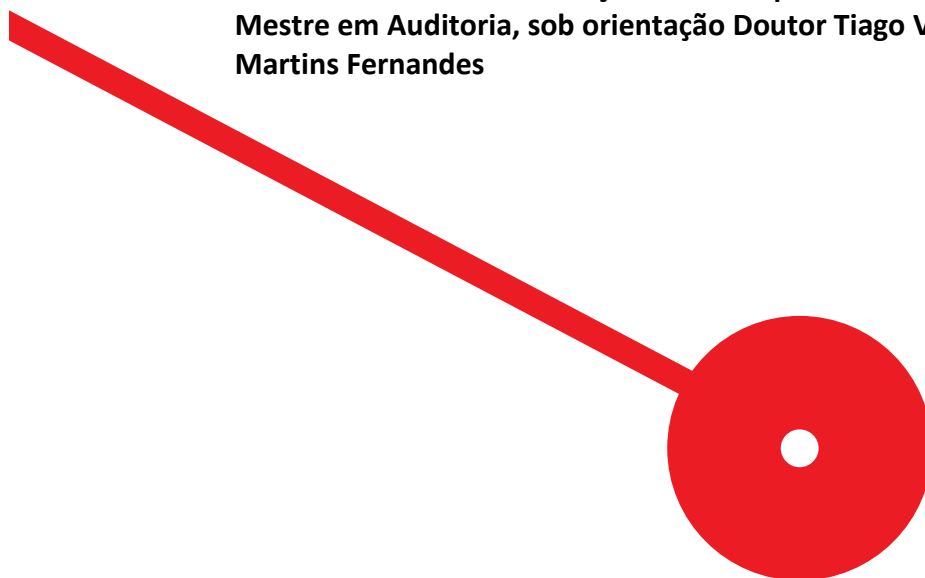


MESTRADO
Auditoria

A perceção dos Auditores quanto ao planeamento, evasão, elisão e fraude fiscal das empresas e os trabalhos de auditoria

João Tiago da Silva Campos

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



Agradecimentos

Dedico inteiramente a presente dissertação ao Jorge, à Andreia e a Paula, amigos de longa data, um muito obrigado pela persistência em terminar este capítulo, pelo apoio incondicional na concretização deste objetivo, feito de altos e baixos de desistências e persistências.

Um especial agradecimento aos colegas de trabalho pela insistência na finalização desta dissertação.

Ao meu orientador, Professor Tiago Fernandes pelo disponibilidade, apoio, conselhos ao longo deste percurso, mas principalmente por ter aceite este desafio.

Um agradecimento a todos os Revisores Oficiais de Contas que responderam ao inquérito muito útil a concretização desta dissertação.

Por fim a todos os que de alguma forma contribuíram para o sucesso desta etapa, um muito obrigado!

Resumo:

Dada a conjuntura nacional, europeia e internacional, que vive de medidas econónimas agressivas e em constante agravamento, os Estados tem aumentado a carga fiscal das famílias e empresas para fazer face à despesa pública e às dívidas públicas.

Tal contribuição pelos sujeitos pasivos nem sempre é visto com “bons olhos” uma vez que os serviços públicos tendem a manter o nível de qualidade nos serviços prestados e os governos a não aumentar a redistribuição dos importos.

Desta forma surge a necessidade de efetuar ajustamentos nas despesas das organizações, efetuando previamente orçamentos das despesas, inclusive da possível carga fiscal, estando implícito planemanto fiscal.

Poderá assim surgir a motivação para a fuga ao fisco, aumentando a evasão, elisão e fraude fiscal cometida pelas empresas, que afetam as receitas públicas e a execução orçamental dos governos, com a erosão dos impostos não arrecadados.

Para fazer face aos mecanismos adotados pelas empresas e combater esta eminente fuga de receitas públicas, compete à Comissão Europeia e aos organismos públicos, adotarem diretivas e consequentemente a transposição para as jurisdições dos Estados-Membros, mais transparentes capazes de suprimir as lacunas existentes e aplicação de sanções mais austeras e efetivas.

Os auditores internos e externos devem estar familiarizados com estes conceitos e deter capacidades, para nos seus trabalhos de auditoria, detetarem erros, omissões ou inexactidões por forma a prevenir situações de evasão e elisão fiscal. Pelo conhecimento adquirido das entidades podem desenhar possíveis esquemas fiscais adotados pela entidade em matéria de evasão, elisão ou planeamento fiscal, e se for caso disso denunciar crimes fiscais.

Surge assim a necessidade de percecionar a abertura dos auditores, enquanto Revisores Oficiais de Contas ao tema e aferir conclusões.

Palavras chave: Evasão; Elisão; Fiscal; Auditores;

Abstract:

Given the national, European and international conjuncture, that thrives from aggressive economic measures and in constant aggravation, States have increased the tax burden on families and companies to face public expenses and public debts.

Such contribution by passive subjects is not always seen with “good eyes” since public services tend to maintain the level of quality in the services provided and governments do not increase the redistribution of imports.

Thus, there is a need to make adjustments to the organizations' expenses, previously making expenses budgets, including the possible tax burden, with implicit tax planning.

Thus, the motivation for tax evasion may arise, increasing tax evasion, avoidance and fraud committed by companies, which affect public revenues and government budget execution, with the erosion of taxes not collected.

In order to deal with the mechanisms adopted by companies and to combat this imminent leakage of public revenues, it is the responsibility of the European Commission and public commissions, to adopt directives and, consequently, transpose them into the jurisdictions of the Member States, which are more transparent and capable of closing existing gaps and applying more austere and effective sanctions.

Internal and external auditors must be familiar with these concepts and have the capacity to detect errors, omissions or inaccuracies in their audit work in order to prevent situations of tax evasion and avoidance. By the knowledge they have of the entities, they can design possible tax schemes adopted by the entity in terms of tax evasion, avoidance or planning, and if necessary, report tax crimes.

Thus, the need arises to perceive the auditors' openness to the topic, and to draw conclusions.

Key words: Evasion; Elision; Supervisor; Auditors;

Índice geral

Introdução	10
Capítulo I – Revisão da literatura.....	13
1 Enquadramento.....	14
2 Conceitos fundamentais.....	19
2.1 Planeamento Fiscal.....	19
2.2 Evasão Fiscal.....	20
2.3 Elisão Fiscal	21
2.4 Fraude Fiscal	22
3 Esquemas de elisão e de evasão fiscal.....	23
3.1 Regimes fiscais mais favoráveis e os paraísos fiscais.....	23
3.2 As sociedades base	25
3.3 As sociedades holding.....	26
3.4 O “treaty Shopping”	27
3.5 Normas anti-abuso como forma de combate à evasão, elisão e fraude fiscal	
27	
3.5.1 Imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um	
regime fiscal privilegiado	28
3.5.2 Preços de transferência	29
3.5.3 Acordos de repartição de custos	30
3.5.4 Limitações à dedutibilidade de gastos de financiamento.....	32
3.5.5 Registo do Beneficiário efetivo	32
3.5.6 Exit Tax.....	34
4 Mecanismos da União Europeia para combater a evasão e elisão fiscal.....	35
5 Papel da AT no combate à fraude e evasão fiscal	38
6 Procedimentos de auditoria	39
7 Questões de investigação.....	44

Capítulo II – Metodologia de Investigação	45
8 Conceito e técnicas de análise	46
9 Metodologia de investigação adotada	48
9.1 Método de definição das Hipóteses.....	49
9.2 Hipóteses de Análise	50
9.3 Modelo de análise.....	56
9.4 Recolha de dados.....	59
9.4.1.1 Definição da população e amostra	60
9.4.1.2 Caracterização da amostra	61
Capítulo III– Estudo Empírico.....	64
10 Apresentação Estudo empírico	64
10.1 Apresentação e interpretação dos resultados.....	65
10.2 Resultados da análise quantitativa.....	84
Capítulo IV – Conclusão	86
Referências bibliográficas	92
Apêndices.....	97
Apêndice I – Questionário	98
Apêndice II – Cálculos	104

Índice de Figuras

Figura 1- Modelo de Análise	56
-----------------------------------	----

Índice de Tabelas

Tabela 1- Questões de Investigação	44
Tabela 2 - Conjugação características da amostra.....	63
Tabela 3 - Questões para validar hipótese 1	65
Tabela 4 - Resultados questão nº 5	66
Tabela 5 - Resultados questão 6	66
Tabela 6 - Questões para validar hipótese 2	72
Tabela 7 - Questões para validar hipótese 3	77
Tabela 8 - Fases de auditoria	78
Tabela 9 – Questões para validar hipótese 4	81
Tabela 10 - Resposta em % dos inquiridos	84
Tabela 11- Confirmação do Modelo de Análise.....	85

Índice de Gráficos

Gráfico 1 - Género dos Inquiridos	62
Gráfico 2- Idade ROC's.....	62
Gráfico 3- Nº de anos experiência profissional ROC's	63
Gráfico 4- Escala deteção mecanismos de fraude fiscal.....	67
Gráfico 5- Fatores que justificam a dificuldade de deteção de fraude fiscal.....	69
Gráfico 6- Fatores que justificam a ocorrência de fraude fiscal.....	71
Gráfico 7 – Resultados questão 9 e questão 10	72
Gráfico 8 - Resultados questão 11 e questão 13.....	74
Gráfico 9 - Resultados questão 12 e questão 14.....	76
Gráfico 10 - Resultados questão 15	76
Gráfico 11 - Resultados questão 16.....	78
Gráfico 12 - resultados questão 18	79
Gráfico 13 - Resultados questão 19	80
Gráfico 14 - Risco fiscal na determinação da materialidade	81
Gráfico 15- Respostas - questões 21, 22 e 23.....	82

Lista de abreviaturas

AT – Autoridade Tributária

OE – Orçamento de Estado

LGT – Lei Geral Tributária

ROC – Revisor Oficial de Contas

UE – União Europeia

PF – Paraísos Fiscais

CIRC – Código do Imposto sobre o rendimento de pessoas coletivas

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

RCBE – Registo Central do Beneficiário Efetivo

DF – Demonstrações Financeiras

CDT – Convenções de dupla tributação

A Autoridade Tributária, no seu Relatório de Atividades Desenvolvidas de Combate à Fraude e Evasão Fiscal e Aduaneiras de 2018-2020, datado de junho 2019 (2020-9) inicia o prefácio com a seguinte frase: “*O combate à fraude e evasão fiscal constitui um desígnio de todo o País porque é condição essencial para termos uma maior justiça fiscal*”. Ora o princípio desta dissertação de mestrado centra-se na obtenção de informação neste domínio para melhor enquadramento de situações profissionais que ponham em causa o combate à fraude fiscal, na profissão de auditor, e assim não seja conivente com a injustiça na redistribuição dos impostos e com o esforço fiscal dos contribuintes, profissionais, empresas e cidadãos.

Caminhamos para uma economia globalizada, para a maturidade de um mercado único, assistimos a fuga de impostos para outros países, muito por causa das lacunas existentes internas a cada Estado que urgem a necessidade de fixação de receitas. Impostos estes que são suportados pelo esforço fiscal de cada contribuinte e que deveriam traduzir numa repartição equitativa e em melhorias substâncias para cada Estado.

Neste sentido, assistimos cada vez mais a uma modernização por parte dos serviços da Autoridade Tributária, cada vez mais focada na precisão da recolha dos dados, na compilação de toda a informação, não só de cada cidadão, mas também das entidades. Assistimos assim a uma evolução nas capacidades deste organismo que quer a todo tempo conhecer os factos que dão origem as obrigações fiscais e por sua vez combater a evasão fiscal, conhecendo os mecanismos adotados pelas organizações.

Torna-se assim importante compreender o conceito de evasão fiscal, os tipos de evasão e as diferentes formas que podem assumir por forma a perceber quais as motivações que levam indivíduos à prática de fraude fiscal, assim como no apuramento de responsabilidades por atos ilícitos, ou na mitigação destes atos. É assim exigidos às organizações nacionais, europeias e mundiais ações no combate a evasão fiscal reforçando o papel da União Europeia na integração das economias de todos os Estados Membros, através da cooperação e do intercâmbio de informações.

Compete aos elementos internos a cada entidade e aos auditores externos no âmbito da Certificação Legal de Contas adotar uma postura de não conformismo com o conhecimento de atos fraudulentos e por isso terem uma voz ativa na luta contra a Fraude e Evasão Fiscal e no reporte das novas modalidades de fraude fiscal.

Objetivo de estudo

Pretendemos com esta dissertação obter um conhecimento e aprofundamento na temática da evasão e fraude fiscal, quer por via da legislação existente em Portugal, quer por via do conhecimento e experiência de Revisores Oficiais de Contas para assim perceber o quão estas pessoas e entidades estão familiarizadas com o tema assim como com os mecanismos de mitigação e combate a evasão e fraude fiscal.

Procuraremos também aferir sobre os testes e procedimentos realizados pelos auditores nos trabalhos de auditoria, nos temas abordados na revisão da literatura, de forma a garantir que as Demonstrações Financeiras, estão preparadas em todos os aspetos matérias, são verdadeiras e apropriadas, de acordo com um referencial de relato financeiro.

Para isso serão efetuados inquéritos a Revisores Oficiais de Contas a fim de redigir as respetivas conclusões, seguindo o planeado na metodologia de investigação.

Estrutura da dissertação

A estrutura deste trabalho de investigação é composta por cinco capítulos, pela respetiva ordem, a introdução, revisão de literatura, metodologia de investigação, estudo empírico e conclusão.

A introdução consistirá numa apresentação dos motivos que levaram a escolha do tema desta dissertação e ao seu enquadramento.

No capítulo I, Revisão da Literatura pretendemos apresentar um breve panorama dos conceitos inerentes a esta temática tais como planeamento fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal e fraude fiscal; as formas de evasão fiscal; as medidas anti-abuso de combate à fraude, elisão e evasão fiscal associadas ao papel da AT e ao seu dever de combate aos crimes ou mecanismos associados. Por outro lado, serão neste capítulo formuladas as possíveis questões de investigação.

O segundo capítulo constituirá a metodologia de investigação com a formulação da estratégia a ser adotada no estudo espírito e assim a formulação do modelo de análise, tendo em conta as hipóteses e as asserções.

CAPÍTULO I – REVISÃO DA LITERATURA

1 Enquadramento

Os impostos são decisivos para o desenvolvimento dos países, sendo através desta obrigação que o Estado garante a soberania, melhora a educação, a saúde, efetua investimento público em infraestruturas estruturais tais como ferrovias, desenvolvimento de estradas, rede de infraestruturas indispensáveis; redistribui através dos apoios sociais. Importa assim enquadrar o conceito de imposto e as suas finalidades.

O imposto constitui uma prestação pecuniária, coactiva e unilateral exigida por uma entidade pública com o propósito da angariação de receita. Ao caracterizar como uma prestação pretendemos dizer que ele constitui o objetivo de uma relação jurídica de natureza obrigacional, através da qual uma pessoa fica adstrita para com outra à realização de um comportamento que a lei reconhece judicialmente exigível. (Vasques, Outubro/2019, p. 208 a 215)

Ao caracterizarmos o imposto como uma prestação pecuniária queremos dizer que ele constitui uma obrigação de dare pecunia, que deve ser satisfeita através de pagamento em dinheiro ou meio equivalente, não podendo satisfazer-se através da entrega em espécie nem de qualquer comportamento de facere por parte do sujeito passivo o que se pode verificar pelo artigo 40º da LGT. (Vasques, Outubro/2019, p. 208 a 215)

Ao caracterizarmos o imposto como uma prestação coativa queremos dizer que este constitui uma obrigação que é gerada pela mera concretização de um pressuposto legal e não pelo encontro da vontade das partes, prefigurando uma obrigação ex lege e não uma obrigação ex voluntante. (Vasques, Outubro/2019, p. 208 a 215)

O imposto constitui ainda uma prestação unilateral, querendo isso dizer que o pressuposto legal que no imposto dá origem à obrigação tributaria é constituído por um comportamento do sujeito passivo e não por uma qualquer atividade da administração tributária. (Vasques, Outubro/2019, p. 208 a 215)

Os impostos definem se como prestações devidas a entidades publicas com o propósito da angariação da receita, querendo isto dizer que em regra estes servem para trazer às entidades publicas os meios financeiros necessários ao exercício das funções que lhes estão cometidas nomeadamente de ordenação social e orientação comportamentos. (Vasques, Outubro/2019, p. 208 a 215)

Importa referir que as multas e coimas apesar de serem igualmente prestações pecuniárias, unilaterais e coativas, advém de uma violação aos normativo, sendo por isso de natureza sancionatória (Xavier, 2005).

Vejamos os seguintes artigos relacionados com o conceito de imposto, na legislação portuguesa:

1. Art.º 103º da CRP – “*sistema fiscal*”:

- 1) *Nº 1 - O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.*
- 2) *Nº 2 – “Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.*
- 3) *Nº 3 - Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.*

2. Art.º 104º da CRP – “*Impostos*”:

- 1) *Nº1 - O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.*
- 2) *Nº 3 - A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos.*
- 3) *Nº 4 - A tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo.*

3. Art.º 5º da LGT- “*Fins da tributação*”:

- 1) *Nº 1 - A tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento.*

2) *Nº 2 - A tributação respeita os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material.*

4. Art.º 4º da LGT – “*Pressupostos dos tributos*”:

1) *Nº 1 - Os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património.*

5. Art.º 3º da LGT – “*Classificação dos tributos*”:

1) *Os tributos podem ser:*

a) *Fiscais e parafiscais;*

b) *Estaduais, regionais e locais.*

2) *Os tributos compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas.*

3) *O regime geral das taxas e das contribuições financeiras referidas no número anterior consta de lei especial.*

O legislador dilui o conceito de imposto pela aplicabilidade da distinta legislação fiscal, partindo da Constituição da República Portuguesa.

Aos impostos podem-se atribuir finalidades fiscais ou extrafiscais. Os impostos com finalidade fiscais correspondem à receita cobrada pelo Estado aos contribuintes com o objetivo já enunciado, para uma repartição equitativa.

Os impostos de finalidade extrafiscais, são simultaneamente para obter receita, mas também pretendem atingir outras finalidades, ou mesmo só para atingir as outras finalidades (Silva, 2005), tais como imposto sobre veículos, imposto único de circulação, impostos especiais de consumo (p.e. tabaco, bebidas alcoólicas; produtos petrolíferos e energéticos).

Aos impostos de natureza extrafiscais geralmente está associada uma *penalização de certas "necessidades indesejáveis"*, de forma restringir a procura pelos cidadãos, mitigando riscos maiores relacionados com a natureza especial a que o imposto está associado. A associação de um outro fim paralelo (extrafiscal) não é um elemento

essencial do conceito de imposto, embora esteja associado a prossecução de um outro fim (Xavier, 2005). Segundo Xavier, 2005, a *doutrina fiscal dominante tem utilizado expressões mais amplas de modo a abarcar, quer o fim fiscal quer o extrafiscal*, no conceito de imposto. Assim aponta como exemplos dessas expressões: *o imposto é uma prestação patrimonial positiva que se destina à "satisfação de fins públicos..." ou "para o financiamento dos objetivos gerais do Estado"*.

Os impostos extrafiscais ou especiais estão geralmente associados a determinadas premissas (Rocha, 2011, p. 1) tais como:

- defesa de determinados sectores frágeis da economia (indústrias nascentes, comércio tradicional, turismo regional);
- a tributos ambientais ou ecotributos — que têm em vista conceder uma proteção acrescida ao bem jurídico fundamental “ambiente”, agravando as condutas que o possam lesar ou incentivando as que o possam proteger (como, respetivamente, a emissão de gases poluentes, o consumo excessivo de energia ou a aquisição de equipamentos ecológicos);
- a tributos solidários — os quais visam contribuir para a implementação de um dever constitucional de solidariedade e cedência da riqueza em favor dos mais carenciados (por via de mecanismos de redistribuição);
- a tributos reguladores — que visam introduzir disciplina regulatória num especial domínio do mercado (como o sector bancário e operações financeiras, a comunicação social, a energia);
- ou a tributos comportamentais — que têm por finalidade, na maior parte das situações, desincentivar a prática de determinadas condutas sociais específicas vistas aos olhos do legislador como potencialmente lesivas (consumo de bebidas alcoólicas, tabacos, etc.).

A Administração Tributária assume um papel deveras importante na captação de impostos que por sua vez são retornados ao cidadão de diversas formas e por isso deve garantir igualdade na redistribuição e no acesso aos mecanismos sociais. No entanto nem todos os contribuintes vêm a AT com esse propósito por diversos motivos de ordem política, conjuntura económica nacional e internacional, credibilidade do euro e instituições europeias, falta de confiança nas instituições públicas, falta de competência ou falta de transparência, e optam por agir à margem da lei por via da evasão fiscal ou

fraude fiscal, o que origina aumento da carga fiscal para os contribuintes cumpridores das obrigações fiscais/tributárias.

Assim torna-se essencial distinguir planeamento fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal e fraude fiscal, bem como perceber os diversos mecanismos utilizados pelos sujeitos passivos para não comprimirem ou omitirem a obrigação de pagar impostos. Por outro lado, é importante conhecer os mecanismos na esfera das normas jurídicas capazes de combaterem os atos ilícitos dos contribuintes/sujeitos passivos bem como o papel da AT nesta temática.

2 Conceitos fundamentais

2.1 Planeamento Fiscal

Tendo por base as necessidades das empresas, o planeamento fiscal está presente em muitas das decisões que são tomadas pelos gestores de topo. Ora planeamento fiscal consiste em obter proveitos, de forma inteiramente legal, por parte das empresas, adotando medidas ou tomando decisões com base em políticas fiscais definidas pelos Estados como forma de fomentar a economia, e dentro dos respetivos limites da lei.

Por exemplo segundo Relatório do Orçamento de Estado para 2020, são definidas algumas políticas fiscais de apoio às empresas, o que deixa ao critério destas a sua opção. No referido documento (2020;31) está previsto apoio à inovação e à transição digital para as empresas que decidam reinvestir os seus lucros de modo a criar mais riqueza e mais emprego assim como para empresas situadas no Interior que criem mais postos de trabalho.

Outra das medidas é a majoração em 30% dos gastos suportados pelas empresas com a aquisição de passes sociais em benefício dos trabalhadores, (2020; 33) promovendo um desincentivo à atribuição de viaturas de serviço.

Ora face a medidas claramente favoráveis para as empresas, e definidas pelos Estados, com transposição para as diversas regulamentações fiscais, é assim dada possibilidade às empresas de efetuarem a sua gestão com base nas limitações legais.

No entanto nem sempre a limitação no planeamento fiscal é consensual, abrindo caminho para diversas interpretações e aplicações práticas, em muitas das vezes em prol do benefício próprio. Por outro lado, poderá estar associado que o planeamento fiscal não é acessível a todos os sujeitos passivos, principalmente aos contribuintes que não detêm meios financeiros para obter conhecimentos nestas matérias.

Fernandes S., Amândio, (2008, novembro) na sua publicação para OCC, explica que “*planeamento fiscal lícito não é uma prática elitista, mas apenas a aplicação do conhecimento da lei a uma situação tributária concreta*”, e acessível a todos os contribuintes. Aqui o Estado pretende atrair novos sujeitos passivos ou atribuir benefícios para determinadas situações concretas em oposição a políticas fiscais de outros Estados.

Fernandes (2008, novembro) na sua publicação refere algumas definições de planeamento fiscal, citando autores tais como:

*De acordo com Germano Marques da Silva, “planeamento fiscal é a ordenação dos actos do contribuinte em conformidade com a lei tributária, tendente ao não pagamento, ao menor pagamento ou ao pagamento mais distante; pressupõe sempre o respeito da lei e, por isso, não se verifica qualquer ilegalidade. Tal conduta não se confunde com a sonegação fiscal que consiste em procedimento fraudulento capaz de iludir o fisco para eximir o contribuinte ao pagamento do imposto devido.”*¹

*Ainda de acordo com Saldanha, o “planeamento fiscal (legítimo) é a técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento por estar ligado a uma obrigação ou escolher entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que por ação intencional ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada por menos encargos fiscais. A contrário, o planeamento fiscal ilegítimo consiste em qualquer comportamento de redução indevida, por contrariar princípios ou regras do ordenamento jurídico-tributário, das onerações fiscais de um determinado sujeito passivo.”*²

Os Estados detêm um papel fundamental na criação dos principais mecanismos de planeamento fiscal, capazes de atrair investimento e aumento da concorrência fiscal para assim assegurar a fixação de empresas e de capital em território nacional.

2.2 Evasão Fiscal

A evasão fiscal está muito assente na prática de fraude fiscal deliberada e na utilização de mecanismos ilícitos punível no âmbito do direito penal e associa-se a elaboração de forma intencional, de falsas declarações ou elaboração de falsos documentos, simulação de negócios, para obtenção de proveitos fiscais, quer seja na atribuição de um rendimento pelo Estado quer seja pela isenção de pagamento. Nesta figura o sujeito passivo age a margem da lei, agindo contra o que a legislação estabelece,

¹ In *Ética, Imposto e Crime ou o Princípio da Moralidade no Direito Penal Tributário*, p. 10, disponível no sítio www.afp.pt;

² Vide Gustavo Lopes Courinha, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário*, Almedina, 2004, p. 15.

em contrário ao conceito de planeamento fiscal, tal como verificado no ponto anterior, uma vez que esta é efetuado com base nos critérios definidos pela legislação definida pelo Estado.

O Estado, através da Autoridade Tributária deve assim criar mecanismos capazes de detetar a fuga de impostos e a determinação do real valor a considerar como matéria coletável, sobre a qual incide aplicação das taxas geradoras de possível imposto para as empresas.

Um exemplo de evasão fiscal é a simulação de negócio, em que as partes criam a aparência de um negócio, sujeito a menor tributação, quando na realidade o objeto do negócio se enquadra fora do regime onde esta a ser aplicada a menor tributação.

Segundo o artigo 39º da LGT, em caso de simulação dos negócios jurídicos, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado. Podemos assumir como um mecanismo que o Estado tem para proteção jurídica dos impostos devidos nestas circunstâncias.

2.3 Elisão Fiscal

Neste mecanismo os infratores contornam as normas tributárias, para obterem proveitos significativos. O sujeito passivo aplica a norma que lhe for mais favorável, ou aproveita as lacunas normativas para obter ganhos favoráveis, contornando assim os factos e a legislação.

A elisão fiscal poderá ocorrer p.e. quando existe uma distribuição do rendimento por territórios fiscais distintos, inclusive por territórios fiscalmente mais favoráveis (paraísos fiscais), acumulando riquezas que não são gerados pelo paraíso fiscal. Poderá ainda ocorrer quando exista a transferência do rendimento de um ordenamento para outro que ofereça vantagens significativas se o mesmo permanecer nesse ordenamento. É utilizado pelas grandes multinacionais e empresas que efetuam a deslocação das sedes para obter um regime fiscal claramente mais favorável.

Os países, territórios com regimes de tributação privilegiada constam da portaria nº 150/2004, atualizada pela Portaria n.º 345-A/2016.

Nesta figura os administradores de topo fazem escolhas prévias, antes dos eventos que causam agravamento fiscal, que permitem minorar o impacto tributário.

É diferente da evasão fiscal uma vez que nesta figura o sujeito passivo evita a ocorrência do facto gerador de uma possível obrigação fiscal, enquanto na evasão fiscal, existe a ocorrência de um facto ilícito ou simulado, gerador de imposto que visa reduzir, evitar ou retardar o pagamento dos tributos a partir de violações diretas da lei.

Para as empresas poderá traduzir em vantagens, nomeadamente na diminuição da carga fiscal imposta pelos Estados, na dispensa de obrigações acessórias, pagamentos e declarações, prazos especiais, etc., que contribuem para o aumento da riqueza das empresas e redução da despesa.

A elisão fiscal advém de um planeamento fiscal por vezes abusivo pelas empresas, da definição de orçamentos e controlo financeiro mais precisos ao preverem as possíveis poupanças com a adoção de determinado procedimento com implicações fiscais.

2.4 Fraude Fiscal

Estamos perante um ato voluntário punível por lei, consagrado no art.º 103 do Regime Geral das Infrações Tributárias – Fraude:

- 1 Constituem fraude fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias. A fraude fiscal pode ter lugar por:*
 - a) Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável;*
 - b) Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária;*
 - c) Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.*
- 2 Os factos previstos nos números anteriores não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a (euro) 7500.*
- 3 Para efeitos do disposto nos números anteriores, os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.”*

Segundo o Plano estratégico de combate à Fraude e Evasão Fiscal e Aduaneira, desenvolvido pela Autoridade Tributária, para 2012 - 2014 (2020;32) as fraudes mais praticas pelos contribuintes são as seguintes:

- 1 Por pessoas singulares – a não entrega de rendimentos; deduções indevidas (de despesas, como saúde, educação ou dependentes inexistentes); não declaração de rendimentos no exterior; mais valias imobiliárias ou de ações não declaradas; obtenção indevida de reembolsos; omissão de rendimentos e operações de sócios com as sociedades;
- 2 Por pessoas coletivas – estruturação das operações; irregularidades com preços de transferência; não retenção da fonte de incentivos dados aos funcionários, administrativos, como carro da empresa ou seguros da saúde; registo de gastos fictícios; omissão de rendimentos; Fraude Carrocel; não entrega de retenção da fonte; faturas falsas, viciação dos valores de faturação;

Geralmente os valores advindos da prática de fraude fiscal, são movimentados em numerário, evitando a passagem pelos bancos, o que implicaria um registo e posteriormente conhecimento pela AT. A riqueza é obtida através da prestação de atividades ilegais ou de atividades legais não declaradas a AT.

3 Esquemas de elisão e de evasão fiscal

Através de diferentes esquemas cuidadosamente estudados pelas empresas, pode aplicar-se a evasão e elisão fiscal. Assim, pelas suas características e frequência, apresenta-se de seguida alguns dos esquemas mais utilizados:

3.1 Regimes fiscais mais favoráveis e os paraísos fiscais

De acordo com Leitão (1993), citado por Rocha da Silva (2012)³, um paraíso fiscal pode ser definido “*um país ou um território que atribua a pessoas físicas ou colectivas vantagens fiscais susceptíveis de evitar a tributação no seu país de origem ou de beneficiar de um regime fiscal mais favorável que o desse país, sobretudo em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre as sucessões*”.

³ Rocha da Silva, R.J. (2012), *Paraísos Fiscais*. Tese de mestrado em Contabilidade Internacional, do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, pág. 10;

Os paraísos fiscais apresentam vantagens apelativas aos detentores de rendimento, traduzindo a saída de capitais dos países de origem para esses países onde não existe uma ausência de tributação. Apresenta-se de seguida algumas vantagens dos PF⁴:

- Transações efetuadas sem identificação dos titulares;
- Tributações reduzidas ou nulas;
- Sem informação dos países de origem dos capitais/rendimentos que geralmente possuem tributações maiores;
- Existência de sigilo bancário, societário e fiscal praticamente absoluto;

Compete aos Estados aplicarem rigorosos controlos e sanções e publicarem listas de PF, sendo o caso de Portugal através do art.º 63-D, nº1, Países, territórios ou regiões com um regime fiscal claramente mais favorável, da LGT, o que implica revisões periódicas dos países e territórios que constam na Portaria 150/2004, de 13 de fevereiro, revista pela Portaria nº 345-A/2016, de 30 de dezembro.

Para ser considerado PF ou revisto e incluído na listagem, deve ser cumprido os critérios enunciados no nº2 do art.º 63-D da LGT, nomeadamente:

- a) Inexistência de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC ou, existindo, a taxa aplicável seja inferior a 60 % da taxa de imposto prevista no n.º 1 do artigo 87.º do Código do IRC (Regime geral de 21%);*
- b) As regras de determinação da matéria coletável sobre a qual incide o imposto sobre o rendimento diverjam significativamente dos padrões internacionalmente aceites ou praticados, nomeadamente pelos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE);*
- c) Existência de regimes especiais ou de benefícios fiscais, designadamente isenções, deduções ou créditos fiscais, mais favoráveis do que os estabelecidos na legislação nacional, dos quais resulte uma redução substancial da tributação;*
- d) A legislação ou a prática administrativa não permita o acesso e a troca efetiva de informações relevantes para efeitos fiscais, nomeadamente informações de natureza fiscal, contabilística, societária, bancária ou outras que*

⁴Santos Lima, E.C. *Paraíso Fiscal*. Acedido em 26/01/2020, em <https://www.infoescola.com/economia/paraíso-fiscal/>;

identifiquem os respetivos sócios ou outras pessoas relevantes, os titulares de rendimentos, bens ou direitos e a realização de operações económicas.

Estados-Membros da União Europeia ou os Estados-Membros do Espaço Económico Europeu desde que esse Estado esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia, não são considerados PF pelo art.º 63-D, nº6 da LGT. Pode ainda ser considerado um PF aqueles países que não estando incluídos na lista mencionada no nº1 do art.º 63-D da LGT, desde que se verifiquem as condições previstas nos nº 5 e 6 do art.º 63-D da LGT.

A legislação portuguesa através do art.º 23-A, nº1, alínea r) do CIRC, assume como encargos não dedutíveis para efeitos fiscais “ *as importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal a que se referem os n.ºs 1 ou 5 do artigo 63.º-D da Lei Geral Tributária, ou cujo pagamento seja efetuado em contas abertas em instituições financeiras aí residentes ou domiciliadas, salvo se o sujeito passivo provar que tais encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.*

É ainda referido no art.º 63 n.º 4, alínea h) do CIRC, em matéria de preços de transferência, a existência de relações especiais “*entre duas entidades nas situações em que uma tem o poder de exercer, directa ou indirectamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra, o que se considera verificado, designadamente, entre (...) uma entidade residente ou não residente com estabelecimento estável situado em território português e uma entidade sujeita a um regime fiscal claramente mais favorável residente em país, território ou região constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças*”.

3.2 As sociedades base

As sociedades base tem por ponto de partida a instalação de filiações em países diferentes do da sociedade-mãe, para assim estar sujeita a um regime de tributação mais favorável, e que exerçam a sua atividade operacional num país terceiro, tendo sido usado pelas empresas para escapar à tributação. Estas sociedades são criadas para que no seu todo a tributação seja inferior àquela que seria aplicada caso fosse oriunda apenas no país da sociedade-mãe.

Neste sentido a UE tem vindo a efetuar esforços na diminuição da fuga de tributação, através da Diretiva 2011/96/UE do Conselho, de 30 de novembro de 2011, permitindo que nas transações de pagamentos intra-grupo não seja pago qualquer imposto assim como isentar de retenção na fonte os dividendos e outros tipos de distribuição de lucros pagos pelas filiais à sociedade-mãe. Inicialmente era uma medida de eliminação da dupla tributação entre empresas do mesmo grupo localizadas em diferentes Estados Membros, no entanto as empresas têm utilizado para evitar a tributação em qualquer Estado Membro (a dupla não tributação).

Por outro lado, poderá ser aplicada tributação, não beneficiando de qualquer isenção fiscal, as sociedades-mãe recetoras dos “empréstimos híbridos”, em que estes valores são dedutíveis no Estado Membro da sociedade afiliada (isenção na sociedade mãe dos dividendos pagos pela sociedade afiliada e as sociedades afiliadas deduzem o imposto pago na totalidade – dupla isenção), ora se são já dedutíveis não poderá ser dado duplo benefício tributário, aplicando imposto na sociedade recetora dos rendimentos.

3.3 As sociedades holding

As sociedades holding são constituídas como forma de participação no capital de outras sociedades, para desta forma controlar a sociedade participada. Podem revestir diversas espécies tais como sociedades gestoras de participações sociais, sociedades de investimento, sociedades financeiras, sociedades controladoras, etc.

Geralmente a estas sociedades estão associadas uma grande circulação de capitais e de dividendos de origem estrangeira. São utilizadas como elo entre duas subsidiárias ou entre a empresa mãe e a subsidiária para assim aplicar acordos de dupla tributação, e tanto a subsidiária como a sociedade-mãe não estarem sujeitas a tributar os dividendos transferidos.

Segundo Santos, L (2017)⁵, citando Lampreave (2011), “*as sociedades holdings também são geralmente criadas com o intuito de reconhecerem ganhos de capital sobre a venda de entidades relacionadas*”, ou seja, considerando a existência de isenção dos rendimentos, em alguns países, resultantes da venda de subsidiárias, já que em outros

⁵ Santos, J (2017), *As empresas utilizam a distribuição de dividendos como um meio para obterem benefícios fiscais?* - Tese de mestrado em Auditoria e Fiscalidade, da Universidade Católica do Porto, Católica Porto Business School, pág. 38 a 48;

países tais rendimentos estão sujeitos a tributação como crédito de impostos estrangeiros, e por isso possível dedução de perdas de capital.

3.4 O “treaty Shopping”

Este mecanismo consiste no uso abusivo de benefícios emanados pelas Convenções de Dupla Tributação, em que as pessoas singulares ou coletivas/empresas não-residentes decidem fixar a sua residência num determinado Estado com a intenção de aproveitar o regime mais benéfico previsto no CDT celebrado entre os Estados.

Os não residentes aproveitam da não existência de convenções entre os Estados para criarem empresas holding recetoras de capitais e transmissores de dividendos atuando como intermediárias, o que implica que o rendimento poderá estar isento de tributação, enquanto se efetivamente fosse pago ao beneficiário efetivo seria alvo de tributação. Portugal na celebração de Convenções de Dupla Tributação já tem em conta este mecanismo para os dividendos, juros e royalties.

3.5 Normas anti-abuso como forma de combate à evasão, elisão e fraude fiscal

Para fazer face as diversas interpretações e utilização de formas jurídicas pelo sujeito passivo, para benefício próprio o Estado Português prevê uma cláusula anti-abuso no art.º 38 n.º2 da LGT:

“As construções ou séries de construções que, tendo sido realizadas com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que frustrate o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável, sejam realizadas com abuso das formas jurídicas ou não sejam consideradas genuínas, tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes, são desconsideradas para efeitos tributários, efetuando-se a tributação de acordo com as normas aplicáveis aos negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica e não se produzindo as vantagens fiscais pretendidas”.

Com a integração de cláusulas anti-abuso na ordem jurídica portuguesa, a Autoridade Tributária pode, se devidamente comprovado e justificado, desconsiderar as figuras jurídicas utilizadas pelos contribuintes e tributar de acordo com realidade económica subjacente, reprimindo o comportamento evasivo lícito dos contribuintes.

A aplicação da norma geral explícita no art.º 38, nº2 da LGT depende de procedimentos prévios previstos no art.º 63º do CPPT.

De realçar ainda que os sujeitos passivos estão sujeitos ao pagamento de juros compensatórios majorados em 15 pontos percentuais, devidos de acordo com o art.º 35 da LGT, e podendo ainda estar sujeitas a constituição de infrações tributárias como crimes tributários, ou contraordenações e ainda coimas, segundo o disposto no Regime Geral das Infrações Tributárias.

A Autoridade tributária tem ainda à sua disposição várias normas anti-abuso especiais, destinadas ao combate de diversas formas de fraude, evasão e elisão fiscal, principalmente em matéria de IRC.

3.5.1 Imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado

Por exemplo, a aplicação do art.º 66, nº 1 do CIRC determina o seguinte:

“Os lucros ou rendimentos obtidos por entidades não residentes em território português e submetidos a um regime fiscal claramente mais favorável são imputados aos sujeitos passivos de IRC residentes em território português que detenham, directa ou indirectamente, mesmo que através de mandatário, fiduciário ou interposta pessoa, pelo menos 25% das partes de capital, dos direitos de voto ou dos direitos sobre os rendimentos ou os elementos patrimoniais dessas entidades”.

Assim pelo artigo anterior as sociedades pertencentes a sócios residentes, podem ser objeto de tributação no estado de residência dos rendimentos auferidos pelas sociedades instaladas em paraísos fiscais ou regimes fiscais privilegiados, de acordo com a proporção do capital, ou dos direitos sobre os rendimentos (art.º 66, nº 3 do IRC) e a imputação corresponde *“aos lucros ou aos rendimentos sujeitos a imputação é deduzido o imposto sobre o rendimento incidente sobre esses lucros ou rendimentos, a que houver lugar de acordo com o regime fiscal aplicável no Estado de residência dessa entidade”* (art.º 66, nº 5 do IRC).

Pelo art.º 66º, nº 6 do CIRC considera-se que uma entidade está submetida a um regime fiscal claramente mais favorável quando *“(a) o território da mesma constar da lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças (Portaria 150/2004, de 13 de fevereiro, com as devidas atualizações); e (b) o imposto*

sobre os lucros efetivamente pago seja inferior a 50 % do imposto que seria devido nos termos” do CIRC.

3.5.2 Preços de transferência

A problemática dos preços de transferência é nos dias de hoje uma questão fiscal essencial nas transações conjuntas entre empresas do mesmo grupo, “*na medida em que a manipulação destes preços pode trazer consequências indesejáveis em termos de redução das receitas fiscais dos diferentes estados onde as empresas operam*”⁶. Ora a grande problemática passa pela transferência de rendimentos para outros Estados através de empresas relacionadas ou com relações especiais, sujeitas a regimes mais favoráveis, pela fixação de preços artificial, não acompanhado os praticados no mercado comum.

Em Portugal o legislador prevê a regulamentação dos preços de transferência com o art.º 63º do CIRC e Portaria n.º 1446-C/2001 de 21 de dezembro, “*nas operações efetuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis*” (n.º 1 do art.º 63º CIRC).

Ora as operações mencionadas incluem as transações entre empresas do mesmo grupo, nomeadamente, acordos de partilha de custos e de prestações de serviços; abrangem operações comerciais, nomeadamente bens tangíveis ou intangíveis, direitos ou serviços, operações financeiras, operações de reestruturação ou de reorganização empresariais, que envolvam alterações das estruturas de negócio, a cessação ou renegociação substancial dos contratos existentes, segundo o n.º 2 do art.º 63 CIRC e ainda adicionalmente, estão sujeitos ao regime dos preços de transferência as operações realizados no âmbito dos n.ºs 9 e 10 do art.º 63 do IRC.

O legislador português prevê ainda os métodos a serem adotados pelas entidades no cálculo dos preços de transferência, tendo sempre por base a comparabilidade entre operações idênticas efetuadas com entidades independentes (n.º 3 al. a) e b) do art.º 63 CIRC).

⁶ Citando Aromba, P.A.H (2011), A problemática fiscal dos preços de transferência nas empresas multinacionais; Relatório de estágio Curricular para o Mestrado em gestão, Faculdade de Economia de Coimbra, Pág. 39 a 40;

A matéria dos preços de transferência esta inteiramente relacionada com a existência de “*relações especiais entre duas entidades, nas situações em que uma tem o poder de exercer, directa ou indirectamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra, o que se considera verificado*”, os requisitos enunciados nas alíneas do art.º 63º n.º 4 do CIRC. As empresas devem na declaração anual de informação contabilística e fiscal (art.º 121 CIRC), declarar a existência ou não, no respetivo período de tributação, as operações com entidades as quais esteja em situação de relações especiais (n.º 7 do art.º 63 CIRC)

O sujeito passivo deve ainda manter um processo, organizado, de documentação fiscal respeitante à política adotada em matéria de preços de transferência, por um período de 10 anos, relativo a cada período de tributação, segundo o art.º 130 CIRC e n.º 5 do art.º 63 CIRC.

É ainda possível efetuar acordos prévios de preços de transferência, solicitando à AT um acordo que tenha por finalidade estabelecer “*o método ou métodos susceptíveis de assegurar a determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes nas operações comerciais e financeiras, incluindo as prestações de serviços intragrupo e os acordos de partilha de custos, efectuadas com entidades com as quais estejam em situação de relações especiais ou em operações realizadas entre a sede e os estabelecimentos estáveis*” (art.º 138 n.º 1 CIRC).

Estes acordos prévios constituem um instrumento de segurança para as empresas, e tornam mais previsíveis o tratamento fiscal. São um meio de complemento para os procedimentos judiciais e administrativos, previstos na legislação. Constituem uma forma de prevenção de litígios e possibilitam atingir uma solução equitativa para todas as partes envolvidas. Pode ainda afastar a probabilidade de a AT não aceitar a política de preços de transferência, evitando ajustamentos, correções e penalizações tais como pagamento de juros.

3.5.3 Acordos de repartição de custos

Estes acordos são, por iniciativa das empresas, elaborados no seguimento da matéria dos preços de transferência entre entidades relacionadas, e prende assegurara uma correta determinação do valor apropriado, a pagar pelos serviços prestados, e em condições idênticas caso fosse prático por uma entidade não relacionada, ou seja, pretende

evitar a transferência de rendimentos para empresas cuja o seu regime fiscal possa ser mais favorável.

São contratos efetuados entre empresas do mesmo grupo nacional ou internacional, que tem como finalidade harmonizar as regras de distribuição/rateio dos custos das atividades desenvolvidas que beneficiam todas as empresas, e não cada uma em específico.

Está previsto na Portaria nº 1446-C/2001 dois tipos de acordos celebrados entre entidades relacionadas:

- 1 Acordo de partilha de custos, pelo art.º 11, nº1: *“há acordo de partilha de custos quando duas ou mais entidades acordam em repartir entre si os custos e os riscos de produzir, desenvolver ou adquirir quaisquer bens, direitos ou serviços, de acordo com o critério da proporção das vantagens ou benefícios que cada uma das partes espera vir a obter da sua participação no acordo, nomeadamente do direito a utilizar os resultados alcançados em projectos de investigação e desenvolvimento sem o pagamento de qualquer contraprestação adicional”*.
- 2 Acordos de prestação de serviços, pelo nº 12, nº 1: *“Há acordo de prestação de serviços intragrupo quando uma entidade membro de um grupo disponibiliza ou realiza para os outros membros do mesmo um amplo conjunto de actividades, designadamente de natureza administrativa, técnica, financeira ou comercial”*.

Nos acordos de partilha de custos o valor a repartir entre as empresas corresponde *“a quota-parte que lhes for atribuída nas vantagens ou benefícios globais resultantes do acordo”*, avaliadas por estimativa *“dos rendimentos adicionais a auferir no futuro ou das economias de custos que se espera obter”* (art.º n.º 11, n.º 3 da Portaria nº 1446-C/2001).

Enquanto que nos acordos de prestações de serviços, o valor é um custo certo, determinado pelo método direto, definido para cada tipo de serviço, quando os custos sejam individualizados e passíveis de quantificação, caso contrário deve ser adotado o método indireto, repartindo os custos globais do serviço prestado de forma apropriada *“e que permita obter um custo análogo ao que entidades independentes estariam dispostas a aceitar”* em operações similares (art.º n.º 12, n.º 5 e 6, da Portaria nº 1446-C/2001).

3.5.4 Limitações à dedutibilidade de gastos de financiamento

O art.º 67 do CIRC apresenta uma medida de limitação dos gastos de financiamento, tais como os juros de descobertos bancários e de empréstimos obtidos a curto e longo prazos ou quaisquer importâncias devidas ou imputadas à remuneração de capitais alheios, entre outras definidas no n.º 12, alínea a) e b) do presente artigo. Não esta em causa uma “deslocação da receita”, mas sim a passagem para uma modalidade sujeita a um regime menos gravoso.

O art.º 67, no n.º 1 impõem assim limitações quanto ao valor monetário: “os gastos de financiamento líquidos concorrem para a determinação do lucro tributável até ao maior dos seguintes limites:

- a) (euro) 1 000 000; ou
- b) 30 % do resultado antes de depreciações, amortizações, gastos de financiamento líquidos e impostos.

Já pelo n.º 2 do mesmo art.º “*os gastos de financiamento líquidos não dedutíveis nos termos do número anterior podem ainda ser considerados na determinação do lucro tributável de um ou mais dos cinco períodos de tributação posteriores, após os gastos de financiamento líquidos desse mesmo período, observando-se as limitações previstas no número anterior*”.

3.5.5 Registo do Beneficiário efetivo

Pela transposição do capítulo III da Diretiva (UE) 2015/849, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de maio de 2015, no normativo Português através da Lei n.º 89/2017 de 21 de agosto, é aprovado o Regime Jurídico do Registo Central do Beneficiário Efetivo.

Impões de acordo com os requisitos do art.º n.º 4, n.º 1, da lei 89/2017 de 21 de agosto, que as sociedades disponham de registos atualizados sobre as participações sociais dos sócios, de pessoas singulares que detêm propriedade das participações sociais ou por quem detenha o respetivo controlo efetivo das sociedades. Assim os sócios são obrigados a comunicar à sociedade qualquer alteração aos elementos de identificação previstos, no prazo de 15 dias a contar da data da mesma (n.º 5). Caso as sociedades não mantenham o registo mencionado atualizado poderá constituir numa contraordenação punível com coima de 1.000€ a 50.000€ (n.º 6).

Este regime vêm impor o registo do beneficiário efetivo pelas sociedades comerciais pelo art.º 2 da presente lei, segundo os parâmetros definidos no anexo à lei 89/2017 de 21 de agosto, nomeadamente:

Estão sujeitas ao RCBE as seguintes entidades:

- a) as associações, cooperativas, fundações, sociedades civis e comerciais, bem como quaisquer outros entes coletivos personalizados, sujeitos ao direito português ou ao direito estrangeiro, que exerçam atividade ou pratiquem ato ou negócio jurídico em território nacional que determine a obtenção de um número de identificação fiscal (NIF) em Portugal;*
- b) As representações de pessoas coletivas internacionais ou de direito estrangeiro que exerçam atividade em Portugal;*
- c) Outras entidades que, prosseguindo objetivos próprios e atividades diferenciadas das dos seus associados, não sejam dotadas de personalidade jurídica;*
- d) Os instrumentos de gestão fiduciária registados na Zona Franca da Madeira (trusts);*
- e) As sucursais financeiras exteriores registadas na Zona Franca da Madeira”*

Segundo o RCBE, no seu art.º 5, as entidades mencionadas supra, têm o dever de declarar *“informação suficiente, exata e atual sobre os seus beneficiários efetivos, todas as circunstâncias indiciadoras dessa qualidade e a informação sobre o interesse económico nelas detido”*.

Do art.º 8 do RCBE consta o conteúdo da declaração, tendo de contar a informação sobre:

- a) entidade sujeita ao RCBE;*
- b) no caso de sociedades comerciais, a identificação dos titulares do capital social, com discriminação das respetivas participações sociais;*
- c) A identificação dos gerentes, administradores ou de quem exerça a gestão ou a administração da entidade sujeita ao RCBE;*
- d) Os beneficiários efetivos;*
- e) O declarante.*

A dever de declarar deve ser “*cumprida através do preenchimento e submissão de um formulário eletrónico (nº1 do art.º 11 RCBE) ou efetuada num serviço de registo, mediante o preenchimento eletrónico assistido, conjuntamente com o pedido de registo comercial ou de inscrição de qualquer facto no Fichero Central de Pessoas Coletivas*” (nº2 do art.º 11 RCBE).

Deve ainda ser efetuada a declaração inicial do beneficiário efetivo no momento do “*registo de constituição da sociedade ou com a primeira inscrição no Fichero Central de Pessoas Coletivas, consoante se trate ou não de entidade sujeita a registo comercial*” (nº1 do art.º 12 RCBE) ou quando uma sociedade deixe de gozar da exclusão do dever de efetuar a declaração de beneficiário efetivo, dispõem de um mês, a partir da cessão da exclusão (nº2 do art.º 12 RCBE).

3.5.6 Exit Tax

O imposto à saída, também denominado de *exit tax*⁷, ou o regime de tributação à saída, aplica-se tributação a uma entidade com sede ou direção efetiva em Portugal, quando cesse a sua atividade e transfira a respetiva residência para outro Estado e assim deixem de ser considerados como residente em Portugal.

Tem por base o conceito de residência fiscal e depende da transferência de residência ou dos ativos para outra jurisdição. É aplicado essencialmente pela dificuldade em aplicar tributação após transferência do Estado da Residência, e assim antes da sua saída o Estado aplica a tributação, imediata de todo o seu ativo, e assim combater a elisão fiscal e salvaguardar os seus créditos de imposto.

Nas normas jurídicas fiscais previstas pelo legislador português, preveem este tipo de imposto “*exit tax*” nos art.º 83º e 84º do CIRC, na subsecção VI – transferência de residência de uma sociedade para o estrangeiro e cessão de atividade de entidades não residentes por força de qualquer cessão de título jurídico, e afeta os elementos patrimoniais que se encontrem na esfera do estabelecimento estável ou da sociedade.

As componentes positivas ou negativas resultantes das diferenças, à data de cessão, entre os valores de mercado e os valores fiscalmente relevantes dos elementos

⁷ Schwalbach, T.P. (2019), *ATAD Express #4: Exit Tax – transferência de residência de uma sociedade portuguesa para o estrangeiro*; acedido em 27/01/2020, em <https://www.servulo.com/pt/investigacao-e-conhecimento/ATAD-Express-4-Exit-Tax-ndash-transferncia-de-residncia-de-uma-sociedade-portuguesa-para-o/6722/>;

patrimoniais das sociedades, concorrem para determinação do lucro tributável aplicada as sociedades que transfiram a residência para outro Estado (art.º 83 n.º 1 do CRIC).

Neste artigo está ainda previsto as modalidades de pagamento caso a *“transferência da residência de uma sociedade com sede ou direção efetiva em território português para outro Estado membro da União Europeia ou para um país terceiro que seja parte do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu”* (art.º 83 n.º 2 e seguintes do CRIC).

O efeito deste imposto *“não se aplica aos elementos patrimoniais que permaneçam efetivamente afetos a um estabelecimento estável da mesma entidade situado em território português e contribuam para o respetivo lucro tributável”* (art.º 83 n.º 10 do CRIC).

Existem ainda outros mecanismos de combate à evasão e elisão fiscal, nomeadamente o pleno direito de acesso à informação bancária pela administração tributária, sem dependência do consentimento dos respetivos titulares e segue os termos e circunstâncias do art.º 63º-B da LGT (art.º 63-C, n.º 5 da LGT),

4 Mecanismos da União Europeia para combater a evasão e elisão fiscal

Poderemos encontrar no site da UE a política adotada por esta entidade no combate a fraude e evasão fiscal e enuncia em matéria de fiscalidade o seguinte: *“a UE também fomenta a cooperação entre os países tendo em vista combater a elisão e a evasão fiscais, eliminar casos de discriminação e reduzir os encargos administrativos”*⁸ assim como *“a UE proporciona um enquadramento para os países combaterem a fraude e a evasão fiscais transfronteiras de uma forma coordenada”*⁹.

Nesse sentido foi desenvolvida a Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho, de 12 de julho de 2016, que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno, tendo esta diretiva sido transposta parcialmente para a ordem jurídica Portuguesa.

⁸ Políticas – Fiscalidade, acedido em 26 de janeiro de 2020, em https://ec.europa.eu/info/policies/taxation_pt;

⁹ Vide anotações referência n.º3;

Segundo o art.º 1 aplica-se a diretiva a empresas sujeitas a impostos num ou mais Estados-Membros, incluindo os estabelecimentos estáveis de entidades residentes para efeitos fiscais num país terceiro, e define medidas contra a elisão fiscal nomeadamente regras da limitação à dedução dos juros com empréstimos obtidos; tributação à saída de empresas de um Estado-Membro para outro, penalizando assim as empresas que pretendem transferir os seus rendimentos para outro País; regra geral anti-abuso para efeitos de cálculo da matéria coletável das sociedades; regra das sociedades estrangeiras controladas, na determinação da base tributável e no cálculos dos rendimentos destas sociedades.

Os Estados-Membro tinham até 31 de dezembro de 2018 para publicar e adotar as *disposições legislativas, regulamentares e administrativas necessárias para dar cumprimento à presente diretiva*, e aplicam as referidas disposições a partir de 1 de janeiro de 2019, tal como consta do respetivo documento, tendo sido publicado, em Portugal, no Diário da República a Lei n.º 32/2019, de 3 de maio.

Poderá consultar-se o relatório emitido pela UE sobre os crimes financeiros e a elisão fiscal e evasão fiscais, datado de 26 de março de 2019¹⁰. Do referido documento consta várias constatações nesta matéria, como p.e. os seguintes pontos:

- ponto 9. *“considera que a equidade fiscal e o combate determinado à fraude fiscal, à evasão fiscal, ao planeamento fiscal agressivo e ao branqueamento de capitais têm um papel central a desempenhar na criação de uma sociedade justa e de uma economia forte”*;
- ponto 10. *“sublinha que a prioridade mais urgente reside na redução do diferencial de tributação que resulta da fraude fiscal, da evasão fiscal, do planeamento fiscal agressivo, do branqueamento de capitais e do seu impacto nos orçamentos nacionais e da UE, (...) os autores de fraudes não beneficiem de uma vantagem fiscal competitiva sobre os contribuintes honestos”*;
- ponto 15. *“salienta que, em consequência da fraude fiscal, da evasão fiscal e do planeamento fiscal agressivo, os orçamentos nacionais e da União Europeia registam perdas de recursos, reconhece que a quantificação dessas perdas não é simples”*;

¹⁰ Relatório sobre os crimes financeiros e a elisão e evasão fiscais; Resolução do Parlamento Europeu, de 26 de março de 2019, sobre crimes financeiros e a elisão e a evasão fiscais; consultadas pág. 8 até 11;

- Ponto 18. *“lamenta, uma vez mais, «a falta de dados estatísticos fiáveis e imparciais sobre a dimensão da elisão e evasão fiscais [e] salienta a importância de desenvolver metodologias adequadas e transparentes para quantificar a dimensão destes fenómenos, bem como o seu impacto sobre as finanças públicas, a atividade económica [e os investimentos públicos]»”;*
- Ponto 20. *“insta o Conselho e os Estados-Membros a darem prioridade aos projetos que visam quantificar a amplitude da elisão fiscal”;*
- Ponto 21. *“observa que, segundo as estimativas avançadas no documento de trabalho do FMI, as perdas registadas a nível mundial em resultado da erosão da base tributável e da transferência de lucros (BEPS), bem como as perdas relativas aos paraísos fiscais ascendem a cerca de 600 mil milhões de dólares por ano; observa que as estimativas aproximadas de longo prazo do FMI são de 400 mil milhões de dólares para os países da OCDE (1 % do seu PIB) e 200 mil milhões de dólares para os países em desenvolvimento (1,3 % do seu PIB);*
- Ponto 23. *“salienta que, à escala mundial, todos os anos, quase 40 % dos lucros das empresas multinacionais são transferidos para paraísos fiscais, e que alguns países da União Europeia parecem ser os principais perdedores da transferência de lucros, já que 35 % dos lucros transferidos provêm dos países da UE (e 30 % dos países em desenvolvimento); salienta que cerca de 80 % dos lucros transferidos de muitos Estados-Membros da UE são canalizados para ou através de alguns outros Estados-Membros da UE; assinala que as empresas multinacionais podem pagar até 30 % menos do que os concorrentes nacionais e que o planeamento fiscal agressivo falseia a concorrência relativamente às empresas nacionais, em especial as PME”;*
- Ponto 24. *“observa que as últimas estimativas sobre a evasão fiscal na UE apontam para um valor de, aproximadamente, 825 mil milhões de euros por ano;*
- Ponto 27. *“recorda que a luta contra a evasão fiscal e a fraude fiscal se dirige contra atos ilegais, enquanto a luta contra a elisão fiscal diz respeito a situações que exploram lacunas regulamentares ou que embora, a priori, estejam dentro dos limites do direito, exceto se forem consideradas ilegais pelas autoridades fiscais ou, em última análise, pelas autoridades judiciais, contrariam o seu espírito; solicita, por conseguinte, a simplificação do quadro fiscal”;*

- Ponto 29. *“recorda que o planeamento fiscal agressivo consiste no estabelecimento de um plano para reduzir o encargo fiscal, explorando os pormenores técnicos de um regime fiscal ou a arbitragem entre dois ou mais regimes fiscais que violam o espírito da lei”*;

5 Papel da AT no combate à fraude e evasão fiscal

Segundo o Relatório de Atividades Desenvolvidas de “Combate à Fraude e Evasão Fiscal e Aduaneiras de 2018, datado de junho 2019 (2019-9) a AT tem vindo a desenvolver ações que vão de encontro ao definido pela UE com sucesso significativo.

Compete a este mecanismo desenvolver ações que incentivem o cumprimento voluntário das obrigações fiscais de todos os contribuintes bem como desenvolver ações associadas aos comportamentos dos contribuintes por forma a mitigar fraudes fiscais. Para isso tem apostado na *“simplificação do cumprimento das obrigações para aqueles que cumprem, apoiar no cumprimento aqueles que, querendo cumprir, tenham dificuldades em cumprir, controlar aqueles que tentam não cumprir e combater aqueles que deliberadamente não queiram cumprir”* (2019-9).

AT tem vindo a implementar diversas ações no combate à fraude e evasão fiscal, nomeadamente as que constam do relatório já mencionado (2019; 9-12):

- Entrega das declarações Modelo 3 (IRS) exclusivamente por via eletrónica e maior abrangência dos contribuintes que podem usufruir deste mecanismo;
- Introdução dos mecanismos de pagamento impostos através de débito direto;
- Introdução da primeira fase do projeto do “IVA Automático”;
- Maturidade do projeto e-fatura, cujas faturas comunicadas aumentaram significativamente bem como o nº de entidades emitentes de faturas;
- Aumento do número de ações inspetivas, nomeadamente ações de informação e prevenção e reforço da atuação no apoio ao cumprimento voluntário, o que levou ao aumento da liquidação dos valores relativos à matéria coletável pelas entidades;
- Intensificação das iniciativas de troca de informações fiscais e financeiras entre diferentes jurisdições;
- Lei nº 17/2019, de 14 de fevereiro, a qual estabelece um regime de comunicação obrigatória à AT de informações sobre contas financeiras cujos

titulares ou beneficiários sejam residentes em território nacional, cujo saldo ou valor agregado exceda 50.000 euros;

- Agravamento substancial das coimas nos casos de inexatidões e omissões no preenchimento das declarações fiscais, previsto no RGIT;
- Consagração do dever de cooperação entre a Autoridade Tributária e o Banco de Portugal no cruzamento de informação para efeitos de controlo da exatidão das informações reportadas;
- Cooperação da Autoridade Tributária e Aduaneira com outras entidades nas atividades de combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras, com o Ministério Público, Polícia Judiciária e da Guarda Nacional Republicana;
- medidas de combate ao branqueamento de capitais e ao financiamento do terrorismo – Lei n.º 83/2017 de 18 de agosto;

6 Procedimentos de auditoria

O trabalho de um auditor no âmbito de uma Certificação Legal de Contas é regido pelas Normas Internacionais de Auditoria (ISA), assim como as Guias de Aplicação Técnica (GAT) emitidas pelo International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Estas normas permitem a prossecução da finalidade de uma auditoria, ou seja, aumentar o grau de confiança aos destinatários das Demonstrações Financeiras, nomeadamente para os acionistas, stakeholders, clientes e público em geral.

Segundo a ISA 200¹¹, os objetivos gerais de um auditor são:

- Obter garantia razoável (nível elevado de garantia, mas não absoluto) de fiabilidade sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material, devido a fraude ou a erro, e
- Relatar sobre as demonstrações financeiras, e comunicar conforme exigido pelas ISA, de acordo com as conclusões a que chegar.

É da responsabilidade da gerência ou encarregados da governação, a preparação das DF's, da aplicação de controlo Interno, de proporcionar informação relevante ao auditor bem como o acesso sem restrições a pessoas da entidade, com o intuito do auditor efetuar julgamento profissional e obter prova de auditoria suficiente a apropriada para

¹¹ ISA 200 - *Objetivos gerais do auditor independente e condução de uma auditoria de acordo com as normas de auditoria*; Edição 2016-2017, Volume I, IAASB;

reduzir o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo e, assim, permitir extrair conclusões razoáveis que sirvam de base a sua opinião.

Associado ao trabalho do auditor está em eminência o risco de auditoria, ou seja, “o risco do auditor expressar uma opinião de auditoria inapropriada quando as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas”. Cabe ao auditor avaliar o risco de auditoria: “é uma função do risco de distorção material (o risco de que as demonstrações financeiras estejam materialmente distorcidas antes da auditoria) e do risco de deteção (o risco que o auditor não detete tal distorção através da realização dos seus testes e procedimentos)”. (Abrantes, 2018)

Cabe ao auditor, segundo a ISA 240 - As responsabilidades do auditor relativas a fraude numa auditoria de demonstrações financeiras:

- *Identificar e avaliar os riscos de distorção material das demonstrações financeiras devido a fraude;*
- *Obter prova de auditoria suficiente e apropriada quanto aos riscos avaliados de distorção material devido a fraude, por meio da conceção e implementação de respostas apropriadas; e*
- *Responder apropriadamente à fraude ou suspeita de fraude identificada durante a auditoria.* (Abrantes, 2018)

Segundo a ISA 240, poderá verificar-se erro ou fraude, consoante a ação subjacente ser intencional ou não intencional. Caso seja não intencional, incluindo a omissão de uma quantia ou de uma divulgação é classificada como erro, mas caso seja intencional é classificada como fraude. É ainda explícito nesta norma, a ocorrência de fraude por manipulação do relato financeiro, com falsificação ou alteração de registos a partir dos quais as DF's foram preparadas, ou a apropriação indevida de ativos quando exista “ (Abrantes, 2018).

Os seus trabalhos deverão incluir:

- Estabelecer contacto com os órgãos de gestão das organizações por forma a estabelecer os requisitos éticos, incluindo a independência, e a definição dos termos do trabalho (ISA 210);

- Planeamento da atividade de auditoria (ISA 300) - O auditor na preparação dos seus trabalhos terá de desenvolver um plano de auditoria que estabeleça a estratégia global a seguir, de modo que seja efetuada com a máxima eficácia.
- Conhecimento da entidade e do seu meio envolvente (ISA 300) – identificar e compreender os acontecimentos, transações e as práticas, que no seu julgamento profissional podem ter um efeito significativo nas demonstrações financeiras e na auditoria;
- Compreensão dos sistemas de informação e de controlo interno (ISA 300) - verificação dos sistemas contabilístico bem como análise ao nível do controlo interno implementada na organização, e das políticas e procedimentos adotados pela gestão no sentido assegurar uma condução ordenada e eficiente do negócio;
- Partes relacionadas (ISA 550) – riscos de distorção material associados aos relacionamentos e transações com partes relacionadas (nomeadamente grupos) e obter prova de auditoria suficiente e apropriada sobre se as transações com partes relacionadas foram apropriadamente identificadas, contabilizadas e divulgadas;
- Materialidade (ISA 320) – deverá ser determinada na fase de planeamento e revista ao longo da execução dos trabalhos de auditoria. *“É uma matéria de julgamento profissional e é afetada pela perceção que o auditor tem das necessidades de informação financeira dos utentes das demonstrações financeiras”* (Abrantes, 2018). Deverá ser determinada em relação às DF’s como um todo (p.e. RAI), na fase de planeamento, enquanto a materialidade de execução corresponderá a *“quantia ou quantias estabelecida (s) pelo auditor, inferiores à materialidade estabelecida para as demonstrações financeira como um todo”* (Abrantes, 2018);
- Acontecimentos subsequentes (ISA 560) – se os acontecimentos ajustados são adequados e divulgados nas DF’s, nomeadamente os que ocorram entre a data das DF’S e a data do relatório do auditor ou factos que o auditor tome conhecimento após a data do relatório;
- Avaliar a continuidade (ISA 750) – testar a capacidade da empresa para prosseguir em continuidade, procurando analisar se existem incertezas materiais relacionadas com dúvidas significativas sobre a capacidade de a entidade prosseguir o negócio;
- Declarações escritas (ISA 580) - carta de representação dirigida ao auditor, não é efetuado pelo auditor, mas tem de obter as declarações escritas da gerência, em

como cumpriram as suas responsabilidades pela preparação das DF's e pela plenitude da informação prestada ao auditor.

Incumbe ao auditor, segundo a ISA250¹², aferir o cumprimento de leis e regulamentos a que a entidade esteja obrigada, quer por leis e regulamentos com efeito direto nas DF's, quer com outras relacionadas com as operações sujeitas a autoridades licenciadoras ou reguladoras relevantes.

Ora é definido na ISA 250 no parágrafo A12 e A13 (International Federation of Accountants, Dezembro 2018) a responsabilidade do auditor em ambas as *categorias distintas de leis e regulamentos*. *A responsabilidade do auditor é obter prova de auditoria suficiente e apropriada quanto ao cumprimento das disposições das leis e regulamentos com efeito direto na determinação das quantias e divulgações materiais nas DF's, tais como leis e regulamentos nos domínios fiscal e das pensões. A responsabilidade do auditor é limitada à realização de procedimentos de auditoria específicos para ajudar a identificar casos de incumprimento das leis e regulamentos que possam ter um efeito material nas DF's e que não em um efeito direto na determinação das quantias e divulgações das DF's, mas cujo cumprimento possa ser fundamental para os aspetos operacionais do negócio, para a capacidade da entidade prosseguir as suas atividades ou para evitar sanções materiais*¹³.

Neste sentido, quando existir suspeita de incumprimento, devem ser definidos procedimentos para obter conhecimento da natureza do ato e das circunstâncias que resultaram o não cumprimento, junto da gerência, e avaliar o possível impacto nas DF's, bem como nas eventuais implicações acessórias do incumprimento, e se significativas expressar uma opinião com reservas ou adversa ou até mesmo uma escusa de opinião sobre as DF's, consoante a materialidade do incumprimento, e de acordo com a ISA 705, no relatório de auditoria.

¹² ISA 250 – Consideração de leis e regulamentos numa auditoria de demonstrações financeiras; Edição 2016-2017, Volume I, IAASB

¹³ International Federation of Accountants. (Dezembro 2018). Manual das Normas Internacionais de Controlo que Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados Parte I (2018 ed.). (OROC, Trad.) IFAC. Obtido em 13 de 12 de 2020, páginas 232, 233 e 238;

Se tiver sido identificado um caso de incumprimento de Leis e Regulamentos o auditor deve aferir se tais leis, regulamentos ou requisitos éticos exigem o relato a autoridade apropriada, fora da entidade.

O auditor quanto aos procedimentos de auditoria poderá utilizar a amostragem para retirar conclusões acerca da população, de onde a amostra é selecionada. Constituem prova de auditoria suficiente e apropriada os resultados dos procedimentos de auditoria tais como indagação, inspeção (documentar a existência física de ativos), observação, confirmação, recálculo, a reexecução (ISA 500). Poderá ainda utilizar a confirmação externa, uma vez que é obtida por resposta direta escrita ao auditor. O auditor tem ainda à sua disposição no início, durante e no final da auditoria os procedimentos analíticos substantivos, nomeadamente simples comparações; análises complexas suportadas em técnicas estatísticas, investigação das flutuações, comparação de informação com períodos anteriores e/ou orçamentos, previsões.

O objetivo final de uma auditoria financeira, para o auditor, consiste em formar uma opinião e relatar sobre demonstrações financeiras (ISA 705), e para isso o auditor emite um relatório escrito e concluir que as DF'S estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável. Neste caso o auditor emite uma opinião não modificada.

A opinião poderá ser modificada, quando o auditor conclua que as DF's não estão isentas de distorção material, ou não for capaz de obter prova suficiente e apropriada. Nestes casos poderá emitir uma opinião com reserva, caso as distorções nas DF's não sejam profundas; em contrário, caso as distorções sejam materiais e profundas para as DF's poderá efetuar uma opinião adversa; por fim poderá emitir uma escusa de opinião caso os efeitos das distorções forem materiais e profundos, derivados da falta de prova de auditoria ou caso tenha obtido prova de auditoria suficiente e apropriada, existam múltiplas incertezas que no seu acumulado causem efeitos nas DF's.

Adicionalmente o auditor poderá efetuar comunicações adicionais no relatório, de alguma matéria que apesar de estar refletida nas DF's o auditor pretende efetuar uma chamada de atenção aos utilizadores para a compreensão do facto.

7 Questões de investigação

Dá apresentação da revisão da literatura, com exposição dos conteúdos mais pertinentes, estamos em condições de apresentar algumas questões:

Tabela 1- Questões de Investigação

Questões	
Questão n° 1	Os mecanismos fraudulentos conducentes ao planeamento fiscal abusivo, evasão e elisão fiscal são complexos e de difícil deteção/enquadramento?
Autor/Legislação	Relatório sobre os crimes financeiros e a elisão e evasão fiscais ¹⁴
Questão n° 2	O planeamento fiscal é um mecanismo legal e assente na legislação?
Autor/Legislação	Fernandes S., Amândio 2008 (Pág. 13); Lei 26/2020, de 21 de julho
Questão n° 3	Compete ao auditor validar as leis e regulamentos utilizados pelo órgão de governação das entidades?
Autor/Legislação	ISA 200 e ISA 250 (2018)
Questão n° 4	As problemáticas associadas em matéria de planeamento, elisão e evasão fiscal influenciam a definição dos trabalhos de auditoria a desenvolver?
Autor/Legislação	ISA 300; Costa (2019, pp. 10-11); Amorim
Questão n° 5	O auditor pode, por força de requisitos éticos ou legais, relatar a uma entidade apropriada fora da entidade, em caso de fraude.
Autor/Legislação	ISA 240 e ISA 250 (2018)

Fonte: Elaboração Própria

O próximo capítulo destina-se a definir a metodologia a ser aplicada na obtenção de respostas face as questões enunciadas.

¹⁴ Resolução do Parlamento Europeu, de 26 de março de 2019, sobre crimes financeiros e a elisão e a evasão fiscais (2018/2121(INI));

CAPÍTULO II – METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO

8 Conceito e técnicas de análise

Segundo Kauark, F.S, Manhães, F.C. e Medeiros, C.H, (2010), “*a metodologia é a explicação minuciosa, detalhada, rigorosa e exata de toda ação desenvolvida no método (caminho) do trabalho de pesquisa. É a explicação do tipo de pesquisa, do instrumental utilizado (questionário, entrevista), do tempo previsto, da equipe de pesquisadores e da divisão do trabalho, das formas de tabulação e tratamento dos dados, enfim, de tudo aquilo que se utilizou no trabalho de pesquisa; (...) a metodologia é composta de partes que descrevem o local, os sujeitos, o objeto de estudo, os métodos e técnicas, que muitas vezes estão descritos como procedimentos da pesquisa, as limitações da pesquisa, o tratamento de dados*”¹⁵.

No dicionário da língua portuguesa (2011, pág. 519), é descrito metodologia como “*conjunto de regras ou processos usados no ensino de uma ciência ou arte*” e investigação (pág. 457) como “*1 pesquisa detalhada e metódica de algo 2 conjunto de estudos e pesquisas sobre um tema, geralmente de carácter científico*”.

Clara P. Coutinho (2014) descreve metodologia como “*os diversos meios que ajudam e/ou orientam o investigador na sua busca do conhecimento*”, citando ainda Bisquerra (1989) quanto aos “*métodos de investigação constituem o caminho para chegar ao conhecimento científico, (sendo) o conjunto de procedimentos que servem de instrumentos para alcançar o fim da investigação (...) interessando-se mais pelo processo de investigação do que pelos resultados*.”

Este capítulo destina-se a definir a linha condutora para obtenção de resultados, tendo por base um plano detalhado e organizado do trabalho de investigação a efetuar definindo assim a metodologia, partindo das questões enunciadas na revisão da literatura.

A maioria de autores classifica dois tipos de métodos mais usuais: métodos quantitativos e métodos qualitativos, podendo existir uma combinação de ambos no trabalho de investigação (mista).

De acordo com Fortin (1996), citado por Arsénio (2017)¹⁶ é possível definir métodos quantitativos como: “*É um processo sistemático de colheita de dados*

¹⁵ Kauark, F.S, Manhães, F.C. e Medeiros, C.H, (2010); *Metodologia da pesquisa, um guia prático*; Via Litterarum Editora; Brasil; Pág. 53 a 54;

¹⁶ Arsénio, A.R.V, (2017), *Combate à evasão fiscal em Portugal: Impacto da implementação do sistema e-fatura*; Tese de mestrado em Gestão Fiscal, do Instituto Superior em Gestão; Lisboa; Pág. 50 a 51;

observáveis e quantificáveis. É baseado na observação de factos objetivos, de acontecimentos e fenómenos que existem independentemente do investigador. Assim, esta abordagem reflete um processo complexo, que conduz a resultados que devem conter o menor enviesamento possível.

Está mesma citação inclui uma referência quanto aos métodos qualitativos: *“Está preocupado com uma compreensão absoluta e ampla do fenómeno em estudo. Ele observa, descreve, interpreta e aprecia o meio e o fenómeno tal como se apresentam, sem procurar controlá-los. O objetivo desta abordagem de investigação utilizada para o desenvolvimento do conhecimento é descrever ou interpretar mais do que avaliar.”*

Para (Ferreira & Carmo, 2008, pp. 196-198) *“os objetivos da investigação quantitativa consistem essencialmente em encontrar relações entre variáveis, fazer descrições recorrendo ao tratamento estatístico de dados recolhidos, testar teorias”* tendo como característica a objetividade e orientada para os resultados, na obtenção de dados fiáveis e sólidos. Versus numa investigação qualitativa é caracterizada pela *“descrição rigorosa e resultar diretamente dos dados recolhidos (...) os dados incluem transcrições de entrevistas, registos de observações, documentos escritos (...) fotografias e gravações de vídeo. (...) Neste método dá-se uma grande importância a validade do trabalho realizado”*.

A definição da amostra a estudar é também uma característica presente na definição dos métodos qualitativos e quantitativos, uma vez que *a investigação qualitativa tipicamente focaliza-se em amostras relativamente pequenas, ou mesmo casos únicos, selecionados intencionalmente, enquanto a investigação quantitativa tem como base amostras de maiores dimensões selecionadas aleatoriamente* (Ferreira & Carmo, 2008, p. 209).

As duas abordagens têm pressupostos diferentes, no entanto podem ser utilizadas em conjunto de forma a *“solidificar”* a investigação permitindo uma melhor compreensão dos fenómenos, obter resultados mais seguros, sem enviesamento (Ferreira & Carmo, 2008).

9 Metodologia de investigação adotada

Para a definição da metodologia de investigação é necessário percorrer algumas etapas:

1. Efetuar uma leitura atenta da revisão da literatura;
2. Formular o objetivo do trabalho;
3. Definir as hipóteses de estudo face as questões de investigação/problema;
4. Definir as variáveis;
5. Estruturar o plano de investigação;
6. Testar as hipóteses;
7. Descrever e preparar os dados para análise e mensurar as relações entre as variáveis;
8. Comparar os resultados esperados com os encontrados e as discrepâncias;
9. Aferir as conclusões.

O objetivo da presente dissertação e investigação prende-se em perceber não só a conduta dos auditores perante asserções implícitas ao planeamento, evasão e elisão fiscal praticado pelas empresas, mas também apreciar a opinião profissional nesta matéria, obtidas através dos trabalhos de auditoria, quer por uma Certificação Legal de Contas, quer por outros trabalhos de garantia da fiabilidade das demonstrações financeiras.

Face ao objetivo enunciado será necessário definir os métodos e processos a serem aplicados na obtenção de resultados assim como na apreciação dos mesmos. Não existe um método único e exclusivo, a junção de vários métodos permite obter resultados mais robustos e sólidos.

Com a realização de questionários pretende-se obter os dados estatísticos de uma amostra, representantes da população semelhante, sendo este o método quantitativo aplicado na presente dissertação. Pretende-se obter conclusões sobre a relação entre duas ou mais variáveis dentro de um público-alvo.

9.1 Método de definição das Hipóteses

É necessário agora enunciar as hipóteses face às questões de investigação levantadas. Pretende-se testar cada hipótese e suportar a teoria adjacente, com dados empíricos, respondendo a questões que levem à comprovação efetiva da hipótese levantada.

Para Ferreira & Carmo (2008, p. 230) “*as hipóteses ou questões formuladas orientam a recolha de informação*”, pelo que constituem um processo com finalidade de obter os resultados, sendo um mecanismo relevante na descrição e definição da população em estudo bem como das variáveis envolvidas de um problema.

Para que as hipóteses levantadas sejam adequadamente testadas é necessário “*definir o problema sobre o qual seja possível realizar a investigação, isto é, um problema relativamente ao qual haja informação disponível*” (Ferreira & Carmo, 2008, p. 230). A dimensão do problema, mais restrito ou mais amplo, constitui uma variável a ter em conta na formulação das questões, pois serão adstritas a um problema ou mais genéricas. As hipóteses devem estar relacionadas com os métodos a serem utilizados na investigação de forma a serem testadas empiricamente. Devem ser claras, com conceitos claramente definidos, passíveis de julgamento de valor.

Podemos definir hipóteses como “*sendo supostas respostas para um problema em questão. A utilização de hipótese (...) pode trazer alguns benefícios, como: Delimitar o campo de estudo; prever factos com certa probabilidade de acertos, (...) a hipótese passa por dois processos, são eles: (1) Formulação da hipótese e (2) Teste da Hipótese. Com o objetivo de buscar soluções para o estudo em questão, as hipóteses podem ser comprovadas ou refutadas. Ambos os casos são muito importantes, pois são considerados fontes de conhecimento para o problema estudado*”, citando (FASTFORMAT, 2019).

Para Punch, citado por Coutinho (2013, p. 48) hipótese “*é uma previsão de resposta para o problema de investigação*”.

Para (Sgarbi, 2014) “*uma hipótese é uma afirmação que pode ser desafiada. Como tal, uma hipótese de trabalho é uma frase que possibilita questionar o "Como?", "De que modo?" e o Porquê? de algo. O objetivo de uma hipótese é aclarado com a questão "Para quê?"*”.

9.2 Hipóteses de Análise

A revisão da literatura permitiu a tipificação de alguns esquemas/mecanismos fraudulentos em matéria de planeamento fiscal, evasão e elisão fiscal que conferem fraude fiscal, pelo comportamento ilícito dos sujeitos passivos que procuram obter vantagens económicas na não aplicação ou em diminuição da sujeição a impostos.

Um dos fatores que leva à prática de atos fraudulentos assenta na legislação complexa, tal como indica Castro (2014, p. 22, citando diversos autores¹⁷) “... o sistema fiscal português é complexo e difícil, volátil e instável no tempo. De facto, A complexidade da lei fiscal também demove as pessoas do cumprimento escrupuloso das suas obrigações fiscais e facilita a evasão...”.

No ponto 4 da Resolução do Parlamento Europeu, de 26 de março de 2019, sobre crimes financeiros e a elisão e a evasão fiscais “*recorda que as jurisdições fiscais apenas controlam as questões fiscais que dizem respeito ao território da sua competência, ao passo que os fluxos económicos e alguns contribuintes, como as empresas multinacionais e os indivíduos com elevado património líquido, operam a nível mundial*”, por exemplo as transferências de lucros entre países.

As diferentes motivações intrínsecas aos sujeitos e os diversos fatores e situações, nomeadamente económicos, políticos, técnicas e psicológicas, a inexistência de procedimentos internos, ou equipas de auditoria interna, ou em entidades que não sejam adequadas de políticas eficientes no combate a fraude fiscal, contribuem para a diversidade de esquemas de corrupção arquitetados nas entidades.

A fraude carrossel constitui um mecanismo complexo e difícil perceção, é caracterizada por um planeamento muito sofisticado, estando associado à simulação de negócio, liquidação e dedução em sede de IVA, por mais que dois sujeitos passivos em aquisições intracomunitárias de forma contínua, entrando e saindo entidades do circuito. Trata-se “*de um tipo de fraude organizada e cujo objetivo é obter indevidamente dinheiro de reembolso do IVA, este crime é praticado por peritos que dominam o sistema de tributação europeu, conhecendo bem as suas principais fraquezas*” (Guerreiro, 2017).

¹⁷ Autores referidos no documento tal como Soares, Domitília Diogo, Percepção Social da Fiscalidade em Portugal. Um Estudo Exploratório, Coimbra, Almedina, 2004, pág.141; e Antunes, Francisco Vaz, ob. cit., pá.7;

Desta forma identifico a 1ª questão: **Os mecanismos fraudulentos conducentes ao planeamento fiscal abusivo, evasão e elisão fiscal são complexos e de difícil deteção/enquadramento?**

Face às questões enunciadas podemos aferir a primeira hipótese de investigação:

Por vezes é difícil determinar os mecanismos fraudulentos de evasão e elisão fiscal, dada a sua complexidade, abrangência territorial bem como as limitações da legislação.

No Decreto-Lei 29/2008 de 25 de fevereiro, art.º 3, o legislador define claramente conceitos importantes nesta matéria

- a) Planeamento fiscal - *“qualquer esquema ou actuação que determine, ou se espere que determine, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal por sujeito passivo de imposto”*;
- b) *“Esquema, qualquer plano, projecto, proposta, conselho, instrução ou recomendação, exteriorizada expressa ou tacitamente, objecto ou não de concretização em acordo ou transacção”*;
- c) *“Actuação, qualquer contrato, negócio ou conjunto de negócios, promessa, compromisso, estrutura colectiva ou societária, com natureza vinculativa ou não, unilateral ou plurilateral bem como qualquer operação ou acto jurídico ou material, simples ou complexo, realizado, a realizar ou em curso de realização”*;
- d) *“Vantagem fiscal, a redução, eliminação ou diferimento temporal de imposto ou a obtenção de benefício fiscal, que não se alcançaria, no todo ou em parte, sem a utilização do esquema ou a actuação”*.

O planeamento é um conceito colocado em prática pelos gestores na definição de orçamentos anuais, ou por áreas de negócios, etc. e constitui um mecanismo de apoio a decisões estratégicas de uma entidade, permitindo a minimização de custos de natureza comercial, industrial, financeiros, laboral e fiscais. Desta forma o planeamento fiscal é tão importante, na medida em que a legislação em vigor poderá potenciar um negócio ou constituir obstáculos. Está em causa a poupança em impostos permitida pelo legislador nos diversos diplomas legislativos. No entanto poderá potenciar o contrário, o

aproveitamento de lacunas, a complexidade da legislação, ou até mesmo omissão ou inexistência de leis que permitam um planeamento fiscal abusivo e ilícito.

Assim é possível aferir a 2ª questão: **O planeamento fiscal é um mecanismo legal e assente na legislação?**

Por outro lado, pela ISA 200¹⁸, os trabalhos efetuados pelo auditor numa auditoria às DF's tem como finalidade aumentar o grau de confiança dos destinatários das DF's, tais como investidores, empregados, fornecedores, clientes, governo, público em geral, e todos aqueles Stakeholders com algum tipo de interesse nos resultados de uma entidade.

Ora nesse âmbito os auditores necessitam de validar não só a informação contida nas DF's, mas também as leis e regulamentos a que a entidade está sujeita quer pela sua natureza quer pelas operações que pratica, de forma a confirmar se as DF's contêm os efeitos materiais esperados pela aplicação a legislação.

Na ISA 250 (International Federation of Accountants, Dezembro 2018, pp. 232-233) é ainda explícito a responsabilidade pelo cumprimento de Leis e Regulamentos, sendo da *“responsabilidade do órgão de gestão, com supervisão dos encarregados da governação, assegurar que as operações da entidade sejam conduzidas de acordo com as disposições das leis e regulamentos (...), o auditor não é responsável por evitar o incumprimento e não pode esperar que detete o incumprimento de todas as leis e regulamentos”* bem como as limitações inerentes a uma auditoria pois *“existe um risco inevitável de que algumas distorções materiais nas DF's possam não ser detetadas, mesmo quando a auditoria seja devidamente planeada e executada”*.

Podemos então colocar a seguinte questão nº 3: **Compete ao auditor validar as leis regulamentos utilizados pelo órgão de governação das entidades?**

Face às questões enunciadas podemos aferir a segunda hipótese de investigação:

O trabalho efetuado pelo auditor permite verificar o cumprimento e aplicação de leis e regulamentos a que a entidade está sujeita, mas pode não ser suficiente para detetar planeamento fiscal abusivo, evasão e elisão fiscal.

¹⁸ ISA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais; Edição 2016-2017, Volume I, IAASB

Tendo em conta toda a informação já transmitida em matéria fiscal para a hipótese de investigação nº1, verifica-se a complexidade genérica do tema. Assim pretende-se aferir se nas diversas fases que compõem o processo de auditoria, o tema é objeto de elevada importância e se é sujeito a maior ou menor implementação de procedimentos analíticos, para identificação e avaliação de risco.

Uma auditoria engloba várias fases já descritas na revisão da literatura, sendo das mais importantes a fase de planeamento, *não é uma fase isolada de uma auditoria, mas sim um processo contínuo e iterativo*, descrito na ISA 300¹⁹ como a forma de *estabelecer estratégia global de auditoria para o trabalho e desenvolver um plano de auditoria*, de modo que esta seja executada de maneira eficaz e eficiente. *Um planeamento adequado favorece a auditoria de DF's, nomeadamente ajuda o auditor a dedicar atenção apropriada às áreas relevantes da auditoria.*

A referente ISA 300 (International Federation of Accountants, Dezembro 2018), no paragrafo A12, refere ainda que *o planeamento inclui a necessidade de o auditor considera matérias como:*

- *a obtenção de um conhecimento geral do quadro legal e regulamentar aplicável à entidade e de como a entidade o cumpre;*
- *Os procedimentos analíticos a aplicar como procedimentos de avaliação do risco;*
- *A determinação da materialidade;*
- *O envolvimento de peritos;*
- *A execução de outros procedimentos de avaliação do risco;*

Citando Amorim, *“o trabalho do auditor (...) pode ser fundamental na promoção de procedimentos destinados a fiscalizar as áreas de maior risco fiscal e averiguar o cumprimento das obrigações contabilísticas e fiscais e assim certificar-se da fiabilidade e credibilidade das demonstrações financeiras. Os procedimentos devem ser adaptados ao tipo de empresa, ao volume de negócio, ao setor de atividade e às obrigações legais a respeitar”.*

Para Costa (2019, pp. 10-11), defende que o *“panorama fiscal não se extingue numa aplicação taxativa de leis tributárias a realidades fixas, (...) é imperioso a*

¹⁹ International Federation of Accountants. (Dezembro 2018). Manual das Normas Internacionais de Controlo que Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados Parte I (2018 ed.). (OROC, Trad.) IFAC. Obtido em 01 de 06 de 2021, páginas 293, 296.

interpretação e adaptação à realidade do sujeito passivo (...) mostrando-se relevante para o auditor que na fase de planeamento, se compreenda a estrutura da sociedade a auditar, a sua atividade e forma de a exercer, e os diplomas legais que abrange, a sociedade e a sua atividade, (...) para um correto enquadramento do ponto de vista fiscal”.

Podemos então colocar a seguinte questão nº 4: **As problemáticas associadas em matéria de planeamento, elisão e evasão fiscal influenciam a definição do planeamento e das restantes fases do processo de auditoria?**

Face à questão enunciada podemos aferir a terceira hipótese de investigação:

O planeamento fiscal, evasão e elisão fiscal constituem uma variável com influência na definição dos trabalhos de auditoria, na fase de planeamento e em todo o processo de auditoria.

É de extrema importância analisar a responsabilidade do auditor perante uma suspeita de algum mecanismo conducente a fraude fiscal.

Para Graeff & Barreto (2011, p. 198) afirma que o “*auditor localiza, relata a correção dos erros, mas não é da sua responsabilidade a execução da correção. O auditor não é responsável pela prevenção ou deteção de erros e fraudes, ele está encarregado em obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis não contenham distorções relevantes, causadas por fraude e erro*”.

A ISA 240²⁰ – “As responsabilidades do auditor relativas a fraude numa auditoria de demonstrações financeiras” (p.182) prioriza a responsabilidade sendo primariamente, “*pela prevenção e deteção de fraude cabe aos encarregados da governação da entidade e ao órgão de gestão*” e indica ainda fatores para aumento da prevenção e diminuição do risco de fraude.

No paragrafo relativo a responsabilidade do auditor (p.183) refere ainda “*o auditor que conduza uma auditoria de acordo com as ISA é responsável por obter garantia razoável de fiabilidade de que as DF’s tomadas como um todo estão isentas de distorção material causada por fraude ou erro. Dadas as limitações inerentes de uma auditoria,*

²⁰ International Federation of Accountants. (dezembro 2018). Manual das Normas Internacionais de Controlo que Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados Parte I (2018 ed.). (OROC, Trad.) IFAC. Obtido em 01 de 06 de 2021, páginas 180 a 229;

existe um risco inevitável de que algumas distorções materiais das DF's possam não ser detetadas, embora a auditoria seja devidamente planeada e executada” e tífica a fraude como “esquemas sofisticados e cuidadosamente organizados concebidos para ocultar, como falsificação, falha deliberada do registo de transações ou declarações ao auditor que sejam intencionalmente enganadoras”.

Relativamente ao incumprimento de leis e regulamentos a ISA 240 (p.184) indica *“o auditor pode ter responsabilidades adicionais impostas por lei, regulamento ou requisitos éticos relevantes relativamente ao incumprimento, por parte da entidade de leis e regulamentos, incluindo fraude”*, devendo perante situações de fraude determinar se tais requisitos *“exijam o relato a uma entidade apropriada fora da entidade e estabeleçam responsabilidades pelas quais o relato a uma entidade apropriada fora da entidade possa ser apropriado nas circunstâncias”* (pag.192).

Cabe ainda ao auditor em *“situações de incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos, determinar se não necessárias medidas adicionais; comunicar as situações de incumprimento a outros auditores (p.e. auditoria de grupo) e documentar os requisitos relativos a situações de incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos”* (pág. 184).

Relativamente a prova de auditoria, esclarece a ISA 250²¹ - considerações de leis e regulamentos numa auditoria de demonstrações financeiras, no parágrafo A16 – *“as declarações escritas proporcionam a prova de auditoria necessária acerca do conhecimento por parte do órgão de gestão de casos de incumprimento ou suspeita de incumprimento de leis e regulamentos, que poderão ter efeitos materiais nas DF's, porém não proporcionam por si só, prova de auditoria suficiente e apropriada.”*

Podemos então colocar a seguinte questão nº 5: **Compete ao auditor a denuncia de casos suspeitos de fraude fiscal e obter prova suficiente e apropriada?**

Face à questão enunciada podemos aferir a quarta hipótese de investigação:

O auditor pode, por força de requisitos éticos ou legais, relatar a uma entidade apropriada fora da entidade, quando detete um incumprimento ou suspeita conducente a fraude.

²¹ International Federation of Accountants. (dezembro 2018). Manual das Normas Internacionais de Controlo que Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados Parte I (2018 ed.). (OROC, Trad.) IFAC. Obtido em 01 de 06 de 2021, páginas 230 a 249;

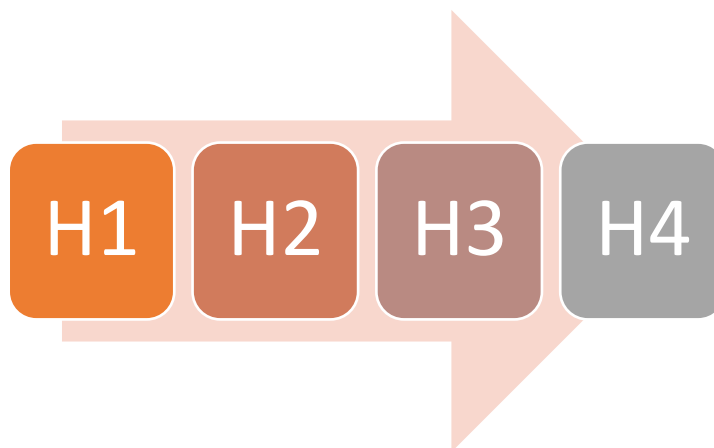
9.3 Modelo de análise

Para o tema debruçado na presente dissertação será aplicado o modelo de análise que permite expressar e validar a relação entre as hipóteses enunciadas.

Importa recordar as hipóteses definidas no ponto anterior:

1. (H1) - Por vezes é difícil determinar os mecanismos fraudulentos de evasão e elisão fiscal, dada a sua complexidade, abrangência territorial bem como as limitações da legislação.
2. (H2) - O trabalho efetuado pelo auditor permite verificar o cumprimento e aplicação de leis e regulamentos a que a entidade esta sujeita, mas pode não ser suficiente para detetar planeamento fiscal abusivo, evasão e elisão fiscal.
3. (H3) - O planeamento fiscal, evasão e elisão fiscal constituem uma variável com influência na definição dos trabalhos de auditoria, na fase de planeamento e em todo o processo de auditoria.
4. (H4) - O auditor pode, por força de requisitos éticos ou legais, relatar a uma entidade apropriada fora da entidade, quando detete um incumprimento ou suspeita conducente a fraude.

Figura 1- Modelo de Análise



Fonte: Elaboração Própria

A definição das hipóteses de investigação está assente em 4 eixos que se traduzem no objetivo da hipótese, estando interligadas entre si e no objetivo final de auditoria, e que são eles:

1. Dificuldade em Determinar/identificar um mecanismo de evasão e elisão fiscal;
2. Conhecimento do auditor de leis e regulamentos das empresas;
3. Variável com influência significativa da definição do planeamento e restantes fases dos trabalhos de auditoria;
4. Responsabilidade no relato a entidades externas, em caso de suspeita;



Na primeira hipótese é abordado a dificuldade, ao auditor, em detetar mecanismos conducentes a fraude fiscal por via da evasão e elisão fiscal e planeamento fiscal abusivo (H1). Assim o trabalho efetuado pelo auditor permite conhecer as leis e regulamentos aplicáveis a cada setor de atividade e em específico às empresas em sede de auditoria (H2). Sem esse conhecimento torna-se inexecutável a deteção preliminar de tais factos fraudulentos.



Com o conhecimento adquirido pelo auditor na H2 pode não ser suficiente para detetar incumprimentos fiscais, uma vez que não se pode esperar que o auditor detete o incumprimento de todas as leis e regulamentos numa auditoria, ou seja, espera-se obter uma garantia razoável de fiabilidade, ou seja, não é absoluta. *Não se espera que o auditor reduza o risco de auditoria a zero, tendo em conta as limitações inerentes numa auditoria, que resulta do facto da maior parte da prova de auditoria sobre a qual o auditor tira conclusões e baseia a sua opinião ser persuasiva e não conclusiva* (ISA 200 – parágrafo A48.)²². Por conseguinte a definição da natureza dos procedimentos de auditoria e dos recursos suficientes carecem de planeamento e estratégia por parte do auditor, tendo em conta o relato financeiro a auditar e o período de tempo razoável necessário para executar eficazmente e obter uma garantia razoável da fiabilidade das DF's.

²² International Federation of Accountants. (dezembro 2018). Manual das Normas Internacionais de Controlo que Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados Parte I (2018 ed.). (OROC, Trad.) IFAC. Obtido em 01 de 08 de 2021, páginas 109;



Com a informação obtida e documentada resultante do trabalho de auditoria (H2) aplicado nas diversas fases (H3), e se perante a deteção de *esquemas sofisticados e cuidadosamente organizados* (H1) *concebidos para ocultar, como falsificação, falha deliberada do registo ou transações, ou declarações ao auditor que sejam intencionalmente enganadoras* (ISA 240 – pág.183), compete ao auditor relatar a entidades externas quando tal responsabilidade é imposta por lei, regulamento ou requisitos éticos relevantes (H4). A hipótese 4 é um combinar de toda a informação recolhida anteriormente que permitirá ao auditor o devido relato a entidades externas, caso de aplique. Não quer dizer que o trabalho do auditor esteja terminado, permite ao mesmo avaliar a sua capacidade na continuidade do trabalho.

9.4 Recolha de dados

Para o teste das hipóteses recorreu-se a elaboração de um questionário, enviado para Revisores Oficiais de Contas, constantes da Lista de Registro Público, do site da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

Para Gil (2008, p. 121) “*pode-se definir questionário como a técnica de investigação composta por um conjunto de questões que são submetidas a pessoas com o propósito de obter informações sobre conhecimentos, valores, interesses, expectativas, aspirações, temores, comportamento presente ou passado, etc.*”.

Tal questionário foi enviado através de email, e consentido pelo inquirido, através da resposta afirmativa ao ponto 1 do questionário, constante do apêndice 1, sendo este totalmente anónimo, tomando conhecimento dos objetivos e características do estudo em causa, a fim de se encontrar em conformidade com o Regulamento Geral de Proteção de Dados, bem como do período para resposta sendo definido entre os dias 12 de julho e 31 de julho, do presente ano 2021.

As primeiras questões destinam-se a conhecer o perfil da amostra e as restantes para validação das hipóteses apresentadas, traduzindo os objetivos da pesquisa em questões específicas.

Com o questionário pretende-se compreender a posição dos auditores perante as situações estudadas e perceber as variáveis com maior influência no tema assim como validar as hipóteses definidas.

Tem como vantagem a resposta anónima, a flexibilidade da escolha do horário para elaboração das respostas e sem influência do investigador.

Optei pela elaboração de questões fechadas, de forma a que seja escolhida uma alternativa dentro das que são apresentadas na lista, de forma a serem mais facilmente processadas e uniformes para as várias questões.

No presente questionário veremos uma adaptação da escala de Likert, que consiste na apresentação de uma afirmação, pede-se que avaliem o seu nível de concordância ou discordância com o afirmado, e é fornecido uma escala com diferentes intensidades.

Segundo Negas (2021, p.24-26) “*escalas de Likert são escaladas comumente utilizadas, sobretudo nas ciências sociais, e nelas há uma correspondência entre*

variáveis qualitativas ordinais e variáveis quantitativas discretas”; “*é uma conversão de “sentimentos e sensibilibidades” ou percepções (uma escala qualitativa ordinária) numa escala quantitativa com potencialidades para uma análise estatística completa*”.

Para o autor existem cinco níveis: **concordo plenamente**; **concordo**; **indeciso**; **discordo**; e **discordo totalmente**. Esta escala não mede “*o quanto uma atitude é mais ou menos favorável*” (Gil, 2008, p. 143), mas sim, os indagados ao responderem especificam o nível de concordância com uma afirmação.

Assim sendo, foram utilizados quatro níveis para as respostas, nomeadamente:

- **Discordo** → não concordância;
- **Concordo parcialmente** → concordância;
- **Concordo totalmente** → concordância;
- **Não concordo nem discordo** → não concordância.

A escala apresentada será a mais plausíveis para o universo da amostra, traduzindo em diferentes níveis, desde a opção em que o auditor possui convicções, opinião formulada e por isso concorda totalmente, ou parcialmente, ou discorda com as afirmações, ou em alternativa para o facto de que o auditor não possui opinião formulada, ou não querendo expor a sua posição, poderá optar por não concordo nem discordo, não existindo o intermédio entre o discordo e discordo totalmente.

Dada a limitação no tempo para a elaboração da presente dissertação por motivos profissionais, o questionário foi elaborado via Microsoft Forms e os dados para suporte às conclusões e ao estudo empírico trabalhados em Microsoft Excel.

9.4.1.1 Definição da população e amostra

Para Pedrosa & Gama (2016, p. 314 a 316) existe um conjunto de propriedades que caracterizam os fenómenos de natureza aleatória associados a uma população. A informação pretendida poderá ser obtida através de uma enumeração completa da população, para populações finitas. No caso de populações infinitas torn-se inviável tal método, e por isso recorre-se amostragem.

Os mesmos autores classificam ainda população como “*o conjunto de todos os objetos cujas características pretendemos estudar e que amostra é qualquer subconjunto finito da população*”.

Para Murteira, Ribeiro, Silva, Pimenta, & Pimenta (2015, p. 7) “*em estatística, população designa o conjunto dos elementos cujos atributos são objecto de um determinado estudo. Deste modo, as populações são os conjuntos fundamentais para efectuar análise estatísticas*”.

Para Santos C. (2018, p.16) a amostra é “*o subconjunto da população, e deverá ser representativo dessa mesma população para que os resultados obtidos através da observação de amostra sejam, tanto quanto possível, semelhantes com os que se obteriam se tivesse sido estudada toda a população*”.

A presente dissertação debruçasse sobre o trabalho efetuado pelos Revisores Oficiais de Contas, constituindo a população finita em estudo, cujas respostas/comportamentos, ou algum aspeto do seu comportamento é desconhecido.

Dos dados constantes do site da OROC, foram escolhidos 1 382 Revisores, em atividade (situação perante OROC) aos quais foi dirigido email com o questionário presente no apêndice a esta dissertação.

Com o intuito de perceber como se comporta a população, e assim determinar a opinião dos Revisores Oficiais de Contas, em matéria de planeamento, evasão e elisão fiscal e a sua influência nos trabalhos de auditoria, foi efetuada uma recolha de parte representativa de elementos da população, obtendo-se a amostra constituída por 62 respostas.

9.4.1.2 Caracterização da amostra

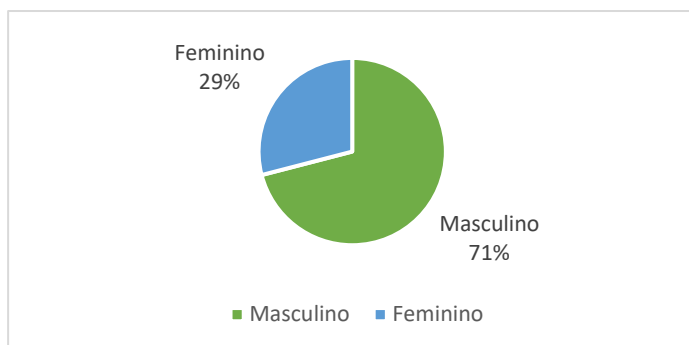
Neste capítulo serão apresentadas as características e a composição dos inquiridos que compõem amostra constituída por 62 respostas aos inquéritos (n = 62).

Para Negas, (2021, p.13-18) “*um processo estatístico começa pela identificação de um contexto e do estudo que se pretende realizar seguido da recolha, da descrição e da análise de um conjunto de observações (...) esta fase do processo é o objetivo da Estatística Descritiva ou Análise Exploratória de Dados*”.

Para a mesma autora, a Estatística descritiva “*utiliza processos numéricos e construção de gráficos para estabelecer padrões num conjunto de dados, para sintetizar informação revelada por esses dados e apresentar formas convenientes de explicitar as relações entre eles*”.

Da amostra 44 pessoas são do sexo masculino sendo representativa de 71% da amostra e 18 são do sexo feminino, representando 29% da amostra, tal como verificado no gráfico 1 - género dos inquiridos.

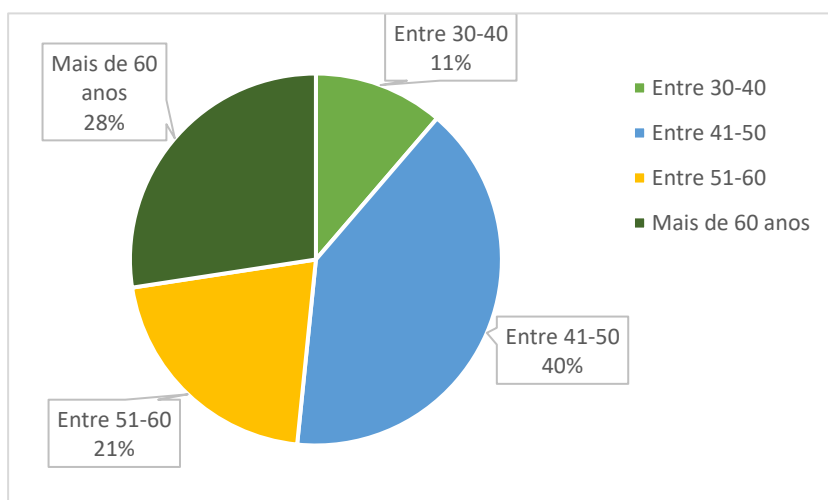
Gráfico 1 - Género dos Inquiridos



Fonte: Elaboração Própria

Pelo gráfico 3 – Idades ROC's, podemos observar que 11% dos inquiridos tem idades compreendidas entre os 30 e 40 anos (7 ROC's); entre os 41 anos e 50 anos encontram-se 40% dos inquiridos (25 ROC's); entre os 51 anos e 60 anos verifica-se 21% (13 ROC's) e por fim com mais de 60 anos verificamos 28% (17 ROC's).

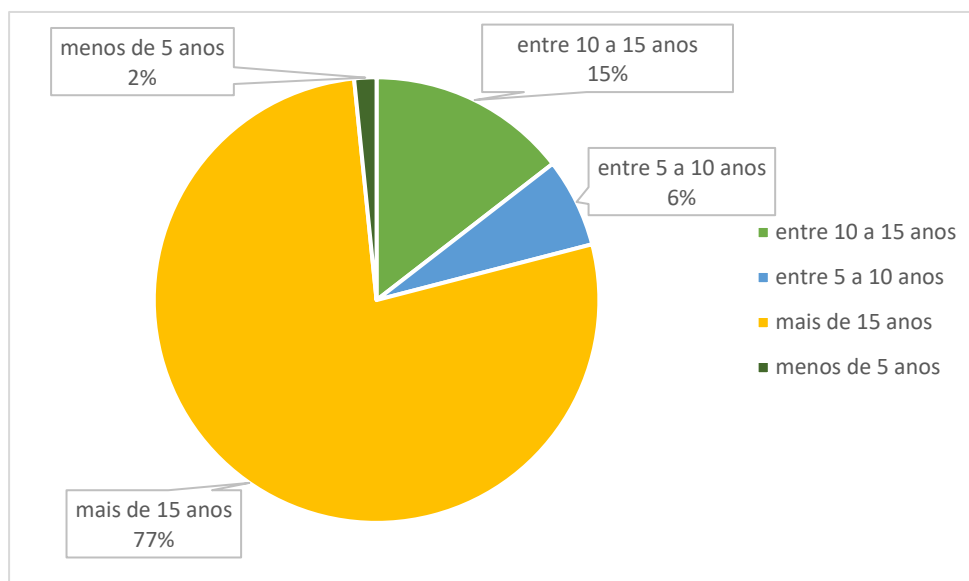
Gráfico 2- Idade ROC's



Fonte: Elaboração Própria

Relativamente à experiência profissional, 1 dos inquiridos (2%) tem ainda um reduzido nº de anos de experiência (menos de 5 anos); 4 dos inquiridos entre 5 e 10 anos de experiência (6%); 9 dos inquiridos entre 10 e 15 anos (15%) e por fim 48 dos inquiridos mais de 15 anos de experiência (77%), tal como demonstrado no gráfico 3.

Gráfico 3- N° de anos experiência profissional ROC's



Fonte: Elaboração Própria

Tabela 2 - Conjugação características da amostra

Género	Idades	Experiência profissional	N° Pessoas	Percentagem (%)
Feminino	Entre 51-60	mais de 15 anos	3	4,84%
		entre 10 a 15 anos	1	1,61%
	Entre 41-50	entre 5 a 10 anos	1	1,61%
		mais de 15 anos	8	12,90%
		entre 10 a 15 anos	4	6,45%
		mais de 15 anos	1	1,61%
Feminino Total			18	29,03%
Masculino	Mais de 60 anos	entre 10 a 15 anos	1	1,61%
		mais de 15 anos	16	25,81%
	Entre 51-60	mais de 15 anos	10	16,13%
		entre 10 a 15 anos	3	4,84%
	Entre 41-50	entre 5 a 10 anos	3	4,84%
		mais de 15 anos	9	14,52%
		mais de 15 anos	1	1,61%
		menos de 5 anos	1	1,61%
		Masculino Total		
Total Geral			62	100,00%

Fonte: Elaboração Própria

A maioria dos elementos que constituem a amostra são do sexo masculino, com idade superior aos 51 anos e conseqüentemente com mais de 15 anos de experiência. No caso dos elementos do sexo feminino destaca-se que a maioria em idades compreendidas entre os 41 e 50 anos e mais de 15 anos de experiência. Para o universo de inquiridos

entre os 30 e 40 anos são majoritariamente do sexo feminino e possuem experiência profissional entre 10 a 15 anos (tabela 2 – conjugação características da amostra).

CAPÍTULO III– ESTUDO EMPÍRICO

10 Apresentação Estudo empírico

Para Negas, (2021, p.13-18) “após a recolha de dados o estudo estatístico deve seguir-se com a organização dos mesmo em sequências, tabelas e representá-los graficamente para se poder, com maior facilidade, observar possíveis padrões e tendências”.

Será apresentado neste capítulo as respostas obtidas face às questões enunciadas no inquérito, que permitem validar as hipóteses definidas e desenvolver uma teoria generalizada sobre a investigação.

10.1 Apresentação e interpretação dos resultados

Para **validar a hipótese H1** - por vezes é difícil determinar os mecanismos fraudulentos de evasão e elisão fiscal, dada a sua complexidade, abrangência territorial bem como as limitações da legislação – enunciaram-se as seguintes questões:

Tabela 3 - Questões para validar hipótese 1

Questão 5
Por vezes é difícil determinar os mecanismos fraudulentos de evasão e elisão fiscal numa auditoria.
Questão 6
Para cada um dos seguintes mecanismos fraudulentos classifique numa escala de 0 a 5, o grau de complexidade na deteção numa auditoria, em que 0 é claramente detetável e 5 extremamente difícil de detetar.
Questão 7
Os seguintes factos justificam a dificuldade de deteção de fraude fiscal, numa auditoria.
Questão 8
São fatores que influenciam a ocorrência de fraude fiscal.
Questão 9
A Lei nº26/2020, de 21 de julho, revogou o Decreto-lei nº 29/2008, de 25 de fevereiro estabelece a obrigação de comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), de determinados mecanismos internos ou transfronteiriços com relevância fiscal. O presente diploma constitui um efetivo mecanismo de combate ao planeamento fiscal abusivo, elisão e evasão fiscal.
Questão 10
O modelo 58 para o cumprimento da obrigação declarativa de comunicação à AT de determinados mecanismos internos e transfronteiriços com relevância fiscal conforme previsto na Lei nº 26/2020, de 21 de julho, permite ao auditor aferir conclusões em matéria de planeamento fiscal praticado nas entidades.

A questão nº 5 é primordial na obtenção de respostas essencialmente o objetivo da mesma. Assim, mais de metade da amostra, com 60%, concorda parcialmente na dificuldade de “encontrar” os mecanismos fraudulentos de evasão e elisão fiscal numa auditoria, seguindo-se com 38,71% da amostra concorda

Fonte: Elaboração Própria

totalmente, ou seja, a amostra considera existir dificuldade numa auditoria, na determinação dos possíveis mecanismos.

Tabela 4 - Resultados questão nº 5

Respostas	Nº amostra	% da amostra
Concordo parcialmente	37	59,68%
Concordo totalmente	24	38,71%
Discordo	1	1,61%
Não concordo nem discordo	0	0,00%
Total Geral	62	100,00%

Fonte: Elaboração Própria

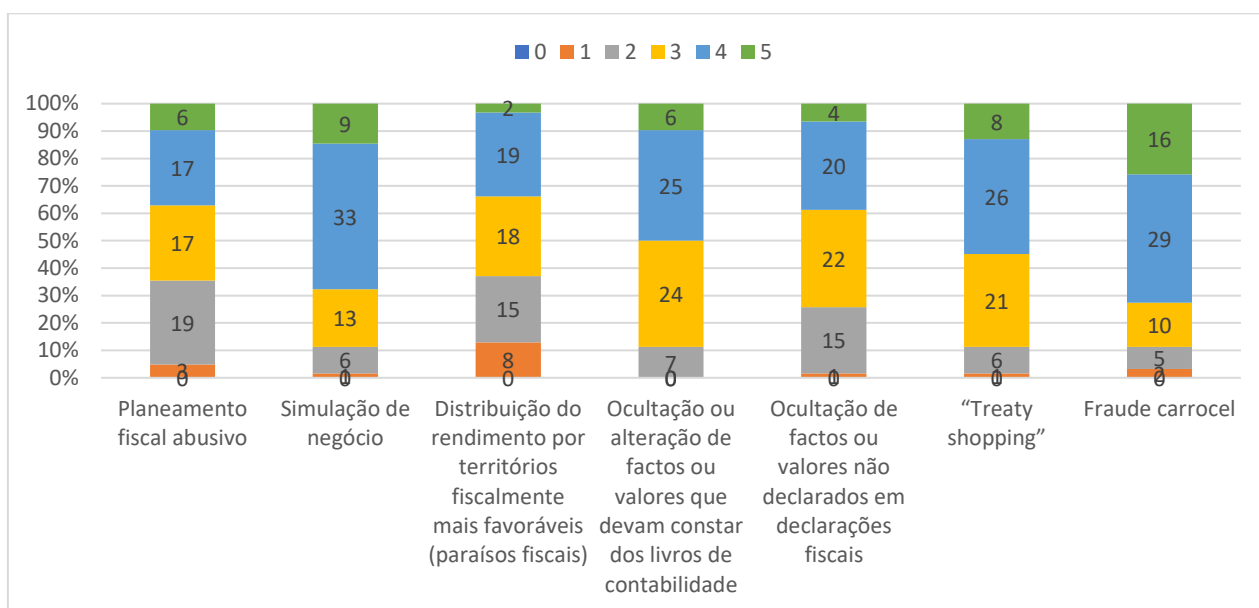
Na questão 6 pretendeu-se classificar entre 0 e 5, em que 0 é claramente detetável e 5 extremamente difícil de detetar, alguns mecanismos conducentes a fraude fiscal, de forma a perceber a sua complexidade e deteção no âmbito dos trabalhos de auditoria. Os mecanismos escolhidos são os mais conhecidos do âmbito fiscal e presentes em diversas legislações tais como no Regime Geral das Infrações Tributária, art.º 103 – Fraude, sendo alguns bastante complexos e até mesmo envolvem mais do que um território/Estado, como é o caso do “treaty shopping” e da fraude de carrocel, já apresentado na revisão da literatura.

Tabela 5 - Resultados questão 6

Mecanismos de fraude fiscal/Níveis deteção	0	1	2	3	4	5	Total
Planeamento fiscal abusivo	0%	5%	31%	27%	27%	10%	100%
Simulação de negócio	0%	2%	10%	21%	53%	15%	100%
Distribuição do rendimento por territórios fiscalmente mais favoráveis (paraísos fiscais)	0%	13%	24%	29%	31%	3%	100%
Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade	0%	0%	11%	39%	40%	10%	100%
Ocultação de factos ou valores não declarados em declarações fiscais	0%	2%	24%	35%	32%	6%	100%
“Treaty shopping”	0%	1%	10%	34%	42%	13%	100%
Fraude carrocel	0%	3%	8%	16%	47%	26%	100%
Total	0%	26%	118%	202%	273%	82%	

Fonte: Elaboração Própria

Gráfico 4- Escala deteção mecanismos de fraude fiscal



Fonte: Elaboração Própria

Com esta questão podemos verificar por um lado a dificuldade em cada um dos mecanismos indicados, ou seja, individualmente, quer por outro lado aos níveis de dificuldade apresentados. Assim verifica-se que o planeamento fiscal abusivo não é considerado claramente detetável (5%), mas também não é considerado extremamente difícil de detetar (10%), estando a um nível intermédio de deteção (85%).

Há simulação de negócio está associada a contradição entre a vontade real e a vontade declarada pelos sujeitos passivos, por forma a obter uma vantagem fiscal na liquidação menor ou nenhuma de imposto. Para amostra em questão apresenta-se como um mecanismo difícil de deteção, pois a soma dos dois últimos níveis é de 68%, o que representa a maioria da amostra.

Relativamente a distribuição de rendimentos por territórios fiscais mais favoráveis, consistindo na erosão da base tributável, e da deslocalização de lucros, principalmente por empresas multinacionais, sendo uma das grandes preocupações para os países da OCDE, a amostra classifica com os níveis 3 e 4 como os mais significativos, representativos de 60%, ou seja, de difícil deteção pelos auditores nos seus trabalhos. Para este mecanismo contribui também a legislação fiscal apelativa de outros Estados.

No mecanismo de ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade, está associado muitas vezes à vontade intrínseca dos

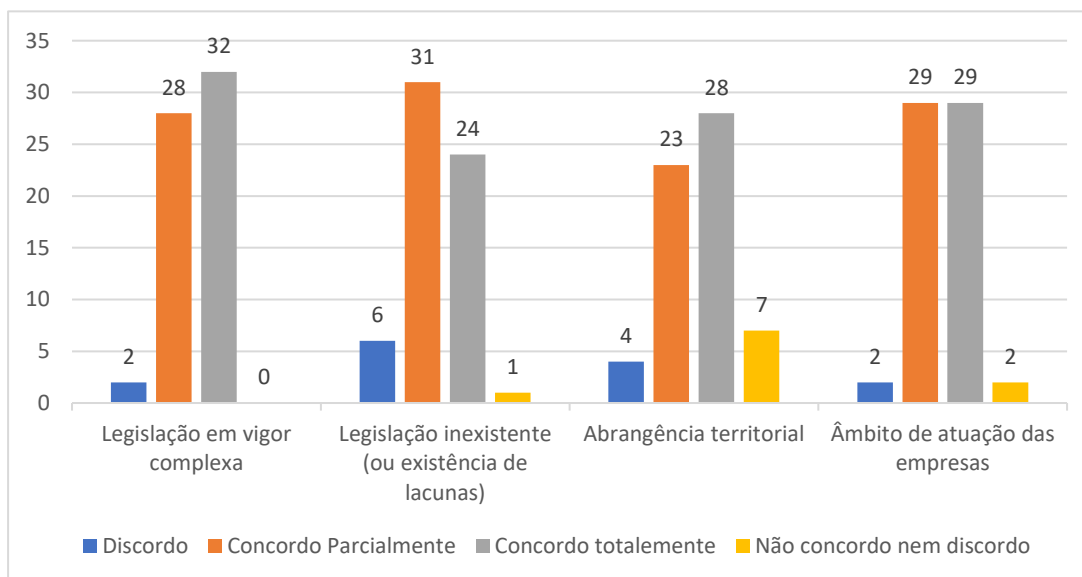
colaboradores, e pode ser cometida em conluio com a gestão. Está associado ao não registo contabilístico ou registo de forma mais apropriada a obter vantagens. Está dependente da existência de controlo interno nas empresas, e acarreta que o auditor deva conhecer os procedimentos internos e associar ao normativo contabilístico aplicado nas empresas. Verifica-se para esta amostra que a dificuldade de deteção está entre o nível 3 e 4, representado 79% da perceção dos auditores, como de difícil deteção. Associado a este ponto está também as vantagens fiscais que os sujeitos passivos podem obter pela Ocultação de factos ou valores não declarados em declarações fiscais, conducentes ao menor imposto. Para esta situação a amostra considera de difícil deteção, pois situa-se na sua maioria entre o nível 3 e 4, representativo de 67% do total da amostra.

Para o mecanismo “Treaty shopping” implica um vasto conhecimento fiscal em tributação internacional, tendo em conta que envolve mais do que um país, para possibilitar a transferência ou repartição dos rendimentos por vários territórios distintos, concentrando nos regimes mais favoráveis, contornando o beneficiário efetivo dos rendimentos. Ao auditor é necessário possuir um vasto conhecimento da entidade, em matérias como os preços de transferência, acordos internacionais, a organização societária, a movimentação de ativos para outros países, etc. a amostra classifica tal mecanismo nos níveis 4 e 5 (55%), sendo por isso de difícil e extramente difícil a sua deteção numa auditoria.

Os auditores que compõem amostra classificam a fraude de carrocel nos níveis 4 e 5, representativos de 73%. A dificuldade ou extrema dificuldade na deteção do presente esquema, associa-se á fraude fiscal em sede de imposto sobre valor acrescentado, e a existência de uma empresa intermediaria de transações de mercadorias, que por vezes não existe a efetiva troca de bens mas apenas transferência de documentação, em que existe uma aquisição de bens isentos de IVA (num regime de IVA mais favorável a isenção), a venda desses bens com IVA, e a não entrega do IVA ao Estado (a empresa desaparece do circuito e não entrega o IVA liquidado pelo cliente).

Com a questão nº 7 pretende-se realçar quais os factos perceptíveis pelos auditores que justifiquem a dificuldade de deteção de fraude fiscal numa auditoria, de entre as opções enunciadas.

Gráfico 5- Fatores que justificam a dificuldade de detecção de fraude fiscal



Fonte: Elaboração Própria

Com uma resposta afirmativa, em que amostra concorda totalmente e parcialmente, a legislação em vigor complexa assume o facto que motiva a maior dificuldade de detecção de fraude fiscal, seguindo-se o âmbito de atuação das empresas, a legislação inexistente (ou existência de lacunas), e por fim a abrangência territorial. Assim a legislação, quer a existente ou a sua falta, assume a principal dificuldade pois possibilitam a elaboração de planos fiscais, ou redundância da legislação, por forma a minimizar os gastos em impostos, ou a não aplicação de algum imposto visando a isenção, para as empresas, contribuindo para um planeamento fiscal abusivo.

Com a questão 8 pretende-se apurar de entre as opções enunciadas os fatores que mais justificam, a ocorrência de fraude fiscal, uma vez que devem ser vistos pelos auditores como possíveis riscos inerentes e/ou de controlo permitindo efetuar a gestão da aplicação de procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias, capazes de traduzir as deficiências dos controlos instituídos pelas entidades.

Para melhor compreender a perceção da amostra elaborou-se o gráfico 6 – fatores que justificam a ocorrência de fraude fiscal.

Verifica-se que amostra concorda parcialmente (42%) que as diferentes motivações intrínsecas dos colaboradores motivam a ocorrência fraude fiscal, mas aleados aos 40% dos que concordam totalmente, representa assim de entre as 7 opções apontadas no inquérito a 4º posição. Geralmente a fraude cometida por colaboradores prende-se com a apropriação indevida de ativos, caracterizada por existir um incentivo

ou pressão, quer motivos sociais ou económicos, a existência de uma oportunidade, pela vulnerabilidade dos controlos internos e capacidade do individuo para racionalizar a fraude, não estando totalmente dependente das empresas, mas de fatores motivacionais dos colaboradores.

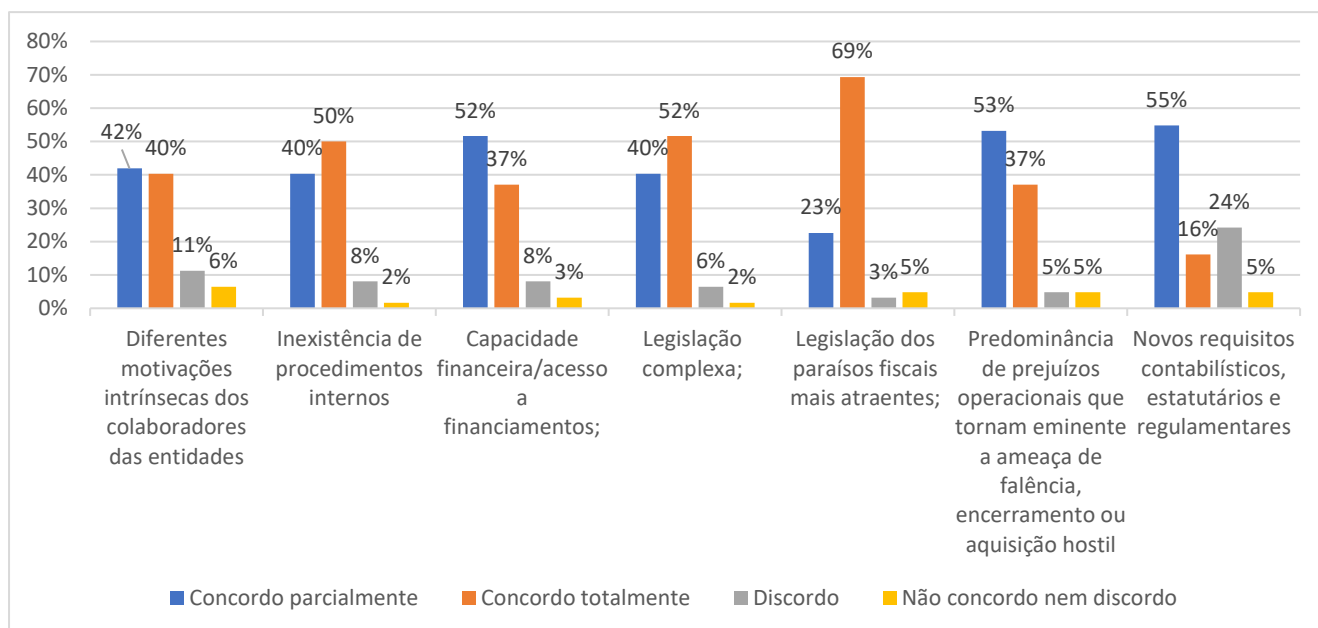
A amostra concorda totalmente em 50% que a existência ou deficientes controlos internos contribuem para a ocorrência de fraude fiscal. Se acrescentar 40% dos que concordam parcialmente ocupará de entre as opções a 2º posição com maior concordância. A falta de monitorização dos controlos ou desajustados/inadequados, a rotação de quipás ou colaboradores em áreas chave, incluindo no controlo interno, a cultura organizacional frágil contribuem a existência de fraude, por via deste fator.

Da amostra 52% concorda parcialmente, e 37% concorda totalmente que a capacidade financeira/necessidade de obter financiamento para manter a atividade em funcionamento é um dos fatores constituintes de fraude fiscal. Em conjugação total e parcialmente assume a 3º posição. A necessidade de financiamento poderá traduzir a capacidade da gestão, e necessidade de manter certos indicadores económicos perante terceiros, assim como atingir previsões a que se tenham proposto.

A legislação poderá afetar significativamente as operações das entidades. Perante legislação complexa as empresas tenderam a efetuar planeamento fiscal, associadas a falta de especialista nesta matéria, ou o custo elevado que acarreta para as empresas, poderá contribuir para a prática de fraude fiscal. Da amostra 52% concorda totalmente e 40% parcialmente com este fator, em conjugação, representam 92%, e assim a 1º posição dos fatores enunciados assim como a legislação dos paraísos fiscais mais atraentes com 69% a concordarem totalmente e 23% a concordarem parcialmente.

A gestão assume um papel preponderante na informação contida nas demonstrações financeiras. Da amostra 33 elementos representativos de 53% concordam parcialmente, e 23 elementos, equivalente a 37% da amostra concorda totalmente no fator predominância de prejuízo fiscais operacionais que tomam eminente a ameaça de falência, enceramento ou aquisição hostil em contrapartida, e na mesma medida, com 3 elementos cada, 5%, discordam ou não concordam nem discordam. Assim não é um fator primordial, mas assume a sua importância.

Gráfico 6- Fatores que justificam a ocorrência de fraude fiscal



Fonte: Elaboração Própria

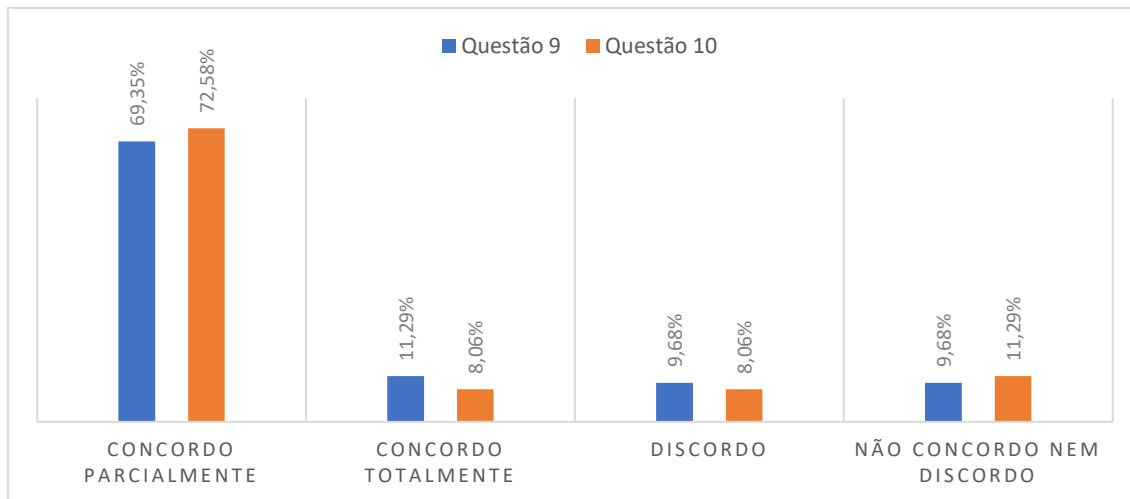
Ainda sobre a questão 8, o fator que assume menor taxa na conjugação da percentagem de 55% com concordam parcialmente e 16% concorda totalmente, é a existência de novos requisitos contabilísticos, estatutários e regulamentares. De realçar que cerca de 24% discorda deste fator, talvez por estar sujeito a maior supervisão por parte da certificação legal de contas e pelos utilizadores das demonstrações financeiras, sendo também objeto de comparação com empresas do mesmo setor.

Para finalizar a validação da hipótese 1 foi introduzida duas questões sobre a Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, que revogou o Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro e que estabelece a obrigação de comunicação à Autoridade e Tributária e Aduaneira (AT), determinados mecanismos internos ou transfronteiriços com relevância fiscal, através do modelo 58 (Portaria n.º 304/2020, de 29 de dezembro), para intercâmbio de informação entre Estados-Membros, e assim aferir a utilidade para os trabalhos de auditoria.

Tal legislação permite conhecer os intermediários, contribuinte relevante e empresas associadas e entidades abrangidas, e está relacionada com o teste do benefício principal do mecanismo, por exemplo em operações circulares ou “carrocel”; operações transfronteiriças; obrigações legais de informação sobre contas financeiras ou de identificação dos beneficiários efetivos e preços de transferência, e abrange o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (incluindo tributações autónomas), impostos

sobre o rendimento das pessoas coletivas (incluindo derrama a tributações autónomas), imposto sobre o valor acrescentado, imposto municipal sobre imóveis, imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis e imposto de selo.

Gráfico 7 – Resultados questão 9 e questão 10



Fonte: Elaboração Própria

Verifica-se com o gráfico 7, os resultados às questões 9 e 10 já enunciadas na validação da hipótese 1, em que 43 elementos da amostra (69,35%) e 45 elementos (72,58%), respetivamente a cada questão, concordam parcialmente na presente lei como um efetivo mecanismo de combate ao planeamento fiscal abusivo, elisão e evasão fiscal, e assim aferir conclusões relativamente ao planeamento fiscal praticado nas entidades, ou seja, existe ainda um ceticismo na aplicabilidade e utilidade deste diploma e por conseguinte na sua aplicação ou utilização nos trabalhos de auditoria, não constituindo um único elemento como forma de validação dos mecanismos conducentes a fraude fiscal, pelo auditor. Para 7 elementos da amostra (11,29%) e 5 (8,06%), respetivamente concorda totalmente e 12 elementos (39,35%) para cada uma das questões e em conjugação discordam ou não discordam nem discordam.

Para **validar a hipótese H2** - o trabalho efetuado pelo auditor permite verificar o cumprimento e aplicação de leis e regulamentos a que a entidade esta sujeita, mas pode não ser suficiente para detetar planeamento fiscal abusivo, evasão e elisão fiscal – foram enunciadas as seguintes questões:

Tabela 6 - Questões para validar hipótese 2

Questão 11

Um dos objetivos do trabalho do auditor numa auditoria às DF's, é o verificar o cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis em determinadas empresas.

Questão 12

A informação obtida através da verificação do cumprimento e aplicação de leis e regulamentos a que as entidades estão sujeitas constituem prova de auditoria suficiente e apropriada.

Questão 13

É da responsabilidade do auditor validar o cumprimento de obrigações fiscais a que as entidades estão sujeitas.

Questão 14

A aplicação de procedimentos analíticos substantivos, relacionados com a verificação de leis e regulamentos aplicáveis numa entidade, permitem identificar e avaliar o risco de planeamento fiscal abusivo, de evasão e elisão fiscal.

Questão 15

O órgão de gestão e os encarregados de governação estão em conluio quando é detetável fraude fiscal, e tem conhecimento da natureza e extensão do incumprimento.

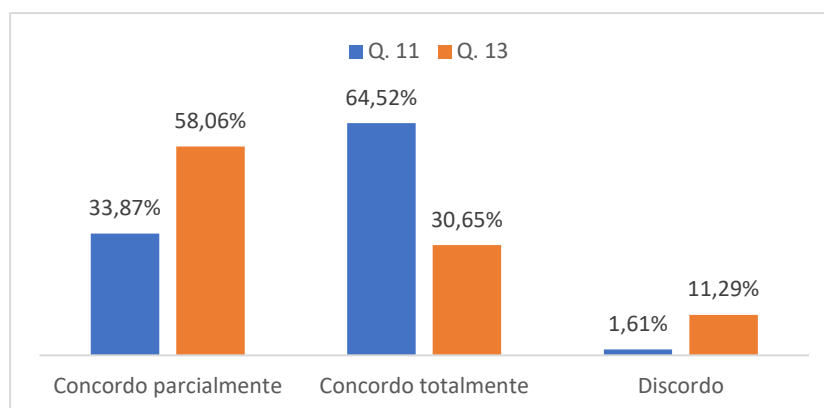
Fonte: Elaboração Própria

No seguimento da ISA 250²³ é objetivo do auditor “(a) obter prova de auditoria suficiente e apropriada quanto ao cumprimento das disposições de leis e regulamentos geralmente reconhecidos como tendo um efeito direto na determinação de quantias e divulgações matérias das DF’s; (b) executar procedimentos de auditoria específicos para ajudar a identificar casos de incumprimento de leis e regulamentos que possam ter um efeito material nas DF’s e (c) responder de forma apropriada a casos de incumprimento identificados ou suspeitas de incumprimentos de leis e regulamentos identificados durante a auditoria” (pág. 235).

Ainda nesta mesma ISA é esclarecida a responsabilidade pelo cumprimento de Leis e Regulamentos, nos parágrafos 3 e 4 (pág.232), desonerando o auditor pela responsabilidade por evitar o incumprimento, bem como não se pode esperar que detete o incumprimento de todas as leis e regulamentos. Assim, a responsabilidade recai sobre as entidades, nos seus órgãos de gestão, encarregados de governação, de supervisão “assegurar que as operações da entidade sejam conduzidas de acordo com as disposições das leis e regulamentos”.

²³ ISA 250 – Norma Internacional de Auditoria 250 – Considerações de leis e regulamentos numa auditoria de demonstrações financeiras - International Federation of Accountants. (dezembro 2018); Manual das Normas Internacionais de Controlo que Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados - Parte I; Traduzido e replicado pela OROC (2018 ed.). (O. d. Contas, Trad.) IFAC. Obtido em 01 de setembro 2021; Pág. 230 a 249;

Gráfico 8 - Resultados questão 11 e questão 13



Fonte: Elaboração Própria

Cerca de 64,52% da amostra (n = 40) concorda totalmente que deverá ser objetivo de auditoria validar o cumprimento pela entidade das leis e regulamentos, e cerca de 33,87% (n = 21) concorda parcialmente, existindo apenas 1 elemento da amostra em discordância.

Por outro lado, deverá a responsabilidade do cumprimento ou não pela entidade das leis e regulamentos recair sobre o auditor? Entre a questão 11 e 13 acredito que tenha levantado algumas dúvidas, pois na questão 11 pretende-se aferir enquanto objetivo de uma auditoria, por outro lado com a questão 13 pretende-se verificar a responsabilidade do auditor pelo incumprimento das obrigações fiscais a que a entidade esta sujeita.

Assim ao observar os resultados em que apenas 11,29% (n = 7) discorda da afirmação enquanto responsabilidade atribuída ao auditor, em contraste com 58,06% (n = 36) concorda totalmente na atribuição da responsabilidade ao auditor e 30,65% (n = 19) concorda parcialmente. Face ao enunciado na ISA 250 a amostra apresenta percepções contraditórias, talvez pelas expetativas que são depositadas no auditor.

Pela mesma ISA 250 constituem documentos de suporte todos os procedimentos de auditoria executados (incluindo cópia de documentos), os julgamentos profissionais significativos e as conclusões obtidas e ainda as respostas obtidas pelo órgão de gestão, os encarregados de governação (p.e. atas das questões debatidas) e outros nesta matéria (pág.238 e 249).

Pela ISA 500²⁴ constitui prova de auditoria suficiente e apropriada a informação usada pelo auditor para chegar às conclusões sobre as quais baseia a sua opinião atendendo às circunstâncias, e a relevância e fiabilidade da informação. A informação poderá ser obtida por indagação, a inspeção, a observação, a confirmação, o recálculo, a reexecução e procedimentos analíticos.

É designado na ISA 520²⁵ procedimentos analíticos como “*apreciações da informação financeira através da análise de relações plausíveis não só entre dados financeiros como também não financeiros (...), investigação sobre flutuações ou relações identificadas que sejam inconsistentes com outra informação relevante ou que defiram de valores esperados numa quantia significativa*” (pág. 498). Pela ISA 330²⁶ são considerados procedimentos substantivos, *os procedimentos de auditoria concebidos para detetar distorções materiais ao nível de asserções*, tais como testes de detalhe, confirmações externas.

Para Graeff & Barreto, (2011; pág. 136) procedimentos analíticos substantivos consistem na “*verificação do comportamento de valores significativos, mediante índices quocientes, quantidades absolutas ou outros meios, com vista à identificação de situações ou tendências atípicas (...) e são geralmente aplicáveis a grandes volumes de transações que tendem a ser previsíveis com o tempo*”.

Risco de planeamento fiscal abusivo de evasão e elisão fiscal assenta na não deteção dos factos que levam a ocorrências das fraudes fiscais aqui referidas, e relaciona-se com a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos aplicados pelo auditor, que são por ele determinados, para reduzir o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo.

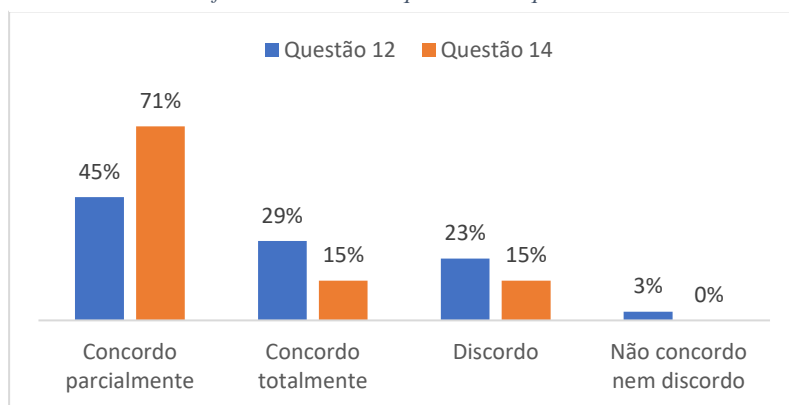
²⁴ ISA 500 – Norma Internacional de Auditoria 500 – Prova de Auditoria - International Federation of Accountants. (dezembro 2018); Manual das Normas Internacionais de Controlo que Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados - Parte I; Traduzido e replicado pela OROC (2018 ed.). (O. d. Contas, Trad.) IFAC. Obtido em 01 de setembro 2021; Pág. 440 a 458;

²⁵ ISA 520– Norma Internacional de Auditoria 520 – Procedimentos Analíticos - International Federation of Accountants. (dezembro 2018); Manual das Normas Internacionais de Controlo que Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados - Parte I; Traduzido e replicado pela OROC (2018 ed.). (O. d. Contas, Trad.) IFAC. Obtido em 01 de setembro 2021; Pág. 497 a 505;

²⁶ ISA 330– Norma Internacional de Auditoria 330 – As respostas do auditor a riscos avaliados - International Federation of Accountants. (dezembro 2018); Manual das Normas Internacionais de Controlo que Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados - Parte I; Traduzido e replicado pela OROC (2018 ed.). (O. d. Contas, Trad.) IFAC. Obtido em 01 de setembro 2021; Pág. 378 a 402;

Pela verificação do gráfico 9, 45% (n = 28) concorda parcialmente que a informação recolhida, através da verificação do cumprimento de leis e regulamentos, constitui prova de auditoria suficiente e apropriada para que o auditor possa basear a sua opinião; 29% (n = 18) concorda totalmente na afirmação; 23% (n = 14) discorda e 3% (n = 2) não concorda nem discorda.

Gráfico 9 - Resultados questão 12 e questão 14

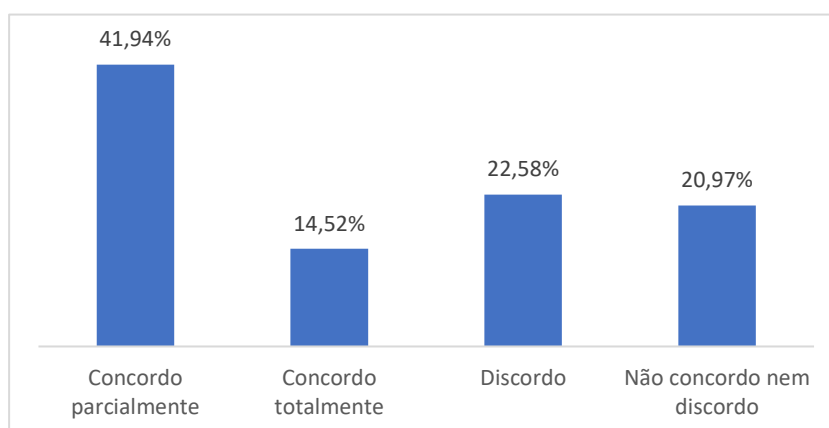


Fonte: Elaboração Própria

Por outro lado 71% (n = 44) concorda parcialmente na aplicação de procedimentos analíticos substantivos para a identificação das causas associadas ao risco de planeamento fiscal abusivo, de evasão e elisão fiscal; 15% (n = 9) concorda totalmente assim como na mesma dimensão discordam da afirmação.

Para Graeff & Barreto, (2011; pág. 198) “a fraude, seja na forma de informações contábeis fraudulentas ou de apropriação indevida de ativos, envolve o incentivo para que ela seja cometida, uma oportunidade percebida para tal e alguma racionalidade do ato”.

Gráfico 10 - Resultados questão 15



Fonte: Elaboração Própria

A experiência profissional do auditor é o fator base para a resposta à questão 15 (gráfico 10), em que 41,94% da amostra (n = 26) concorda parcialmente que o órgão de gestão e os encarregados de governação estão em complô quando é detetável fraude fiscal, e tem conhecimento da natureza e extensão do incumprimento. Se a este acrescermos 14,52% (n = 9) que concordam totalmente verificamos a concordância com afirmação (56,46%, com n = 35), no entanto a discordância assume um valor significativo (22,58%+20,97% = 43,55% com n = 27), não sendo uma resposta unanime de que deverá ter em conta as diversas variáveis que permitam a ocorrência de fraude. Compete ao órgão de gestão com a supervisão dos responsáveis enfatize a prevenção de fraude bem como a implementação de controlos internos capazes de impossibilitar a oportunidade da sua ocorrência e a sua dissuasão, punindo os indivíduos não respeitosos.

Para **validar a hipótese H3** - o planeamento fiscal, evasão e elisão fiscal constituem uma variável com influência na definição dos trabalhos de auditoria, na fase de planeamento e em todo o processo de auditoria – foram enunciadas as seguintes questões:

Tabela 7 - Questões para validar hipótese 3

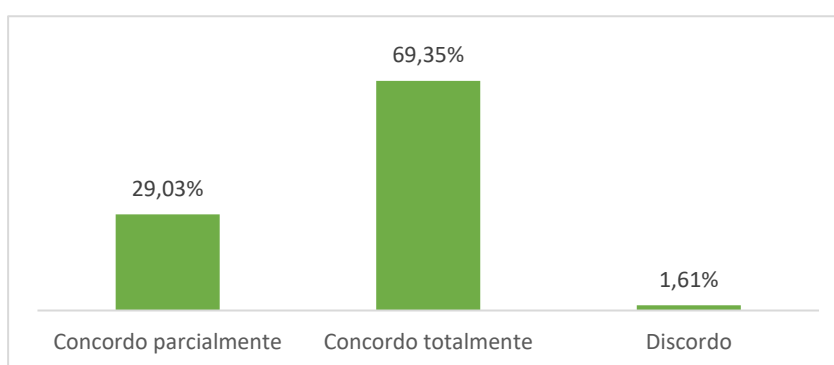
Questão 16
Existe o risco inevitável de que algumas distorções matérias relacionadas com o planeamento fiscal abusivo, evasão e elisão fiscal, possam não ser detetadas mesmo quando a auditoria seja devidamente planeada e executada.
Questão 17
Quais das seguintes fases, o planeamento fiscal, evasão e elisão fiscal constituem variável com influência significativa nos trabalhos a efetuar pelo auditor?
Questão 18
Em que fase é verificado o risco de deteção (risco de que os procedimentos executados pelo auditor, não detetem uma distorção material que exista e que possa ser material), relativamente a evasão e elisão fiscal?
Questão 19
É na fase de planeamento e avaliação do risco que o auditor obtém conhecimento da entidade e do enquadramento fiscal a que a entidade esta sujeita.
Questão 20
O risco fiscal associado ao planeamento fiscal, evasão e elisão fiscal tem impacto na definição/cálculo da materialidade pelo auditor, sendo uma matéria de julgamento profissional.

Fonte: Elaboração Própria

Com a questão 16 pretende aferir conclusões sobre o risco de não detetar distorções materiais numa auditoria devidamente planeada. Apesar da auditoria ser planeada, a aplicação de procedimentos a seleção de itens a serem testados poderá incluir

a totalidade dos itens (100%), ou a seleção de itens específicos ou via amostragem o que dependerá das circunstâncias específicas. Pela amostragem pretende-se retirar conclusões sobre uma população inteira, tendo por base um conjunto de elementos dessa população (amostra), com dimensão suficiente para reduzir o risco de amostragem para o mínimo possível. As conclusões obtidas da amostra são extrapoladas para a população. Geralmente aplica-se para populações com elevado volume de transações. Assim existe o risco de amostragem “o risco de que a conclusão do auditor baseada numa amostra possa ser diferente da conclusão se toda a população fosse sujeita ao mesmo procedimento de auditoria – ISA 530²⁷ – Amostragem de auditoria.

Gráfico 11 - Resultados questão 16



Fonte: Elaboração Própria

Assim com base no gráfico 11 podemos retirar conclusões da amostra, em que 43 elementos (69,35%) concorda totalmente na afirmação, 18 elementos concordam parcialmente e 1 elemento discorda (1,61%), estando em concordância com a teoria.

Tabela 8 - Fases de auditoria

Opções de resposta	nº elementos amostra	% Total da amostra
Em todas as fases de uma auditoria.	39	62,90%
Fase de Execução e resposta aos riscos	4	6,45%
Fase de Planeamento e avaliação do risco	19	30,65%
Total Geral	62	100,00%

Fonte: Elaboração Própria

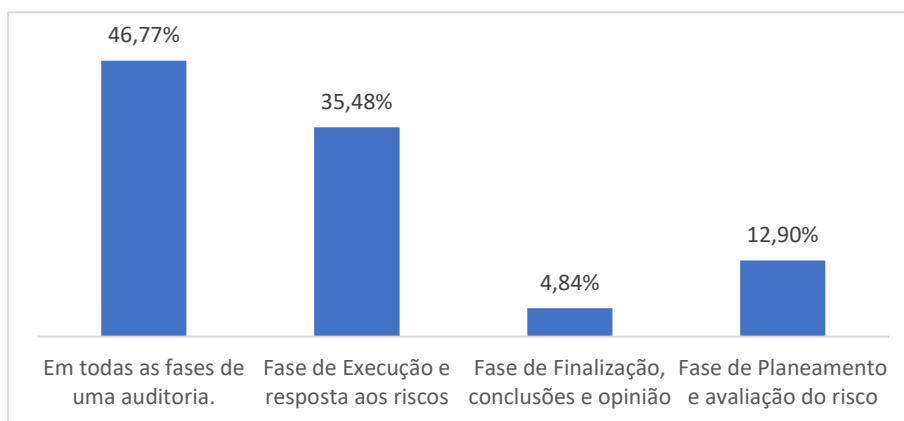
Com a tabela 8, que permite retirar conclusões da questão 17, verificamos claramente a influência do planeamento fiscal, evasão e elisão fiscal em todas as fases de

²⁷ ISA 530 – Norma Internacional de Auditoria 530 – Amostragem de auditoria - International Federation of Accountants. (dezembro 2018); Manual das Normas Internacionais de Controlo que Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados - Parte I; Traduzido e replicado pela OROC (2018 ed.). (O. d. Contas, Trad.) IFAC. Obtido em 01 de setembro 2021; Pág. 515 a 531;

auditoria, seguindo-se a fase de planeamento e avaliação do risco, o que denota que auditoria é um processo contínuo e de possível mudança e melhoramento para obter a garantia razoável de fiabilidade sobre as DF's como um todo estão isentas de distorções materiais, devido a erro ou fraude.

Como já verificamos o risco de deteção, risco de que os procedimentos executados pelo auditor para reduzir o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo não detetem uma distorção que existe e que possa ser material, quer individualmente quer quando agregada a outras distorções está patente em todas as fases de uma auditoria e implica constante revisão do trabalho de auditoria efetuado permitindo aumentar a eficácia dos procedimentos para detetarem manipulação, falsificação ou alteração de registos e documentos de suporte às DF's que conduzem a existência de evasão e elisão fiscal. O risco de deteção não pode ser eliminado, mas sim reduzido ao máximo – ISA 200.

Gráfico 12 - resultados questão 18



Fonte: Elaboração Própria

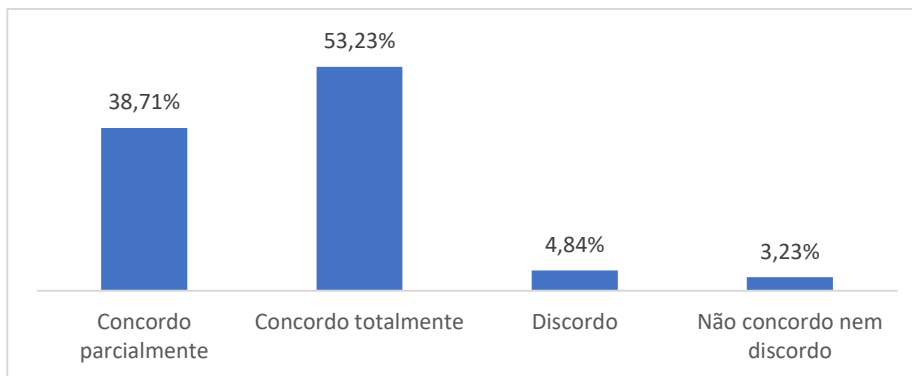
Assim com a questão 18 verifica-se a concordância com o paragrafo anterior, em que o risco de deteção é verificado em todas as fases de uma auditoria.

A fase de planeamento tal como já referido assume especial importância no processo de auditoria, sendo um dos pontos de partida e por isso é a fase que engloba o conhecimento da entidade para identificar e avaliar possíveis riscos de distorção material ao nível das DF's e do enquadramento fiscal e contabilístico a que esta sujeito bem como as obrigações acessórias perante entidades reguladoras.

Perante o gráfico 13 a amostra concorda totalmente (n= 33) que na fase de planeamento e avaliação do risco o auditor obtém conhecimento do ambiente, da estrutura

e conseqüente enquadramento legal/fiscal da entidade. Se adicionarmos 38,71% da categoria concordo parcialmente (n = 24) verificamos a concordância absoluta, existindo uma minoria 8,06% (n = 5) em discordância.

Gráfico 16 - Resultados questão 19



Fonte: Elaboração Própria

Por fim é apresentada a questão 20, relativa a hipótese 4, que pertence aferir conclusões no contributo do risco fiscal resultante de planeamento fiscal, evasão e elisão fiscal para a definição da materialidade, quer na fase do planeamento quer em toda a execução da auditoria.

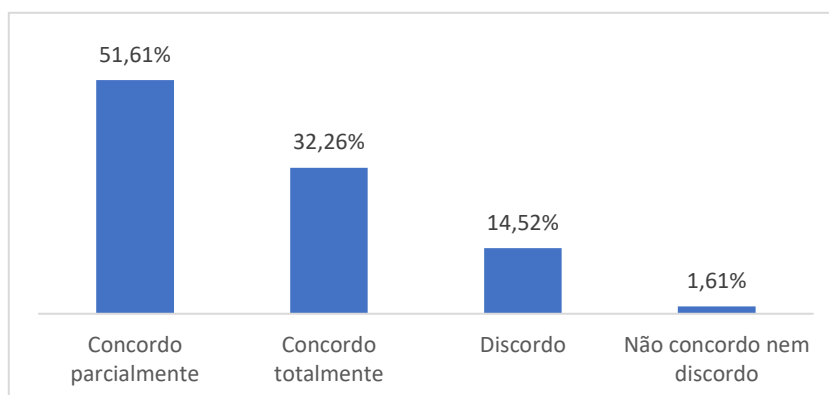
A ISA 320²⁸ dá orientações sobre a materialidade, sendo a sua “*determinação (...) pelo auditor é uma matéria de julgamento profissional e é afetada pela perceção das necessidades de informação financeira dos utentes das DF’s*” (pág. 364) e deverá ser determinada como um todo, A materialidade deverá ser revista como um todo, “*se no decorrer da auditoria tomar conhecimento de informação que faria com que tivesse determinado inicialmente uma quantia (ou quantias) diferentes*” (pág. 366).

Assim perante a questão 20, a amostra está em concordância, pois concordam parcialmente 51,61% (n = 32) e concordam totalmente 32,26% (n = 20). Por outro lado, em discordância está 16,13% (n = 10) da amostra, tal como podemos verificar no gráfico 14. Sendo uma matéria de julgamento profissional caberá ao auditor e atendendo à natureza da entidade e das operações que pratica, ter em conta o risco de distorção

²⁸ ISA 320 – Norma Internacional de Auditoria 320 – A materialidade no planeamento e na execução de uma auditoria - International Federation of Accountants. (dezembro 2018); Manual das Normas Internacionais de Controlo que Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados - Parte I; Traduzido e replicado pela OROC (2018 ed.). (O. d. Contas, Trad.) IFAC. Obtido em 01 de setembro 2021; Pág. 362 a 372;

material de natureza fiscal, derivado do planeamento fiscal, evasão elisão fiscal, na determinação da materialidade.

Gráfico 23 - Risco fiscal na determinação da materialidade



Fonte: Elaboração Própria

Por fim para **validar a hipótese H4** - o auditor pode, por força de requisitos éticos ou legais, relatar a uma entidade apropriada fora da entidade, quando detete um incumprimento ou suspeita conducente a fraude – foram enunciadas as seguintes questões:

Tabela 9 – Questões para validar hipótese 4

Questão 21

Poderá ser necessário recorrer a um perito em matéria fiscal (tax) para determinar a existência de incumprimento ou suspeita de fraude fiscal.

Questão 22

Compete ao auditor relatar algum incumprimento ou suspeita de fraude fiscal, a entidades apropriadas, externas a entidade, como as autoridades fiscais ou de supervisão.

Questão 23

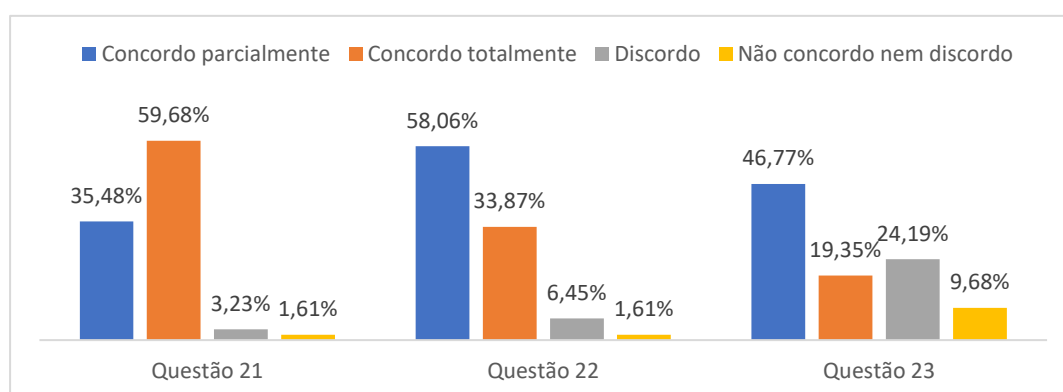
Os requisitos éticos por si só constituem um fator de “denúncia” ou comunicação de fraude fiscal a entidades externas.

Fonte: Elaboração Própria

As respostas obtidas pelos auditores encontram-se refletidas no gráfico 15. Relativamente ao facto de o auditor poder recorrer a um perito em matéria fiscal (questão 21), para determinar a existência de incumprimento ou suspeita de fraude fiscal, 59,68% concorda totalmente (n = 37), 35,48% concorda parcialmente (n = 22), 3,23% discorda (n = 2) e 1,61% não tem opinião (n = 1). Não resta dúvidas que o nível de concordância pelos auditores é elevado, assim acham necessário recorrer a um perito com competências especializadas na área fiscal, para que o trabalho efetuado ajude o auditor a obter prova de auditoria suficiente e apropriada, sendo que o perito poderá ser interno à organização

do auditor ou externo. Detetar mecanismos de fraude fiscal que são cuidadosamente articulados, como já referido ao longo desta investigação, envolve tempo e muita experiência na área específica de fiscalidade, bem como deter conhecimento atualizado ao nível da legislação, e da forma como o legislador executa a lei. Vejamos que a falsificação de documentos p.e. poderá não ser detetável pelo auditor, ou poderá levar a erro de aceitação como prova de auditoria, quando na verdade não é válida. Assim não se espera que o auditor seja um perito, mas que recorra ao trabalho especializado nas áreas de interesse para baixar o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo. Por outro lado, o auditor não é um investigador oficial sobre alegados crimes, não lhe conferindo poderes legais específicos para a busca da informação – ISA 200²⁹.

Gráfico 30- Respostas - questões 21, 22 e 23



Fonte: Elaboração Própria

Relativamente à questão 22, observamos pelo gráfico 15 as respostas da amostra em que 58,06% concorda parcialmente (n = 36), na comunicação pelo auditor de algum incumprimento ou suspeita de fraude fiscal a entidades externas, 33,87% concorda totalmente (n = 21), 6,45% discorda (n = 4) e 1,61% não tem opinião (n = 1). Concluimos que o auditor poderá ter que comunicar a entidades externas ou de supervisão, embora a concordância mais predominante seja concordo parcialmente. Está questão esta inteiramente ligada com a questão 23, sobre os requisitos éticos como fator de denúncia a entidades externas.

²⁹ ISA 200 – Norma Internacional de Auditoria 200 – Objetivos gerais do auditor independente e condução de uma auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria - International Federation of Accountants. (dezembro 2018); Manual das Normas Internacionais de Controlo que Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados - Parte I; Traduzido e replicado pela OROC (2018 ed.). (O. d. Contas, Trad.) IFAC. Obtido em 01 de setembro 2021; Pág. 87 a 118;

Assim 46,77% concorda parcialmente (n = 29) que os requisitos éticos são suficientes para que o auditor denuncie algum incumprimento ou suspeita de fraude, 19,35% concorda totalmente (n = 12), 24,19% discorda (n = 15) e 9,68% não concorda nem discorda (n = 6). Esta questão não é unânime, apesar de o nível de concordância ser superior pela via do concordo parcialmente, a discordância e a não opinião, no seu conjunto supera o concordo totalmente. Vejamos que imposições legais podem se sobrepor ou após apresentação ao órgão de gestão, os mesmos não tomem medidas corretivas. Por outro lado, o auditor pode estar sujeito ao dever de confidencialidade imposto por requisitos éticos.

Atendendo ao Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2012, pág. 8), “*o dever de confidencialidade não se aplica quando se exija aos auditores que divulguem informação confidencial ou quando tal divulgação seja adequada em circunstâncias em que a divulgação é permitida por lei e é autorizada pelo cliente ou a divulgação é exigida por lei às autoridades competentes, de infracções à lei que tenham sido identificadas*”.

10.2 Resultados da análise quantitativa

Para Negas, (2021, p.13-18) a Inferência Estatística ou Análise Inferencial, resulta da fase anterior da estatística descritiva, sendo “*possível fazer inferências sobre uma população da qual apenas se analisou uma parte – a amostra (...); com recurso a diversas técnicas, permite, então, perspetivar um eficaz conhecimento da população, com base no tratamento da amostra*”.

A tabela 9 identifica a percentagem relativa a cada resposta da amostra, com base na escala definida³⁰ e nas hipóteses de estudo:

Tabela 10 - Resposta em % dos inquiridos

Hipótese 1	Escala\Questões	Q.5	Q.6	Q.7	Q.8	Q.9	Q.10
	Discordo		2%	20%	6%	9%	10%
Não concordo nem discordo		0%	0%	4%	4%	10%	11%
Concordo parcialmente		60%	29%	45%	44%	69%	73%
Concordo totalmente		39%	51%	46%	43%	11%	8%
Hipótese 2	Escala\Questões	Q.11	Q.12	Q.13	Q.14	Q.15	
	Discordo	2%	23%	11%	15%	23%	
Não concordo nem discordo		0%	3%	0%	0%	21%	
Concordo parcialmente		34%	45%	58%	71%	42%	
Concordo totalmente		65%	29%	31%	15%	15%	
Hipótese 3	Escala\Questões	Q.16	Q.17	Q.18	Q.19	Q.20	
	Discordo	2%			5%	15%	
Não concordo nem discordo		0%			3%	2%	
Concordo parcialmente		29%			39%	52%	
Concordo totalmente		69%			53%	32%	
Em todas as fases de uma auditoria			63%	47%			
Fase de Execução e resposta aos riscos			6%	35%			
Fase de Finalização, conclusões e opinião			0%	5%			
Fase de Planeamento e avaliação do risco			31%	13%			
Hipótese 4	Escala\Questões	Q.21	Q.22	Q.23			
	Discordo	3%	6%	24%			
Não concordo nem discordo		2%	2%	10%			
Concordo parcialmente		35%	58%	47%			
Concordo totalmente		60%	34%	19%			

Fonte: Elaboração Própria

³⁰ Para a questão nº 6 dado que a escala é de 0 a 5 foi efetuada uma conversão para a escala apresentada na tabela 10, cujos cálculos se encontram no apêndice nº 2.

Para avaliação do modelo de análise apresento a tabela 11 – confirmação do modelo de análise - que tem como base a concordância dos inquiridos às questões enunciadas (concordo parcialmente e concordo totalmente), sendo no caso da questão 13 a discordância, a opção válida, convertendo na média da concordância por hipótese, multiplicada pelo peso da hipótese, obtém-se a percentagem de confirmação da hipótese:

Tabela 11- Confirmação do Modelo de Análise

	Questões	Predominância percentual da questão	% Concordância p/questão	% Concordância p/Hipótese	Peso Hipótese	% confirmação de Hipóteses
Hipótese 1	5	16,67%	98,39%	86,17%	25,00%	21,54%
	6	16,67%	80,00%			
	7	16,67%	90,32%			
	8	16,67%	87,00%			
	9	16,67%	80,64%			
	10	16,67%	80,64%			
Hipótese 2	11	20%	98,39%	65,16%	25,00%	16,29%
	12	20%	74,19%			
	13	20%	11,29%			
	14	20%	85,49%			
	15	20%	56,46%			
Hipótese 3	16	20%	98,38%	76,77%	25,00%	19,19%
	17	20%	62,90%			
	18	20%	46,77%			
	19	20%	91,94%			
	20	20%	83,87%			
Hipótese 4	21	33,33%	95,16%	84,40%	25,00%	21,10%
	22	33,33%	91,93%			
	23	33,33%	66,12%			
Aprovação das hipóteses de análise				78%		78%

Fonte: Elaboração Própria

Assim cada hipótese tem um peso de 25% e a percentagem de confirmação de hipóteses encontra-se significativamente próxima do peso de cada hipótese, com exceção da hipótese 2 que é fortemente penalizada pela questão 13, pelo motivo já enunciado no capítulo de apresentação do caso empírico, gerando uma aprovação do modelo em 78%.

Na presente dissertação pretendeu-se dar a conhecer a perspetiva dos Revisores Oficiais de Contas quanto ao planeamento fiscal, evasão e elisão fiscal praticado nas empresas e a detetado na esfera de uma auditoria para Certificação legal de Contas.

Em primeiro foi necessário definir e elaborar a revisão da literatura, o que permitiu explicar os conceitos de planeamento fiscal, evasão e elisão fiscal; demonstrar alguns esquemas e normas anti-abuso de elisão e evasão fiscal; dar a conhecer os mecanismos da UE no combate à fraude fiscal, assim como o papel da Autoridade Tributária Portuguesa; e por fim os procedimentos de auditoria numa Certificação Legal de Contas efetuados pelos ROC's. Com a revisão da literatura foi possível enunciar as questões de investigação pertinentes e que definem os objetivos em que as hipóteses de investigação, estão assentes.

Segue-se o capítulo da metodologia de investigação com explicação em que consiste, os métodos a utilizar e o plano de ação, necessário para conduzir a obtenção de resultados bem como a definição das hipóteses de análise para assim chegar ao modelo de análise proposto. Assim no caso concreto o questionário a ROC's foi o método escolhido para obter resultados e chegar às conclusões, sendo definida e caracterizada a população e amostra, na recolha de dados.

A amostra é constituída por 62 respostas, sendo na sua maioria do sexo masculino com idades superiores aos 51 anos e conseqüentemente com mais de 15 anos de experiência. No caso dos elementos do sexo feminino a maioria tem idades compreendidas entre os 41 e 50 anos e mais de 15 anos de experiência.

Após a recolha de informação foi necessário compilar as observações e os resultados no capítulo dedicado ao estudo empírico, por forma obter uma teoria generalizada do estudo. Neste capítulo foram apresentadas as questões colocadas no inquérito para validar as quatro hipóteses, e os respetivos resultados, assim como a percentagem de concordância com as hipóteses, conducente ao modelo de análise.

Relativamente à hipótese de análise 1, obteve-se 86,17% de concordância, ou seja, os auditores concordam que existe dificuldade em determinar os mecanismos fraudulentos de evasão e elisão fiscal, dada a sua complexidade, abrangência territorial bem como as limitações da legislação.

A fraude de carrocel assume o mecanismo com maior dificuldade de deteção para os auditores, seguindo-se a simulação de negócio, o “treaty shopping”, ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade; ocultação de factos ou valores não declarados em declarações fiscais, distribuição do rendimento por territórios fiscalmente mais favoráveis (paraísos fiscais); e por fim planeamento fiscal abusivo. Tal confirmação era presumível, dado que na presente dissertação é demonstrado mecanismos complexos inclusive que implicam a tributação em mais do que um Estado. De realçar o planeamento fiscal abusivo não foi considerado de extrema dificuldade de deteção, mas também não foi considerado de fácil deteção, estando num nível de deteção intermédio, o que leva a concluir que os auditores com os testes que efetuam conseguem detetar esta problemática.

Vem ainda dar maior força a hipótese 1, as justificações mais plausíveis pelos auditores, que justificam a dificuldade de deteção de mecanismos conducentes a fraude fiscal, nomeadamente a legislação em vigor complexa, seguindo-se o âmbito de atuação das empresas, a legislação inexistente (aproveitamento de lacunas) e por fim a abrangência territorial.

São ainda considerados factos que justificam a ocorrência de fraude fiscal, pela relevância atribuída pelos auditores no presente estudo, em primeiro lugar a legislação complexa e legislação dos paraísos fiscais mais atraentes, seguindo-se a inexistência de procedimentos internos e a predominância de prejuízos fiscais operacionais que tornam eminente a ameaça de falência, encerramento ou aquisição hostil; seguindo-se a capacidade financeira/acesso a financiamentos; seguindo-se diferentes motivações intrínsecas dos colaboradores das entidades e por fim novos requisitos contabilísticos, estatutários e regulamentares.

Para concluir a hipótese 1, verifica-se que a implementação do Decreto-Lei nº 29/2008, de 25 de fevereiro conjugado com a aplicação prática do modelo 58 resultante da Lei 26/2020, de 21 de julho é considerado parcialmente como um efetivo meio de combate à fraude fiscal assim como de interesse relevante para o auditor, por forma aferir conclusões nestas matérias, talvez pela sua aplicação começar efetivamente no presente ano 2021.

Relativamente à hipótese 2, a percentagem de 65,16% reflete a concordância com a hipótese, ou seja, a confirmação que o trabalho efetuado pelo auditor permite verificar

o cumprimento e aplicação de leis e regulamentos a que a entidade esta sujeita, mas pode não ser suficiente para detetar planeamento fiscal abusivo, evasão e elisão fiscal.

De realçar sobre esta hipótese, surge uma discrepância face ao que é preconizado nas ISA 250. Pela mesma ISA a responsabilidade do incumprimento pelas entidades não é atribuível ao auditor, mas sim aos órgãos de gestão encarregados de governação, de supervisão “*assegurar que as operações da entidade sejam conduzidas de acordo com as disposições das leis e regulamentos*”. Pela amostra a responsabilidade recai sobre o auditor. Tal resposta poderá estar relacionada com os escândalos económicos que tem abalado a imagem da auditoria. Ainda nesta hipótese é confirmado que a informação recolhida através da verificação do cumprimento de leis e regulamentos constitui prova de auditoria suficiente e apropriada para que o auditor possa basear a sua opinião. Por outro lado, existe uma concordância parcial na aplicação de procedimentos analíticos substantivos para a identificação das causas associadas ao risco de planeamento fiscal abusivo, de evasão e elisão fiscal.

Por fim com a hipótese 2 é verificado uma concordância parcial que o órgão de gestão e os encarregados de governação estão em conluio quando é detetável fraude fiscal, e tem conhecimento da natureza e extensão do incumprimento.

No que diz respeito à hipótese 3, o planeamento fiscal, evasão e elisão fiscal constituem uma variável com influência na definição dos trabalhos de auditoria, na fase de planeamento e em todo o processo de auditoria tendo sido validada em 76,77% de concordância. É ainda confirmado pela amostra no que respeita a uma auditoria devidamente planeada existe sempre o risco de não detetar distorções materiais - risco de deteção – em todas as fases de uma auditoria, tal como explanada no caso empírico. Pode-se afirmar ainda que na fase de planeamento e avaliação do risco o auditor obtém conhecimento do ambiente, da estrutura e conseqüente enquadramento legal/fiscal da entidade. Por fim com esta hipótese pode-se afirmar que o risco fiscal é tido em conta no cálculo da materialidade, contudo é uma matéria de julgamento profissional.

Para terminar é validada a hipótese 4, com 84,40% de concordância, podendo o auditor por força de requisitos éticos ou legais, relatar a uma entidade apropriada fora da entidade, quando detete um incumprimento ou suspeita conducente a fraude. Sobre esta hipótese podemos aferir a concordância na necessidade de consulta de um perito especializado na aérea fiscal, para garantir confiança à prova de auditoria obtido pelo

auditor e assim basear as suas conclusões. Relativamente aos requisitos éticos, como sendo fator impulsionador de denúncia, constata-se embora com concordância parcial, são fulcrais para que haja o cumprimento da denúncia a entidades externas, no entanto imposições legais podem sobrepor.

Tendo por base a tabela 11 – confirmação do modelo de análise – pode-se concluir a validação do modelo criado neste estudo em 78%.

Limitações do Estudo

Ao longo da presente dissertação e nos capítulos que a compõem foram surgindo limitações ao estudo. Desde logo, e não relacionado diretamente com o tema, mas não menos importante, o estado pandémico levou a novos hábitos de trabalho principalmente ao trabalho remoto, e a redução substancial de equipas de trabalho, o que originou da minha parte maior dispêndio de tempo e recursos para a vida profissional, o que se poderá refletir na esfera académica.

Assim na Revisão da literatura dada a complexidade do tema e a existência de considerável informação, surgem duas situações. Por um lado, foi necessário limitar as pesquisas e filtrar pelos conteúdos mais apropriados, na minha opinião. Por outro lado, e dado o estado pandémico foi de extrema dificuldade a consulta física de livros relevantes.

Uma das maiores limitações relaciona-se com obtenção de respostas ao questionário, no entanto com as repostas obtidas consegue-se o enquadramento pretendido. Com análise dos inquéritos percebi que algumas questões/afirmações deveriam ser mais explícitas, ou claras.

Perspetivas para investigações futuras

Em alternativa ao abordado na presente dissertação as perspetivas passam pela alteração da população em estudo, ou seja, efetuar uma investigação não só com os ROC's, mas confrontando com a opinião de contabilistas certificados, com auditores internos e colaboradores afetos a estas áreas. Poderá ainda incluir-se um confronto com o público em geral, por forma a perceber o nível de interesse pela sociedade nestas temáticas.

Uma outra opção passaria por estudar os controlos internos existentes nas empresas para identificar e mitigar esquemas/mecanismos de fraude fiscal.

Poderia ainda ser abordado com maior pormenor o contexto atual da evasão e elisão fiscal, nomeadamente com apresentação de dados estatísticos relativos às fraudes mais praticadas e a valorização do seu impacto.

Por outro lado, seria interessante expor a questão da independência de um auditor, até que ponto tem condições de independência, nomeadamente na escolha e contratação de um ROC pelas entidades sujeitas a Certificação Legal de Contas, se possuem condições para conduzir de forma apropriada e estruturada a auditoria capaz de obter um risco de auditoria diminuto, se a dependência do auditor para com o cliente coloca em causa a sua independência para a emissão de opinião; se tem condições para efetuar o reporte à Autoridade Tributária.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abrantes, S. M. (janiero a março de 2018). Revisores e auditores. *2-Normas Internacionais de auditoria*, pp. 23-39.
- Afonso, Ó. (10 de 09 de 2015). *OBEGEF*. Obtido de Motivações para a fraude e evasão fiscais (I): <https://obegef.pt/wordpress/?p=22035>
- Amorim, J. d. (s.d.). Aplicação dos procedimentos de auditoria fiscal às áreas da contabilidade: p. 9. Obtido de https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xviicica/finais_site/248.pdf
- Aromba, P. (2011). *A problemática fiscal dos preços de transferência nas empresas multinacionais*. Relatório de estágio currícyar para o Mestrado em Gestão, Faculdade de Economia de Coimbra.
- Arsénio, A. (2017). *Combate à evasão fiscal em Portugal: Impacto da implementação do sistema e-fatura*. Tese de mestrado em Gestão Fiscal, Instituto Superior em Gestão de Lisboa .
- Castro , A. M. (2014). Combate à evasão Fiscal. *Relatório de conclusão III Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal*. Obtido em 10 de 04 de 2021
- Combate à evasão fiscal na UE e regras para sociedades-Mães e sociedades-afiliadas*. (2013). Obtido em 26 de 01 de 2021, de LexPoint: https://ind.millenniumbcp.pt/pt/geral/fiscalidade/Pages/atualidades_legais/2013/dez_13/Combate-evasao-fiscal-na-UE.aspx
- Costa, E. C. (2019). *Relatório de Estágio em Auditoria Fiscal - Moore Stephens, Management Consultants, LDA*. Coimbra. Obtido de http://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/29423/1/Emanuel_Costa.pdf
- Coutinho, C. (2013). *Metodologia de investigação em ciencias sociais e humanas, 3º Edição* . Edições Almedina.
- Dicionário da Língua Portuguesa*. (2011). Porto: Porto Editora .
- Europeu, R. d. (2019). *Relatório sobre os crimes financeiros e a elisão e evasão fiscais (2018/2121(INI))*.

- FASTFORMAT. (16 de 07 de 2019). *O que é e como definir as Hipóteses do seu estudo?*
Obtido em 06 de 04 de 2021, de FASTFORMAT: <https://blog.fastformat.co/o-que-e-e-como-definir-hipotese/>
- Fernandes Silva, A. (2008). O direito dos contribuintes ao planeamento fiscal. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas - nº 104*, 42 A 45.
- Ferreira, M. M., & Carmo, H. (2008). Metodologia de investigação Guia para Auto-Aprendizagem. Universidade Aberta.
- Gil, A. C. (2008). *Métodos e técnicas de pesquisa social* (6a edição ed.). Editora Atlas (São Paulo). Obtido em 11 de 08 de 2021, de <https://ayanrafael.files.wordpress.com/2011/08/gil-a-c-mc3a9todos-e-tc3a9cnicas-de-pesquisa-social.pdf>
- Graeff, F., & Barreto, D. (2011). *Auditoria - teoria e exercícios comentados*. São Paulo: Editora Método.
- Guerreiro, A. S. (Março de 2017). A Burla Tributária como um instrumento de planeamento fiscal abusivo. *Dissertação de Mestrado em Fiscalidade*.
- International Federation of Accountants. (Dezembro 2018). *Manual das Normas Internacionais de Controlo que Qualidade, Auditori, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionaos Parte I* (2018 ed.). (O. d. Contas, Trad.) IFAC. Obtido em 13 de 12 de 2020
- Kauark, F., & Medeiros, C. H. (2010). *Metodologia da pesquisa. um guia prático*. Brasil: Via Litterarum.
- Leirião, P. (2012). *A cláusula geral antiabuso e o seu procedimento de aplicação*. Porto: Vida Económica.
- Mota Pinto, C. (s.d.). *Teoria Geral do Direito Civil* (3.^aed. ed.). Coimbra.
- Murteira, B., Ribeiro, C. S., Silva, J. A., Pimenta, C., & Pimenta, F. (2015). *Introdução à Estatística*. Escolar Editora.
- Negas, E. (2021). *Estatística Descritiva - Explicação Teórica, Casos de Aplicação e Exercícios Resolvidos* (2º Edição ed.). Lisboa: Sílabo, LDA.

- Pedrosa, A. C., & Gama, S. M. (2016). *Introdução Computacional à Probabilidade e Estatística com Excel*. Porto: PORTO EDITORA.
- Rocha da silva, R. (2012). *Paraísos Fiscais*. Tese de mestrado em Contabilidade Internacional, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.
- Rocha, J. F. (2011). *O procedimento e o processo tributários no domínio da extrafiscalidade*. Obtido de Repositori Universidade do Minho: <http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/60102/1/DTA%20e%20%20extrafiscalidade.pdf>
- Santos, C. (2018). *Estatística Descritiva – Manual de Auto-Aprendizagem (3ª Ed. ed.)*. Lisboa: Edições Sílabo, LDA.
- Santos, J. (2017). *As empresas utilizam a distribuição de dividendos como um meio para obterem benefícios fiscais?* Tese de mestrado em Auditoria e Fiscalidade, Católica Porto Business School.
- Schwalbach, T. (2019). *ATAD Express #4: Exit Tax – transferência de residência de uma sociedade portuguesa para o estrangeiro*. Obtido em 27 de 01 de 2020, de <https://www.servulo.com/pt/investigacao-e-conhecimento/ATAD-Express-4-Exit-Tax-ndash-transferencia-de-residencia-de-uma-sociedade-portuguesa-para-o/6722/>
- Sgarbi, A. (13 de 05 de 2014). *COMO CONSTRUIR UMA HIPÓTESE DE TRABALHO E APRESENTAR BEM A SUA PESQUISA*. Obtido de Pesquisatec: <https://www.pesquisatec.com/new-blog/2014/5/13/como-construir-uma-hipotese-de-trabalho-e-apresentar-bem-a-sua-pesquisa>
- Silva, L. P. (2005). *Finalidades extrafiscais da tributação especial do consumo*. Obtido de Inspeção geral das Finanças: https://www.igf.gov.pt/inftecnica/75_anos_IGF/sousaesilva/sousaesilva_cap01.htm
- Vasques, S. (Outubro/2019). *Manual de Direito Fiscal 2ª Ed.* Edições Almedina S.A. Obtido em Agosto de 2021
- Xavier, C. (2005). *A evolução do conceito jurídico de imposto - do estado liberal de direito ao estado social de direito*. Obtido em 05 de 2021, de Inspeção Geral das

Finanças:

https://www.igf.gov.pt/inftecnica/75_anos_IGF/ceciliaxavier/ceciliaxavier_cap01.htm

Legislação

Código de ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas; 2012;

Código do Imposto sobre as Pessoas Coletivas; Lei n.º 106/88, de 17 de setembro, e nos termos das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 201.º da Constituição da República Portuguesa; Ministério das Finanças, Lisboa;

Código e Procedimento e de processo tributário, Decreto-Lei n.º 433/99 -26/10 – Diário da República n.º 250/99 SÉRIE I; Ministério das Finanças, Lisboa

Lei n.º 89/2017 de 21 de agosto - Regime Jurídico do Registo Central do Beneficiário Efetivo - Diário da República, 1.ª série — N.º 160 — 21 de agosto de 2017; Assembleia da República; Lisboa

Lei Geral Tributária, Decreto-Lei n.º 398/98 – 17-12-98 – Diário da República, n.º 290/98 SÉRIE I-A; Ministério das Finanças, Lisboa;

Portaria n.º 1446-C/2001 de 21 de dezembro – Preços de Transferência - Diário da República n.º 294/2001, 4.º Suplemento, Série I-B de 2001-12-21; Ministério das Finanças, Lisboa;

Apêndice I – Questionário

A perceção dos auditores em matéria fiscal e os trabalhos de auditoria

A perceção dos Auditores quanto ao planeamento, evasão, elisão e fraude fiscal das empresas e os trabalhos de auditoria

O presente questionário foi desenvolvido no âmbito da minha dissertação de Mestrado em Auditoria no Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.

Destina-se a Revisores Oficiais de Contas e tem como objetivo perceber o impacto do planeamento fiscal abusivo, evasão, elisão e fraude fiscal das empresas relacionando com os trabalhos do auditor numa auditoria às Demonstrações Financeiras.

Os dados fornecidos destinam-se única e exclusivamente ao estudo no âmbito da dissertação, garantindo a confidencialidade dos mesmos.

Agradeço desde já a sua colaboração e compreensão,
O aluno João Campos

Email: joacampos@eu.ipp.pt

1. Tomei conhecimento dos objetivos e características do estudo, que a recolha de dados irá decorrer entre 12 de julho até dia 31 de julho de 2021, findo esse período as respostas serão transferidas para uma ferramenta de análise de dados estatísticos e os questionários serão eliminados (de acordo com o RGPD). Esclarecimentos adicionais podem ser obtidos através do e-mail joacampos@eu.ipp.pt

Pretendo responder a este questionário e autorizo a publicação dos dados, de forma agregada, para fins académicos:

*

Sim

Não

2. **Género** *

Masculino

Feminino

3. **Idades** *

Entre 20-29

Entre 30-40

Entre 41-50

Entre 51-60

Mais de 60 anos

4. Experiência profissional *

- menos de 5 anos
- entre 5 a 10 anos
- entre 10 a 15 anos
- mais de 15 anos

5. Por vezes é difícil determinar os mecanismos fraudulentos de evasão e elisão fiscal numa auditoria. *

- Discordo
- Concordo parcialmente
- Concordo Totalmente
- Não concordo nem discordo

6. Para cada um dos seguintes mecanismos fraudulentos classifique numa escala de 0 a 5, o grau de complexidade na deteção numa auditoria, em que 0 é claramente detetável e 5 extremamente difícil de detetar. *

	1	2	3	4	5
Planeamento fiscal abusivo	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Simulação de negócio	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Distribuição do rendimento por territórios fiscalmente mais favoráveis (paraísos fiscais)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ocultação de factos ou valores não declarados em declarações fiscais	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
"Treaty shopping"	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Fraude carrocel	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

7. Os seguintes factos justificam a dificuldade de deteção de fraude fiscal, numa auditoria: *

	Discordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente	Não concordo nem discordo
Legislação em vigor complexa	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Legislação inexistente (ou existência de lacunas)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Abrangência territorial	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Âmbito de atuação das empresas	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

8. São fatores que influenciam a ocorrência de fraude fiscal: *

	Discordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente	Não concordo nem discordo
Diferentes motivações intrínsecas dos colaboradores das entidades	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Inexistência de procedimentos internos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Capacidade financeira/acesso a financiamentos;	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Legislação complexa;	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Legislação dos paraísos fiscais mais atraentes;	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Predominância de prejuízos operacionais que tornam eminente a ameaça de falência, encerramento ou aquisição hostil	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Novos requisitos contabilísticos, estatutários e regulamentares	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

9. A Lei nº26/2020, de 21 de julho, revogou o Decreto-lei nº 29/2008, de 25 de fevereiro estabelece a obrigação de comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), de determinados mecanismos internos ou transfronteiriços com relevância fiscal. O presente diploma constitui um efetivo mecanismo de combate ao planeamento fiscal abusivo, elisão e evasão fiscal *

- Discordo
- Concordo parcialmente
- Concordo totalmente
- Não concordo nem discordo

10. O modelo 58 para o cumprimento da obrigação declarativa de comunicação à AT de determinados mecanismos internos e transfronteiriços com relevância fiscal conforme previsto na Lei nº 26/2020, de 21 de julho, permite ao auditor auferir conclusões em matéria de planeamento fiscal praticado nas entidades. *

- Discordo
- Concordo parcialmente
- Concordo totalmente
- Não concordo nem discordo

11. Um dos objetivos do trabalho do auditor numa auditoria às DF's, é verificar o cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis em determinada empresa. *

- Discordo
- Concordo parcialmente
- Concordo totalmente
- Não concordo nem discordo

12. A informação obtida através da verificação do cumprimento e aplicação de leis e regulamentos a que a entidade estas sujeitas constituem prova de auditoria suficiente e apropriada *

- Discordo
- Concordo parcialmente
- Concordo totalmente
- Não concordo nem discordo

13. É da responsabilidade do auditor validar o cumprimento de obrigações fiscais a que as entidades estão sujeitas *

- Discordo
- Concordo parcialmente
- Concordo totalmente
- Não concordo nem discordo

14. A aplicação de procedimentos analíticos substantivos, relacionados com a verificação de leis e regulamentos aplicáveis numa entidade, permitem identificar e avaliar o risco de planeamento fiscal abusivo, de evasão e elisão fiscal. *

- Discordo
- Concordo parcialmente
- Concordo totalmente
- Não concordo nem discordo

15. O órgão de gestão e os encarregados de governação estão em conluio quando é detetável fraude fiscal, e tem conhecimento da natureza e extensão do incumprimento. *
- Discordo
 - Concordo parcialmente
 - Concordo totalmente
 - Não concordo nem discordo
16. Existe o risco inevitável de que algumas distorções materiais relacionadas com planeamento fiscal abusivo, evasão e elisão fiscal, possam não ser detetadas mesmo quando a auditoria seja devidamente planeada e executada. *
- Discordo
 - Concordo parcialmente
 - Concordo totalmente
 - Não concordo nem discordo
17. Quais das seguintes fases, o planeamento fiscal, evasão e elisão fiscal constituem variável com influência significativa nos trabalhos a efetuar pelo auditor? *
- Fase de Planeamento e avaliação do risco
 - Fase de Execução e resposta aos riscos
 - Fase de Finalização, conclusões e opinião
 - Em todas as fases de uma auditoria.
18. Em que fase é verificado o risco de deteção (risco de que os procedimentos executados pelo auditor, não detetem uma distorção material que exista e que possa ser material), relativamente a evasão e elisão fiscal? *
- Fase de Planeamento e avaliação do risco
 - Fase de Execução e resposta aos riscos
 - Fase de Finalização, conclusões e opinião
 - Em todas as fases de uma auditoria.
19. É na fase de planeamento e avaliação do risco que o auditor obtém conhecimento da entidade e do enquadramento fiscal a que a entidade esta sujeita. *
- Discordo
 - Concordo parcialmente
 - Concordo totalmente
 - Não concordo nem discordo

20. O risco fiscal associado ao planeamento fiscal, evasão e elisão fiscal tem impacto na definição/cálculo da materialidade pelo auditor, sendo uma matéria de julgamento profissional. *
- Discordo
 - Concordo parcialmente
 - Concordo totalmente
 - Não concordo nem discordo
21. Poderá ser necessário recorrer a um perito em matéria fiscal (Tax) para determinar a existência de incumprimento ou suspeita de fraude fiscal. *
- Discordo
 - Concordo parcialmente
 - Concordo totalmente
 - Não concordo nem discordo
22. Compete ao auditor relatar algum incumprimento ou suspeita de fraude fiscal, a entidades apropriadas, externas a entidade, como as autoridades fiscais ou de supervisão. *
- Discordo
 - Concordo parcialmente
 - Concordo totalmente
 - Não concordo nem discordo
23. Os requisitos éticos por si só constituem um fator de "denúncia" ou comunicação de fraude fiscal a entidades externas. *
- Discordo
 - Concordo parcialmente
 - Concordo totalmente
 - Não concordo nem discordo

Apêndice II – Cálculos

Da tabela 5 – Resultados questões 6 observamos totais para a escala apresentada:

Mecanismos de fraude fiscal/Níveis detecção	0	1	2	3	4	5	Total
Totais	0%	26%	118%	202%	273%	82%	700%
Nova escala	0%	4%	16%	29%	39%	12%	100%

Foi assim necessário converter a escala apresentada para a utilizada na tabela 10 em que:

Escala inquérito	Escala Tabela Resumo Resultados
0	Não concordo nem discordo
1	Discordo
2	Discordo
3	Concordo parcialmente
4	Concordo totalmente
5	Concordo totalmente

Com o somatório pela escala de resultados obtemos:

Escala	Q. 6
Discordo	20 %
Não concordo nem discordo	0 %
Concordo parcialmente	29 %
Concordo totalmente	51 %

Para a questão 7 foi reduzida a escala da seguinte forma:

Questões	Discordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente	Não concordo nem discordo	Totais
Legislação em vigor complexa	3%	45%	52%	0%	100%
Legislação inexistente (ou existência de lacunas)	10%	50%	39%	2%	100%
Abrangência territorial	6%	37%	45%	11%	100%
Âmbito de atuação das empresas	3%	47%	47%	3%	100%
Totais	23%	179%	182%	16%	400%
Nova % (escala/400%)	6%	45%	46%	4%	100%

Para a questão 8 foi reduzida a escala da seguinte forma:

	Concordo parcialmente	Concordo totalmente	Discordo	Não concordo nem discordo	Totais
Diferentes motivações intrínsecas dos colaboradores das entidades	42%	40%	11%	6%	100%
Inexistência de procedimentos internos	40%	50%	8%	2%	100%
Capacidade financeira/acesso a financiamentos;	52%	37%	8%	3%	100%
Legislação complexa;	40%	52%	6%	2%	100%
Legislação dos paraísos fiscais mais atraentes;	23%	69%	3%	5%	100%
Predominância de prejuízos operacionais que tornam eminente a ameaça de falência, encerramento ou aquisição hostil	53%	37%	5%	5%	100%
Novos requisitos contabilísticos, estatutários e regulamentares	55%	16%	24%	5%	100%
Totais	305%	302%	66%	27%	700%
Nova % (escala/700%)	44%	43%	9%	4%	100%