

**INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO
POLITÉCNICO
DO PORTO**

**M MESTRADO
AUDITORIA**

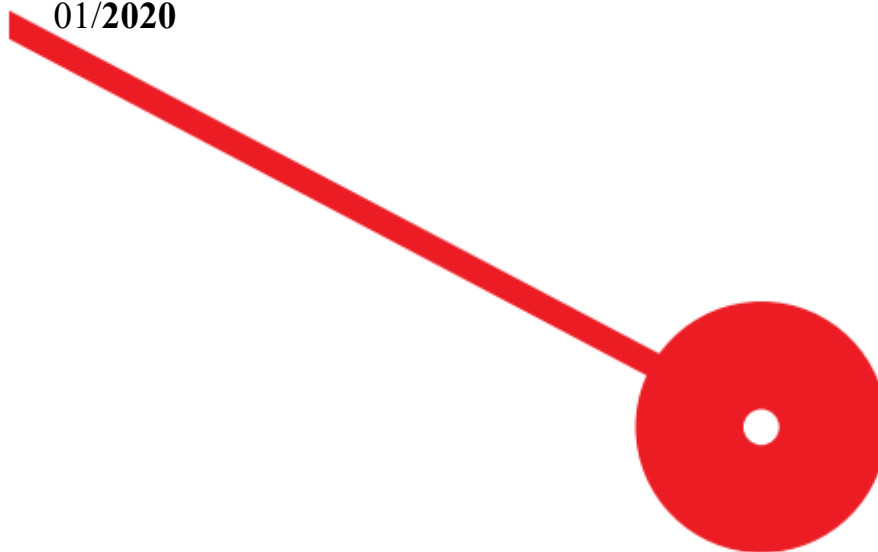
Auditoria aos Benefícios Fiscais

Márcio Santos Coelho

Versão final (Esta versão contém as críticas e sugestões dos elementos do júri)

01/2020

**Márcio Santos Coelho. Auditoria aos Benefícios Fiscais
01/2020**



INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO
POLITÉCNICO
DO PORTO

M MESTRADO
AUDITORIA

Auditoria aos Benefícios Fiscais

Márcio Santos Coelho

Projeto de Mestrado apresentado ao Instituto de Contabilidade e Administração do Porto para a obtenção do grau de Mestre em Auditoria, sob orientação do Professor Doutor José Campos Amorim e coorientação da Professora Mestre Ana Paula Rocha

Márcio Santos Coelho: Auditoria aos Benefícios Fiscais
01/2020



Resumo

O presente projeto de mestrado compreende todo o trabalho desenvolvido ao longo do último ano, em parceria com a sociedade Ângelo Couto, C. Ribeiro & L. Carvalho, S.R.O.C., com o intuito de tornar mais dinâmica e rigorosa a auditoria realizada aos benefícios fiscais ao investimento, aproveitados pelos clientes da sociedade, e ao mesmo tempo servir como um procedimento para atenuar o Risco de Detecção por parte do ROC.

Para desenvolvimento do projeto, inicialmente, foram abordados os conceitos de metodologias, explicando qual a metodologia utilizada na elaboração do trabalho, justificando o tema e a sua delimitação.

Para conseguir chegar ao resultado proposto, foram abordados os conceitos de auditoria, especificando com maior pormenor o tipo de auditoria financeira e fiscal, e o enquadramento dos benefícios fiscais existentes em Portugal, aprofundando os dois benefícios fiscais ao investimento abordados na proposta, RFAI e DLRR, assim como os incentivos às taxas máximas de auxílio público.

Após a análise dos conceitos mencionados no parágrafo anterior, foi apresentada a proposta idealizada, que consiste numa ferramenta de trabalho de Excel, com o objetivo de validar os benefícios fiscais ao investimento abordados e o respetivo preenchimento dos campos da M22, terminando a proposta com a apresentação da folha de trabalho elaborada.

Testada a folha de trabalho, são apresentadas as conclusões retiradas com a utilização dos benefícios fiscais dos clientes da sociedade.

Palavras-Chave

Auditoria aos Benefícios Fiscais; Benefícios Fiscais; DLRR; RFAI

Abstract

This master's project comprises all the work developed over the past year, in partnership with the company Ângelo Couto, C. Ribeiro & L. Carvalho, S.R.O.C., with the aim of making the audit of investment tax benefits, used by the company's clients, more dynamic and rigorous, while serving as a procedure to mitigate the Risk of Detection by the Statutory Auditor.

Initially, to develop the project, the methodologies concepts were addressed, explaining the methodology used in the preparation of the work, justifying the theme and its delimitation.

In order to reach the proposed result, the audit concepts were discussed, specifying in more detail the type of financial and fiscal audit, and the framework of the existing tax benefits in Portugal, with an in-depth analysis of the two tax benefits for investment covered in the proposal, the Tax scheme for investment support and the Deduction of retained and reinvested profits, as well as the incentives for maximum rates of public aid.

After the analysis of the concepts mentioned in the previous paragraph, the idealized proposal was presented, which consists of an Excel work tool, with the objective of validating the tax benefits to the investment addressed and the respective completion of the M22 fields, bringing the proposal to an end with the presentation of the work sheet prepared.

Following the test of the worksheet are presented the conclusions drawn from the use of the tax benefits of the company's clients.

Keywords

Audit of Tax Benefits; Tax Benefits; DLRR; RFAI

Agradecimentos

Em primeiro lugar quero agradecer à minha família, especialmente aos meus pais, Américo Coelho e Cristina Inverneiro, por todo o apoio demonstrado perante as minhas decisões, tanto académicas como profissionais, e à minha namorada, Beatriz, pela maneira que proporcionou com que todo este processo académico fosse mais acessível, encontrando-se sempre presente para me apoiar.

Quero prestar o meu agradecimento aos meus orientadores do projeto, com especial atenção à Professora Mestre Ana Rocha por todo o tempo despendido e empenho dedicado na realização deste projeto, que foi incansável.

Quero também agradecer ao Dr. Ângelo Couto pela oportunidade e confiança concedida na realização deste projeto e a todos os meus colegas de trabalho que de uma forma ou de outra contribuíram para a realização deste projeto.

Por último, quero agradecer a todos os professores e colegas, pois todos, à sua maneira contribuíram no meu trajeto académico, e aos meus amigos, que neste último ano me ajudaram a descomprimir da pressão do projeto, em especial ao Jorge Carreira.

A todos, o meu muito obrigado!

Lista de Siglas

AFT – Ativos Fixos Tangíveis;

AT – Autoridade Tributária;

Art.º – Artigo;

CAE – Classificação Portuguesa de Atividades Económicas;

CFI – Código Fiscal ao Investimento;

CIRC – Código do Imposto sobre as Pessoas Coletivas;

CIRS – Código Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares;

CMVM – Comissão do Mercado de Valores Mobiliários;

CRP – Constituição da República Portuguesa;

CSC – Código das Sociedades Comerciais;

DF – Demonstrações Financeiras;

DGI – Direção Geral dos Impostos;

DL – Decreto-Lei;

DLRR – Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos;

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais;

IGF – Inspeção Geral das Finanças;

ICR – Investidores de Capital de Risco;

IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis;

IMT – Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosa;

ISA – International Standards on Auditing;

LGT – Lei Geral Tributária;

M22 – Modelo 22;

NUT – Nomenclatura das Unidades Territoriais para Fins Estatísticos;

PME – Pequenas e Médias Empresas;

Q – Questão;

RA – Risco de Auditoria;

RC – Risco de Controlo;

RCPITA – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira;

RD – Risco de Detecção;

RETGS – Regime Especial de Tributação de Grupos Societários;

RFAI – Regime Fiscal de Apoio ao Investimento;

RGIC – Regulamento Geral de Isenção de Categoria;

RI – Risco Inerente;

ROC – Revisores Oficiais de Contas;

SCR – Sociedade de Capital de Risco;

SDUQ – Sociedade Desportiva Unipessoal por Quotas;

SIFIDE – Sistemas de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento;

SGPS – Sociedade Gestora de Participações Sociais;

S.R.O.C. – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas.

Índice Geral

<i>Resumo</i>	<i>v</i>
<i>Palavras-Chave</i>	<i>v</i>
<i>Abstract</i>	<i>vii</i>
<i>Keywords</i>	<i>vii</i>
<i>Agradecimentos</i>	<i>ix</i>
<i>Lista de Siglas</i>	<i>xi</i>
<i>Índice Geral</i>	<i>xiii</i>
<i>Índice de Figuras</i>	<i>xvii</i>
<i>Índice de Tabelas</i>	<i>xix</i>
<i>Índice de Equações</i>	<i>xxi</i>
<i>Introdução</i>	<i>1</i>
<i>Capítulo I – Metodologia e Justificação da Escolha de Modalidade</i>	<i>5</i>
1.1) Metodologia	6
1.1.1) Metodologia Utilizada	6
1.2) Análise da Revisão Literária	7
1.3) Justificação da Escolha do Tema	8
1.4) Delimitação do Tema	8
<i>Capítulo II - Auditoria</i>	<i>9</i>
2.1) Auditoria	10
2.2) Auditoria Interna	11
2.3) Auditoria Financeira	12
2.3.1) Conceito	12
2.3.2) A Evolução da Atividade Auditoria Financeira em Portugal	13

2.4) Planeamento de uma Auditoria Financeira	15
2.4.1) Materialidade	17
2.4.2) Risco de Auditoria	20
2.4.3) Prova em Auditoria	22
2.4.4) Procedimentos de Auditoria	23
2.4.5) Conclusão do Trabalho	25
2.5) Auditoria Fiscal e Auditoria Tributária	26
Capítulo III - Benefícios Fiscais	29
3.1) Enquadramento dos Benefícios Fiscais	30
3.1.1) Constituição dos Benefícios Fiscais	31
3.1.2) Tipologia de Benefícios Fiscais	32
3.1.3) Benefícios Fiscais Automáticos <i>versus</i> Dependentes de Reconhecimento	33
3.1.3.1) Impedimento de Reconhecimento do Direito a Benefícios Fiscais	33
3.1.4) Caducidade e Extinção do Benefício Fiscal	34
3.2) Benefícios Fiscais a Abordar	34
3.2.1.) Condições de Acesso	36
3.2.2.) Recomendação 2003/361/CE	36
3.3) Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI)	37
3.3.1) Âmbito de Aplicação	38
3.3.2) Investimentos Relevantes	40
3.3.3) Criação de Postos de Trabalho	41
3.3.4) Incentivos Fiscais	43
3.3.5) Processo de Documentação Fiscal	44
3.4) Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos (DLRR)	45
3.4.1) Âmbito de Aplicação	46

3.4.2) Investimentos Relevantes _____	47
3.4.3) Obrigações Acessórias _____	48
3.4.4) Incumprimento _____	49
3.5) Incentivos Sujeitos às Taxas Máximas de Auxílios Regionais _____	50
3.6) Modelo 22 – Âmbito Prático _____	52
3.6.1) Anexo D _____	52
3.6.2) RFAI _____	53
3.6.3) DLRR _____	55
3.6.4) Incentivos Sujeitos às Taxas Máximas de Auxílio Regional _____	55
Capítulo IV – Proposta _____	59
4.1) Apresentação da Proposta _____	60
4.2) Objetivos da Proposta _____	62
Capa _____	63
RFAI – Análise da Elegibilidade do Projeto (“RFAI, folha1”) _____	64
RFAI – Análise dos Projetos de Investimento (“RFAI, folha 2”) _____	65
DLRR – Análise dos Limites do Benefício Fiscal (“DLRR, folha 1”) _____	66
DLRR – Análise dos Investimentos Afetos ao Benefício (“DLRR, folha 2”) _____	67
Taxas Máximas de Auxílio Regional (“Taxas Máximas de Auxílio”) _____	69
Apresentação Modelo 22, Anexo D (“Modelo 22, anexo D”) _____	70
Conclusão _____	71
Referências Bibliográficas _____	75

Índice de Figuras

Figura 1 - Risco de Auditoria	21
Figura 2 - Relação Inversa entre a Materialidade e o Risco de Auditoria.....	22
Figura 3 - Credibilidade das Provas de Auditoria.	23
Figura 4 - Modelo 22, Anexo D	52
Figura 5 - Anexo D - Quadro 074	53
Figura 6 - Anexo D - Subquadro 074-A.....	54
Figura 7 - Anexo D - Quadro 075	55
Figura 8 - Incentivos Sujeitos às Taxas Máximas de Auxílio Regional.....	56
Figura 9 - Campo 10, Modelo 22	58
Figura 10 - Capa da Proposta	63
Figura 11 - Proposta RFAI, folha 1	64
Figura 12 - Proposta RFAI, folha 2 – Tabela 1	65
Figura 13 Proposta FRAI, folha 2 – Tabela 2	66
Figura 14 - Proposta DLRR, folha 1	67
Figura 15 - Proposta DLRR, folha 2	68
Figura 16 - Taxas Máximas de Auxílio Regional.....	69
Figura 17 - M22, Anexo D Quadro 074	70
Figura 18 - M22, Anexo D, Quadro 075	70
Figura 19 - M22, Anexo D, Quadro 078-A, 078-B, 078-C.....	70

Índice de Tabelas

Tabela 1 - Questões da Revisão Literária.....	7
Tabela 2 - Indicadores de Materialidade	19
Tabela 3 - Tipo de Opiniões Modificadas	25
Tabela 4 - Fonte: Autoridade Tributária: Estatísticas Despesa Fiscal.....	35
Tabela 5 - Definição do Tipo de Entidade.....	37
Tabela 6 - Incentivos Fiscais	43
Tabela 7 - Reporte do Benefício (RFAI).....	44

Índice de Equações

Equação 1 - Atualização dos Benefícios	52
--	----

Introdução

No decurso dos últimos anos, o autor tem verificado no contexto da sua atividade profissional que o interesse das sociedades em usufruir dos benefícios fiscais tem vindo a aumentar, o que se verifica não só ao nível das grandes empresas, tradicionalmente mais vocacionadas para a utilização de benefícios fiscais, mas também ao nível das pequenas e médias empresas.

A quantificação e abrangência dos benefícios fiscais encontra-se especificamente sujeita a controlo por parte da AT (quer em momento prévio à utilização dos benefícios, quer numa fase posterior, através da sujeição dos beneficiários a ações de inspeção tributária), razão pela qual, é necessária uma atenção especial por parte de contabilistas certificados, revisores oficiais de contas e auditores na sua prestação de serviços. Além disso, como a área fiscal se encontra sujeita a alterações legislativas frequentes, torna-se imperativo que os intervenientes diretos se mantenham constantemente atualizados de forma a conseguir usufruir ou analisar o usufruto dos benefícios fiscais existentes de forma correta.

O presente projeto compreende todo o trabalho desenvolvido ao longo do último ano, em parceria com a sociedade onde o autor exerce funções, Ângelo Couto, C. Ribeiro & L. Carvalho, S.R.O.C., para obtenção de uma ferramenta de trabalho de forma a fazer face a estas atualizações legislativas aos benefícios fiscais. Dentro dos benefícios fiscais, o projeto incidirá principalmente em dois benefícios fiscais ao investimento, DLRR e RFAI, por se tratarem de benefícios fiscais automáticos, aumentando o Risco de Auditoria do ROC.

A ferramenta de trabalho consiste num ficheiro Excel, com o objetivo de permitir auditar a utilização de benefícios fiscais ao investimento, RFAI e DLRR, usufruídos pelos clientes da sociedade no exercício fiscal de 2018 (expostos na declaração fiscal de 2019), constituindo também um modelo base para a realização dessa mesma auditoria em períodos posteriores, e no final, auditados os benefícios fiscais ao investimento, apresentar de forma automática quais os campos que devem ser preenchidos no anexo D da M22, bem como os respetivos montantes.

Assim, através de uma simulação efetuada na folha de trabalho (titulada de “Cálculo dos Benefícios Fiscais ao Investimento”), será possível auditar se os benefícios fiscais ao investimento estão a ser calculados e apresentados de uma forma correta e apropriada. A utilização desta ferramenta de trabalho potencia uma análise mais simplificada e, simultaneamente, mais segura do ponto de vista técnico, atenuando o Risco de Detecção do ROC.

Em termos de estrutura, o presente projeto está organizado em 4 capítulos para além da introdução e da conclusão.

Na Introdução explica-se a motivação e o objetivo do presente projeto.

No primeiro capítulo, Metodologias, é efetuada uma breve exposição dos métodos utilizados na realização deste trabalho, expondo-se a motivação do mesmo e delimitação no âmbito de análise.

No segundo capítulo, Auditoria, são enquadrados alguns dos tipos de auditoria existentes, (direcionando o estudo, essencialmente, à auditoria financeira e auditoria fiscal) e expõem-se de uma forma simplificada o modo como a auditoria deve ser planeada.

No terceiro capítulo, Benefícios Fiscais, é abordado inicialmente o enquadramento, em geral, dos benefícios fiscais em Portugal, aprofundando depois as características e os requisitos relativos a dois benefícios inseridos no código fiscal ao investimento, o RFAI e DLRR.

O quarto capítulo, Proposta, consiste na demonstração da proposta apresentada como melhoria à sociedade onde o autor exerce a sua atividade laboral.

Por último, a Conclusão é dedicada às conclusões finais do projeto, enquadrando as questões levantadas no capítulo I e a análise global do estudo, sendo ainda levantada uma orientação para um tema que pode ser desenvolvido em investigações futuras.

Capítulo I – Metodologia e Justificação da Escolha de Modalidade

1.1) Metodologia

A metodologia tem como objetivo analisar as características dos vários métodos de estudo. É através da metodologia que se estuda, descreve e explica os métodos que se vão aplicar no decorrer do trabalho, de forma a metodizar os procedimentos adotados durante a investigação.

De acordo com Fortin (2003, pág. 122) a “forma mais eficaz e produtiva de gerar e testar conhecimento (e produzir novos artefactos) é através da investigação científica e tecnológica”.

Creswell (2007), define metodologia quantitativa como um método que envolve o processo de recolha, análise, interpretação e apresentação dos resultados de um estudo e que é elaborada através de métodos específicos, tanto nas pesquisas de recolha como nas de “experiência” que estão relacionados com a identificação de uma amostra e de uma população, específica da estratégia ou do tema de investigação, à realização da recolha e análise de dados, à apresentação dos resultados, à elaboração de uma interpretação e da redação de um relatório de modo apropriado para um levantamento ou estudo experimental.

Referentemente à metodologia qualitativa, Creswell (2007) define a metodologia qualitativa como um método de recolha, análise de dados e de redação do relatório que difere das abordagens tradicionais, que são as quantitativas. Trata-se de uma metodologia que aborda a utilização de amostras intencionais para o tema a abordar, composto por recolha de dados com perguntas abertas, demonstrando as análises em texto ou imagens, com a representação da informação em gráficos e tabelas, e a interpretação de forma pessoal dos resultados averiguados.

Segundo Howard S. Becker (1994, pág. 102) “As diferenças entre estas formas residem na perspectiva a partir da qual o trabalho é realizado”.

1.1.1) Metodologia Utilizada

Ao longo da elaboração do trabalho, a metodologia utilizada baseou-se numa abordagem qualitativa, indicando apenas os pontos relevantes, através de uma pesquisa bibliográfica e documental sobre os procedimentos e respetivos objetivos de acordo com o tema abordado.

Na pesquisa bibliográfica e documental, o autor recorreu a bibliotecas académicas e municipais de forma a conseguir obter o máximo de documentos e informação para o desenvolvimento do trabalho, tendo requisitado algumas obras para continuar o estudo em casa. Recorreu ainda a algumas formações certificadas, como Código Fiscal ao Investimento lecionada pela OROC e, Benefícios Fiscais e Excel Avançado lecionada pela OCC, de forma a aprofundar o tema e para esclarecimento de algumas dúvidas que foram surgindo.

De forma a conseguir retirar conclusões acerca do tema, o autor utilizou informações de entidades auditadas pela sociedade Ângelo Couto, C. Ribeiro & L. Carvalho, S.R.O.C., através de documentos que foram recolhidos ao longo da auditoria desenvolvida (prova de auditoria) como Relatórios e Contas e o Dossier Fiscal.

1.2) Análise da Revisão Literária

Ao longo da análise da revisão literária foi possível identificar duas questões-chave de investigação que, no entendimento do autor, são as questões que merecem resposta com o desenvolvimento do trabalho:

1. Qual a importância da auditoria financeira na verificação dos benefícios fiscais?
2. Estão os benefícios a ser bem aplicados pelos clientes da sociedade?

É possível desde já definir hipóteses de resposta às duas questões levantadas:

Questões (Q)	Hipóteses
Q1. Qual a importância da auditoria financeira na verificação dos benefícios fiscais?	1). Elevada 2). Reduzida 3). Indiferente
Q2. Estão os benefícios a ser bem aplicados pelos clientes da sociedade?	1). Sim 2). Não

Tabela 1 - Questões da Revisão Literária

Após ser desenvolvida a ferramenta de trabalho, serão testados os benefícios fiscais ao investimento em alguns clientes da sociedade. Desta forma será possível dar resposta à Q2, verificando se os benefícios estão a ser bem aplicados e devidamente divulgados nas declarações impostas. Consoante a resposta dada à Q2, será possível responder à Q1, pois se os benefícios estiverem a ser devidamente aplicados, a importância da auditoria financeira na verificação dos benefícios fiscais pode ser considerada como reduzida ou indiferente, e no caso de não estarem a ser devidamente aplicados, a importância da auditoria financeira na verificação dos benefícios fiscais pode ser considerada como elevada.

1.3) Justificação da Escolha do Tema

A opção por este tema prende-se com o facto de apesar de o autor ter direcionado a sua formação académica para uma vertente financeira (contabilidade e auditoria), sentir um gosto especial pela vertente fiscal. Assim considerou interessante, abordar dentro da auditoria financeira, uma área mais fiscal e tributária.

Igualmente, como as responsabilidades dos auditores têm vindo a aprofundar-se cada vez mais ao longo dos últimos anos e uma vez que estamos perante uma área de difícil controlo no âmbito de uma auditoria (considerando as constantes alterações legislativas em matéria fiscal, conforme referi anteriormente), entendeu que o desenvolvimento da sua investigação no âmbito da “Auditoria aos Benefícios Fiscais” permitiria conciliar o interesse técnico que o tema suscita na sociedade onde exerce funções ao gosto que alimenta pelo tema em estudo.

1.4) Delimitação do Tema

As principais delimitações do tema prendem-se à sua subjetividade, tanto ao nível das análises de auditoria como ao nível da fiscalidade, pois está sempre muito presente a vertente pessoal, havendo vários entendimentos no seu desenvolvimento (julgamento profissional), e à complexidade ao nível da fiscalidade, com a quantidade de informação existente, distribuída entre diversos códigos tributários e informações vinculativas, com diversas alterações legislativas, sem que haja um seguimento claro que evidencie as alterações e o ciclo existente do início da legislação até atingir o sistema fiscal atual.

Capítulo II - Auditoria

2.1) Auditoria

Tanto Alves (2015) como Costa (2010), referem que, embora não esteja bem documentada o início da atividade, a auditoria já existia nas antigas civilizações do Egito, Grécia e China, com a principal finalidade de detetar, responsabilizar e punir funcionários responsáveis por fraude e corrupção. Contudo, a auditoria só se desenvolveu nas atividades económicas com a revolução industrial, quando os acionistas se viram obrigados a ceder a gestão das sociedades onde tinham uma participação a um responsável independente, elevando a função de auditoria a um poderoso instrumento de gestão das empresas, tanto na perspetiva interna como externa.

No mesmo sentido, Alves (2015, pág. 30) refere que “a necessidade de garantir o fluxo de capitais proveniente dos investidores obrigou a que se proporcionasse credibilidade às contas das empresas através de uma declaração dirigida principalmente aos acionistas atestando que as mesmas representavam de forma verdadeira a sua posição financeira. O enfoque da auditoria passou então da deteção de erros e fraudes para a garantia da credibilidade das demonstrações financeiras”.

Neste contexto, Alves (2015) define auditoria¹ como um processo de fiscalização da legalidade ou da conformidade das atividades e processos. O processo de auditoria pode ser entendido como o processo de recolha e avaliação de prova sobre uma ou várias matérias e a sua respetiva comunicação através de um determinado nível de confiança, comunicação esta que pode ser apresentada como informação financeira ou não financeira.

Ora, de acordo com o seu objeto e objetivo, a auditoria pode ser classificada como auditoria externa/financeira ou auditoria interna.

A auditoria externa tem como objeto as Demonstrações Financeiras² das entidades com o objetivo de credibilizar as mesmas perante os seus utilizadores, enquanto que a auditoria interna tem como objeto as funções ou processos realizados dentro das entidades com o objetivo de melhorar o sistema vigente através de sugestões e verificar se após a implementação das sugestões para melhoria do processo, se estão a ser aplicadas de forma correta e se realmente funcionaram para a melhoria do processo. Deste modo, a auditoria

¹ É notável que o conceito de auditoria tem estado em constante evolução com o decorrer do tempo, devido à globalização da economia e dos mercados económicos, com a abertura das fronteiras e respetivos mercados, e com a criação de acordos entre países, o que levou as empresas a uma outra dimensão (dimensão global).

² Demonstrações Financeiras são compostas pelo balanço, demonstração de resultados, demonstração de capital próprio, demonstração de fluxos de caixa e o anexo ao balanço e à demonstração de resultados.

interna tem um objetivo mais abrangente de acordo com as necessidades do cliente, apoiando mais a gestão no seu dia a dia.

Martins (1999, pág. 27), defende que “é mais difícil definir o papel do auditor interno do que do auditor externo, porque as responsabilidades básicas do auditor externo (de fonte legal) são definidas pela lei, enquanto que a função da Auditoria Interna difere, de uma empresa para outra”.

No grosso modo da atividade, o conhecimento e a aptidão de princípios na auditoria permitem inicialmente uma validação dos processos e subsequentemente uma certificação aos processos, no caso de auditoria interna, e às contas, no caso de auditoria externa.

2.2) Auditoria Interna

A auditoria interna é uma função de apoio à gestão, baseada num processo sistemático, motivada pela pressão do dia a dia de quem tem que cumprir objetivos em diversas áreas.

Martins (1999) refere que os primeiros auditores internos apareceram nos Estados Unidos da América há mais de 70 anos, apesar de a auditoria interna só se ter tornado numa atividade reconhecida há aproximadamente 40 anos. Em Portugal, é uma atividade recente, com início no final dos anos 80 do século XX.

Almeida (2014, pág. 17) define Auditoria Interna como “uma função de avaliação independente, tradicionalmente efetuada por profissionais que são funcionários da organização, estabelecida dentro da mesma com o intuito de examinar e avaliar as suas atividades” com o objetivo de “assistir os seus membros no desempenho efetivo das suas funções, sendo-lhes fornecidas análises, avaliações, recomendações, conselhos e informações relacionadas com as atividades analisadas”. Já, Martins (1999, pág. 14) faz a seguinte citação traduzida³, “Auditoria é o processo sistemático de objetivamente obter e avaliar prova acerca da correspondência entre informações, situações ou procedimentos e critérios pré-estabelecidos, assim como comunicar conclusões aos interessados”.

Analisando as duas interpretações de Auditoria Interna, entende-se que compete ao auditor interno revelar as fraquezas, determinar as causas, avaliar as consequências e encontrar alternativas resolutivas, de forma a melhorar os processos. Mas para que o processo seja

³ Auditing Concepts Committee, Report of the Committee on Basic Auditing Concepts, The Accounting Review, Vol. 47 1972, pág. 18

melhorado, não basta que o auditor interno desenvolva a sua atividade, é necessário que a administração e os órgãos de gestão concordem e respeitem a sua atividade.

Reforçando a ideia do ponto anterior, a Auditoria Interna é uma atividade cíclica, que deve ser submetida a avaliações constantes sobre o processo e que, uma vez identificados os problemas e as respectivas soluções, é necessário testar se as soluções apresentadas pelo Auditor Interno estão a ser colocadas em prática e a ultrapassar o problema anteriormente determinado.

2.3) Auditoria Financeira

2.3.1) Conceito

De acordo com a definição de Almeida (2014, pág. 3) auditoria financeira é “um processo objetivo e sistemático, efetuado por um terceiro independente⁴, na obtenção e avaliação de prova em relação às asserções sobre ações ou eventos económicos, para verificar o grau de correspondência entre essas asserções e os critérios estabelecidos, comunicado os resultados aos utilizadores da informação financeira”.

Entende-se que a auditoria financeira é elaborada através da verificação de ações relacionadas com a contabilidade. No entanto, é elaborada no sentido inverso ao processo contabilístico, isto porque no processo contabilístico a atividade é desenvolvida através dos documentos de suporte com o objetivo da obtenção das DF, enquanto no processo de auditoria a atividade é desenvolvida a partir das DF com o intuito de verificar os documentos de suporte, com o objetivo de validar as transações e procurar evidências sobre a veracidade das asserções constantes das DF.

A ISA 200⁵ menciona que o objetivo de uma auditoria às DF é o de permitir que o auditor expresse uma opinião sobre se as DF estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com uma estrutura conceptual de relato financeiro aplicável.

No desenvolver da sua atividade, todas as entidades têm que conter informações financeiras para disponibilizar aos seus utilizadores, sobretudo à AT para apuramento dos seus impostos, a instituições financeiras caso necessite de recorrer a crédito bancário, a fornecedores para avaliação na eventualidade de concessão de crédito à entidade, a investidores para a tomada

⁴ Normalmente por auditores e/ou revisores oficiais de contas.

⁵ ISA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria.

de decisões, a funcionários, obrigacionistas, tribunais, órgãos de gestão, isto é, a todos os utilizadores que necessitam das informações financeiras para a tomada de decisões.

Nesta situação, nasce a necessidade de as contas apresentadas serem credíveis para os seus utilizadores, e para que sejam mais credíveis aos utilizadores entende-se que é necessária a avaliação de um perito independente externo à entidade. Esta necessidade foi colmatada através da realização de auditorias financeiras independentes às sociedades, sem qualquer interesse ou ligação, que são realizadas às informações financeiras disponibilizadas pela entidade, devendo o auditor obter prova adequada relativamente à credibilidade e verificar se está de acordo com o normativo contabilístico, expressando uma opinião se as DF foram preparadas de forma a proporcionar uma informação útil e verdadeira para a tomada de decisão dos seus utilizadores.

Para que haja uma maior independência e confiança de quem presta serviços de revisão legal de contas, nos estatutos da OROC⁶, no Capítulo II, é apresentada uma listagem de impedimentos e incompatibilidades a que o ROC deve obedecer.

No final, com o seu trabalho realizado, o revisor oficial de contas/auditor emite uma certificação legal das contas⁷ ou um relatório de auditoria, onde expressa uma opinião se as informações financeiras se encontram publicadas de forma verdadeira e apropriada. De forma a acrescentar valor, a certificação legal das contas/relatório de auditoria deve ser assinada de modo a aumentar a credibilidade perante os seus utilizadores.

2.3.2) A Evolução da Atividade Auditoria Financeira em Portugal

Em Portugal, a Auditoria Financeira tem sofrido constantes alterações legislativas ao longo dos anos, de forma a ser dotada de maior rigor e credibilidade.

A atividade começou a ganhar forma quando em 1943, através da Lei 1:995, publicada no Diário do Governo a 17 de maio, se estabeleceu um regime de fiscalização da constituição e funcionamento das sociedades por ações, efetuada por membros da Câmara de Verificadores⁸. De acordo com a Base XII, competia aos Verificadores examinar todos os

⁶ Aprovado através da Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro.

⁷ A diferença entre o Relatório de Auditoria e a Certificação Legal das Contas consiste em que o Relatório de Auditoria resulta de revisão voluntária da gestão/acionistas, enquanto que a Certificação Legal das Contas resulta da obrigatoriedade legal (Sociedades Anónimas (S.A.) ou Sociedades por Quotas (Lda.) quando ultrapassado dois dos três limites previstos no Art.º 262, nº2 do CSC).

Caso a entidade seja uma sociedade emitente de valores mobiliários admitidos à negociação em mercado regulamentado, o título a adotar será “Certificação Legal das Contas e Relatório de Auditoria” – transcrito da GAT nº 1.

⁸ A Câmara de Verificadores consistia no que hoje é designado por Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

livros e documentos justificativos das operações, assistir às assembleias gerais, pedir explicações, etc. Em cada ano, os Verificadores tinham de elaborar uma declaração sucinta, apresentada na Assembleia-Geral ordinária, onde devia constar se obtiveram todos os esclarecimentos necessários para a realização do seu serviço, se os documentos fornecidos se encontravam devidamente organizados e exprimiam a situação da sociedade, e tinham de elaborar anualmente um relatório sobre as contas das sociedades.

No entanto, a auditoria financeira começou a ganhar maior dimensão com a aprovação e entrada em vigor do DL n.º 49381, de 15 de novembro de 1969 que, considerando urgente aperfeiçoar o regime de fiscalização das sociedades anónimas, introduziu novas medidas como por exemplo a exigência de que um dos membros do conselho fiscal ou o fiscal único e um suplente fosse uma pessoa inscrita na lista de revisores oficiais de contas.

Em 1972, através do DL n.º 1/72 de 3 de janeiro, foi promulgada a regulamentação das atividades dos ROC e das sociedades de revisão (SROC), determinando a criação de uma lista dos revisores de contas para a Câmara dos Revisores Oficiais de Contas, declarada constituída com a Portaria 83/74 de 6 de fevereiro.

Em 1979, através do DL n.º 519-L2/79 de 29 de dezembro, foi aprovado o estatuto dos ROC, onde as funções dos Revisores Oficiais de Contas foram alargadas com vista a providenciar maiores garantias de independência e definir um nível de profissionalização e de responsabilização de acordo com as suas funções. Com o diploma definiu-se medidas como a obrigatoriedade da certificação legal das contas (distinto dos relatórios elaborados até então), a extensão desta obrigação a entidades de acordo com a sua dimensão e não apenas de acordo com tipo de sociedade, e um sistema de incompatibilidades e impedimentos. O estatuto dos revisores foi sofrendo alterações até chegar ao presente estatuto, com entrada em vigor através da Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro.

Em 1987, foi promulgado o Código de Ética e Deontologia Profissional, código que viria a ser alterado em 2001 e que em 2011 sofreu uma atualização, cujo texto tem por base o Código de Ética do IFAC, com o objetivo de uniformizar a atividade à escala mundial.

Em 1999, foi aprovado o Código dos Valores Mobiliários, através do DL n.º 486/99, de 13 de novembro. Foi um código importante na regulamentação e desenvolvimento do mercado dos valores mobiliários em Portugal, obrigando as entidades emitentes de valores mobiliários a obterem, além da certificação legal das contas emitida pelo ROC, um relatório realizado por um auditor inscrito no Registo de Auditores da CMVM.

Em 2008, foi criado o Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA), através do DL n.º 225/2008, de 20 de novembro (que transpôs a Diretiva n.º 2006/43/CE de 17 de maio). O CNSA tinha como finalidade a organização da supervisão pública dos ROC.

Em 2015, foi aprovado um novo Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria, através da Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro (que transpôs a Diretiva 2014/56/EU de 16 de abril), que extinguiu a CNSA em 31 de dezembro de 2015 e transferiu as funções e as responsabilidades deste Conselho para a CMVM, com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2016

Após a investigação do progresso da regulamentação e supervisão da auditoria em Portugal, é possível verificar que inicialmente a regulamentação e supervisão estava associada à fiscalização das sociedades de maior dimensão. Após a entrada na UE, a regulamentação e supervisão passou a ser influenciada pela evolução comunitária. É igualmente visível, que ao longo das alterações necessárias para atender às exigências do mercado, as alterações tenderam a reforçar a qualidade da informação apresentada pelas entidades e a aumentar a confiança dos utilizadores nas informações financeiras e no trabalho dos auditores.

2.4) Planeamento de uma Auditoria Financeira

Ao longo do último ano o autor compreendeu que o planeamento de uma auditoria é fundamental para assegurar que o trabalho é efetuado de forma eficiente e eficaz, e que o Risco de Auditoria é reduzido para um nível aceitavelmente baixo.

De acordo com a ISA 300⁹, “O planeamento não é uma fase isolada de uma auditoria, mas sim um processo contínuo e iterativo que começa frequentemente logo após (ou associado com) a conclusão da anterior auditoria e continua até à conclusão do trabalho de auditoria corrente.” e “...planear uma envolve estabelecer a estratégia global para a auditoria e desenvolver um plano de auditoria”. A ISA 300 refere ainda que a natureza e a extensão das atividades de planeamento modificar-se-ão consoante a dimensão e a complexidade da entidade auditada, com as circunstâncias que eventualmente ocorram durante o trabalho de auditoria e com a experiência que o auditor tenha adquirido ao longo do tempo tanto na entidade auditada como no setor de atividade da entidade. Assim, para os auditores desenvolverem a sua atividade de acordo com o normativo, devem desde cedo definir qual a estratégia a adotar e ir adaptando-a ao longo da sua atividade quando sintam necessidade.

⁹ ISA 300 – Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras

Neste sentido, Almeida (2014, pág. 120) argumenta que numa “...auditoria realizada que não seja adequadamente planeada o auditor corre o risco de realizar uma auditoria ineficiente e ineficaz, conduzindo à emissão de uma opinião inapropriada sobre as demonstrações financeiras”. Também Costa (2010, pág. 199) refere que “Um planeamento adequado ajuda a assegurar que é dada uma atenção apropriada a áreas importantes da auditoria, que os problemas potenciais são identificados e resolvidos tempestivamente¹⁰ e que o trabalho de auditoria é devidamente organizado e gerido a fim de ser realizado de uma forma eficaz e eficiente”.

Como se evidencia, os dois autores vão de encontro à mesma opinião, que o planeamento é das fases mais importantes do trabalho, e que uma auditoria mal planeada pode ser ineficaz e ineficiente. Paralelamente aos autores, a ISA 200 define que a auditoria deve ser planeada e executada com julgamento e ceticismo profissional¹¹.

Com a experiência profissional que o autor obteve ao longo dos últimos dois anos, entendeu que a gestão das entidades não gosta que o trabalho seja elaborado após as contas do período se encontrarem “fechadas”, pois caso seja necessário proceder a retificações torna-se mais trabalhosa a sua realização. Deste modo, é importante identificar os problemas potenciais e o trabalho de auditoria ser devidamente organizado e gerido de forma a fechar as contas corretamente e conjuntamente com a gestão das entidades.

Resumidamente, a auditoria deve ser planeada desde cedo, através do planeamento definido como preliminar, mesmo antes de aceitar a realização do trabalho a fim de verificar se o auditor tem capacidade para a função e se não há impedimentos em aceitar o trabalho. Caso aceite a realização do trabalho, o auditor deve determinar a materialidade (2.4.1), o Risco de Auditoria (2.4.2.), compreender a entidade, verificar se está implantado um sistema de controlo interno e testá-lo, e definir a estratégia e os programas de auditoria.

Após esta fase inicial, no decorrer da sua atividade, o auditor deve efetuar testes aos controlos, efetuar procedimentos substantivos, (abordados no ponto 2.4.4)), de forma a completar a sua auditoria. Após a conclusão da auditoria, o auditor deve expor a sua opinião e atestar a credibilidade das DF no seu relatório.

¹⁰ Entendido como o momento oportuno que devem ser realizadas certas atividades.

¹¹ É uma atitude essencial que aumenta a capacidade do auditor para identificar e responder às condições que possam indicar possível distorção.

2.4.1) Materialidade

Os utilizadores de informações financeiras auditadas por vezes pensam que a auditoria financeira aborda a totalidade dos documentos e registos de uma sociedade, e que o auditor garante de uma forma global que as contas não contêm erros, omissões e/ou fraudes. No entanto, não é exequível que numa auditoria financeira todos os documentos sejam examinados.

O auditor trabalha através de amostras representativas, de forma a poder afirmar, com um nível razoável de segurança, que as DF se encontram livres de erros materialmente relevantes. É importante que no planeamento se definam os aspetos considerados materialmente relevantes e os procedimentos a adotar para recolher a informação suficiente e apropriada para exprimir a sua opinião final.

A materialidade é uma matéria de julgamento profissional¹² do auditor, definida na ISA 320¹³, e consiste na importância da veracidade das informações contidas nas DF para a tomada de decisão dos utilizadores e como a informação pode interferir na decisão de investir, comprar, negociar ou dar crédito à entidade. Se uma distorção ou omissão nas DF for suficiente para interferir na decisão dos utilizadores é porque esta é material. Ao contrário, se uma distorção nas DF não interferir na decisão dos utilizadores é porque não é material. Resumidamente, a materialidade consiste numa estimativa (um valor) definida pelo auditor que em caso de omissão ou distorção (erro) nesse montante nas DF, pode conduzir à alteração da opinião dos seus utilizadores assim como às suas ações com a entidade.

O auditor deve ter sempre em conta a relação inversa da materialidade com o Risco de Auditoria, pelo que quanto maior for a Risco de Auditoria, menor deverá ser a materialidade, de forma a recolher e analisar uma maior amostra, a fim de diminuir esse mesmo risco.

A materialidade, de acordo com a ISA 320, é aplicada pelo auditor tanto no planeamento e execução da auditoria como na avaliação do efeito de distorções identificadas na auditoria e de distorções não corrigidas. As distorções podem surgir de um conjunto de causas e podem ter como base a sua dimensão/valor (nível quantitativo, que se verifica por exemplo quando não se concorda com um valor de uma depreciação e/ou amortização), e a natureza do item (nível qualitativo, quando se verifica por exemplo o incumprimento com regulamentos/leis,

¹² É necessário que o auditor consiga comprovar e justificar de forma clara, o nível de materialidade por si adotado, devido à sua subjetividade. Não há normas tanto nacionais como internacionais com definição matemática específica para os limites de materialidade.

¹³ ISA 320 – A Materialidade no Planeamento e na Execução de Uma Auditoria.

haja divulgações inadequadas ou se a distorção tiver como base uma fraude). As distorções do auditor perante a gestão podem ser classificadas em 3 tipos, a saber:

- Distorções fatuais: surgem quando o auditor consegue provar que há um erro, como por exemplo, um erro na taxa de depreciação;
- Distorções de julgamento: surgem quando o auditor discorda com a gestão, como por exemplo, com o valor de imparidades e provisões, consoante os factos baseados nas provas evidenciadas;
- Distorções projetadas: surgem quando através de uma amostra estatística seja possível entender que há um erro, mas não se consegue quantificá-lo.

De acordo com Costa (2010, pág. 209) “Um problema que se coloca ao auditor tem a ver com o efeito cumulativo de pequenas quantias as quais, em conjunto, podem afetar significativamente as demonstrações financeiras.”. Deste modo o auditor, deve ter em atenção todas as distorções ou omissões de forma individual e de forma agregada, verificando no final do trabalho se se encontra acima do limite da estimativa estabelecida¹⁴.

No decurso do trabalho de auditoria deve ser definida pelo auditor a materialidade global e a materialidade de execução. A materialidade de execução consiste, de acordo com a ISA 320, numa quantia ou em quantias estabelecidas pelo auditor, inferiores à materialidade global, com vista a reduzir para um nível apropriadamente baixo a probabilidade de as distorções não corrigidas e não detetadas agregadas excederem a materialidade global, pois a auditoria não deve ser planeada exclusivamente para detetar as distorções materiais. Como já foi referido anteriormente, um conjunto de distorções individualmente imateriais poderá fazer com que as DF estejam materialmente distorcidas.

De acordo com a ISA 450¹⁵, o auditor pode ainda definir uma quantia abaixo da qual as distorções de quantias em demonstrações individuais sejam claramente insignificantes. Claramente insignificante não é sinónimo de “Não Material”, apenas são valores que, quer individualmente quer em conjunto, não alteram as opiniões do auditor. Normalmente, esse valor é de 1% da materialidade global.

A ISA 320 determina ainda que a materialidade global seja calculada de acordo com diferentes indicadores/percentagens, tais como o resultado antes de imposto (usual em entidades cotadas), volume de negócios (usual em entidades comerciais), EBITDA, capital

¹⁴ De frisar que apesar dos erros encontrados serem materialmente relevantes ou não, o auditor deverá incentivar sempre a correção dos mesmos.

¹⁵ ISA 450 – Avaliação de Distorções Identificadas durante a Auditoria.

próprio e total dos ativos líquidos (usual em sociedades imobiliárias). A seguinte tabela (tabela 2), ilustra uma estimativa das percentagens a aplicar aos indicadores para o cálculo da materialidade, podendo variar consoante análise do auditor (podendo ser utilizado mais do que um indicador de forma combinada para o cálculo da materialidade).

(Números em percentagem)

Indicador	Fonte ¹⁶	Fonte ¹⁷	Fonte ¹⁸
Resultado Bruto	-	2	-
Resultado Antes de Impostos	5 a 10	> 10	5 a 10
Total das vendas e das prestações de serviços	0,5 a 2	0,5	0,5 a 1
Total do ativo ou balanço	0,5 a 2	0,5	0,5 a 1
Total do ativo corrente	5 a 10	-	-
Total do passivo corrente	5 a 10	-	-
Total do capital próprio	1 a 5	1	1

Tabela 2 - Indicadores de Materialidade
Fonte: Costa (2010, pág. 211)

A materialidade de execução é calculada através da aplicação de percentagens¹⁹ à materialidade global, consoante o conhecimento da entidade, distorções detetadas anteriormente ou a avaliação do risco dos controlos da entidade. A materialidade de execução pode também ser calculada através do denominado “haircut”, que consiste em definir numa relação inversa ao risco, a percentagem de segurança que queremos obter perante a materialidade global. Isto significa que se queremos que a materialidade de execução tenha um nível segurança de 10% da materialidade global, a materialidade de execução será de 90%²⁰ da materialidade global.

Identificadas as distorções, a ISA 450 refere que durante a auditoria devem ser compiladas e acumuladas as distorções identificadas com exceção das que sejam claramente insignificantes, no mapa de ajustamentos. Refere ainda que “Salvo se proibido por lei ou regulamento, o auditor deve comunicar em tempo oportuno todas as distorções acumuladas durante a auditoria ao nível apropriado da gerência”.

¹⁶ In Principles of Auditing – An Introduction to International Standards on Auditing, 2ª edição, Hayes et al., Pearson Education Limited, 2005.

¹⁷ In Principles of Auditing – An International Perspective, Hayes et al., McGraw, 1999.

¹⁸ In Modern Auditing, Boyton, Johnson e Kelt, 7ª edição, Wiley, 2001.

¹⁹ Normalmente, a percentagem aplicada é de 50%, 75% ou 90% da materialidade global.

²⁰ Assim, quanto maior for o “haircut”, menor será a materialidade de execução, maior será a amostra analisada e menor será o risco do auditor em exprimir uma opinião incorreta (risco de auditoria).

Para finalizar o ponto da materialidade, há uma crítica que é muitas vezes levantada por alguns utilizadores, que é se o ROC não deveria divulgar qual a materialmente utilizada no decurso do seu trabalho, para uma maior segurança dos mesmos.

2.4.2) Risco de Auditoria

De acordo com a ISA 320, o Risco de Auditoria significa “o risco de o auditor expressar uma opinião de auditoria inapropriada quando as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas”

Tal como abordado no ponto anterior, o auditor realiza o seu trabalho de acordo com as amostras que recolhe. Assim, o trabalho do auditor pode não evidenciar todos os erros ou omissões que efetivamente possam existir, havendo deste modo um risco associado (Risco de Auditoria) que o auditor deve ter em consideração. O Risco de Auditoria (RA) provém da multiplicação²¹ dos diferentes tipos de risco: Risco Inerente (RI), Risco de Controlo (RC) e Risco de Detecção (RD).

O Risco Inerente está relacionado com a atividade da sociedade ou com as características de determinada conta ou transação, ignorando a possibilidade da existência de controlos instituídos. Normalmente, o Risco Inerente decorre da experiência e/ou integridade da gestão, da natureza do negócio e pressões e/ou objetivos que são impostas à gestão.

O Risco de Controlo decorre de erros materiais não prevenidos ou detetados pelo sistema de controlo interno e não corrigidos pelos controlos instituídos pela gestão. Normalmente, o Risco de Controlo resulta da inexistência de um adequado sistema de controlo interno e nas falhas de efetividade do sistema de controlo interno. Verificando a ISA 315²², a mesma refere Controlo Interno como sendo um “Processo concebido, implementado e mantido pelos encarregados da governação, gerência e outro pessoal para proporcionar segurança razoável acerca da consecução dos objetivos de uma entidade com respeito à fiabilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações e cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis. O termo “controlos” refere-se a qualquer aspeto de um ou mais dos componentes do controlo interno.” O auditor no exercício da sua função deve testar alguns dos procedimentos de controlo interno, a fim de verificar se os mesmos realmente existem e se atuam de forma eficaz, de forma a diminuir o Risco de Auditoria.

²¹ RA = RI x RC x RD

²² ISA 315 – Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do seu ambiente

Por fim, o Risco de Detecção consiste no risco de os procedimentos de auditoria (testes substantivos) efetuados pelos ROC/auditores não detetarem erros materiais nas DF. É um risco que o auditor consegue controlar, pois encontra-se relacionado com o decurso do seu trabalho, através da sua experiência e conhecimentos, natureza dos testes realizados e extensão e profundidade do seu trabalho.

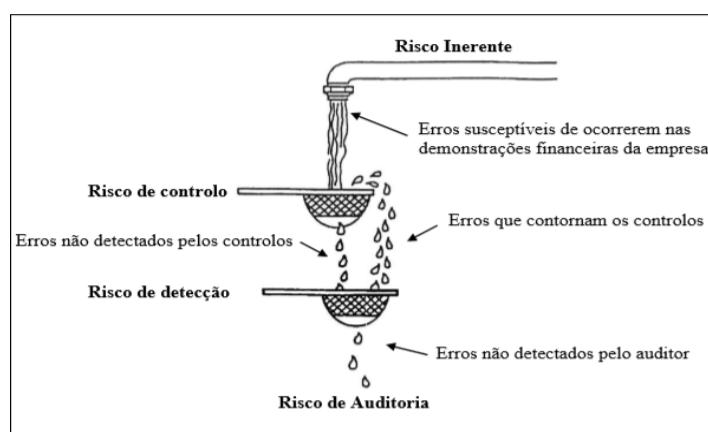


Figura 1 - Risco de Auditoria
Fonte: Hayes et al. citado por Costa (2010, pág. 212)

Na anterior ilustração (figura 1), é nítido que o Risco de Auditoria ocorre quando não são detetados os potenciais riscos (Risco Inerente) pelos sistemas de controlo interno (Risco de Controlo), com os respetivos erros a não serem detetados ou a contornar os controlos existentes, e posteriormente a não serem detetados pelo o auditor (risco de deteção). Confirma assim a afirmação mencionada anteriormente de que, no Risco Inerente se deve ignorar a possibilidade da existência dos controlos instituídos, pois os controlos instaurados entram em ação após a existência dos Riscos Inerentes que possam estar presentes. Justifica-se também o motivo da multiplicação pelos vários riscos para calcular o Risco de Auditoria. Expostos os conceitos para a determinação do Risco de Auditoria, é de fácil entendimento que há uma relação inversa do Risco de Auditoria com a materialidade, como abordado no ponto anterior. É notável na seguinte ilustração (figura 2) que, quanto maior for o Risco de Auditoria, o valor da materialidade deverá ser menor e consequentemente maior será a amostra recolhida e analisada de forma a mitigar o Risco de Auditoria, ou seja, mitigar o risco de expressar uma opinião errada das DF aos seus utilizadores.

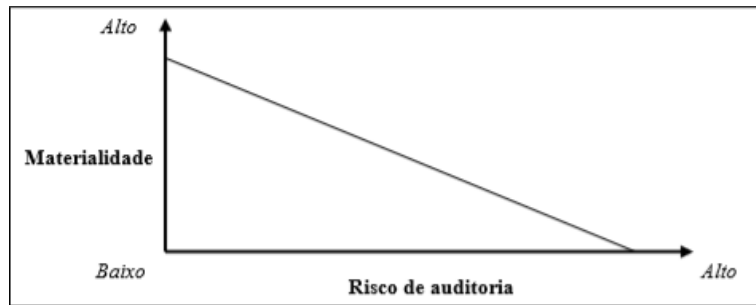


Figura 2 - Relação Inversa entre a Materialidade e o Risco de Auditoria.
 Fonte: Hayes et al. citado por Costa (2010), p. 210.

2.4.3) Prova em Auditoria²³

De acordo com a ISA 500, “A prova de auditoria é necessária para suportar a opinião e o relatório do auditor”.

Assim, toda a informação (contabilística, fora da área contabilística, ou no exterior da entidade) que o auditor vai obtendo ao longo do seu trabalho deve ser armazenada nos seus papéis de trabalho (formato físico e/ou digital). Geralmente, os papéis de trabalho são organizados em dois tipos de arquivo, a saber:

- O Dossier Corrente: contém informações que o auditor considera importantes e que necessitam de ser consultadas regularmente, tais como a estrutura da empresa (organigramas), os contratos, a declaração de aceitação do trabalho, as comunicações realizadas pelo auditor, as atas, a legislação aplicável, entre outros elementos.
- O Dossier Permanente: como o próprio nome evidencia, contém as informações que o auditor foi obtendo ao longo da auditoria e que fundamentam a auditoria realizada²⁴. Normalmente contém os documentos onde o auditor deixa a prova recolhida dos testes e as conclusões que serviram de base à emissão da opinião, papéis de trabalho elaborados, bem como a referência dos mapas de trabalho de forma a permitir rápida localização dos mesmos.

A prova de auditoria deve ser suficiente (em quantidade, de acordo com o julgamento do auditor) e apropriada (qualidade da prova recolhida deve ser relevante e fiável). A quantidade de prova necessária está diretamente relacionada com o risco de distorções

²³ ISA 500 – Prova de Auditoria

²⁴ De acordo com a ISA 230 – Documentação de Auditoria, o período de retenção do trabalho de auditoria é geralmente, não inferior a 5 anos a partir da data do relatório do auditor.

(quanto maior o risco, maior deve ser a quantidade de prova recolhida) e pela qualidade da mesma (quanto menor for a qualidade da prova, maior deve ser a quantidade de prova).

Deste modo, a prova recolhida para os papéis de trabalho do auditor pode ser mais ou menos credível, consoante as circunstâncias em que a prova é obtida. A prova de auditoria pode ser recolhida essencialmente de 3 formas, através do sistema de informação contabilístico, forma documental ou através de confirmações externas (circularização).

Costa (2010) realça a credibilidade da prova consoante a fonte na seguinte ilustração (figura 3):

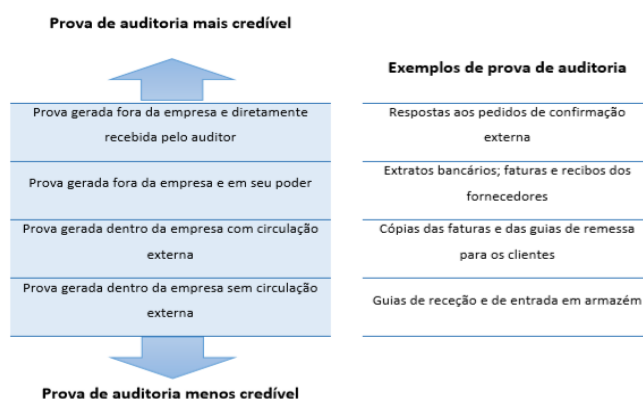


Figura 3 - Credibilidade das Provas de Auditoria.
 Fonte: Costa (2010), p. 270.

Neste âmbito, o auditor deve recorrer ao seu ceticismo profissional quanto à credibilidade das informações, na medida que o auditor não pode acreditar em toda a informação que lhe é fornecida sem por vezes se questionar acerca da veracidade da informação fornecida.

2.4.4) Procedimentos de Auditoria

Como referido inicialmente, a auditoria financeira pode ser definida como “um processo objetivo e sistemático, efetuado por um terceiro independente, na obtenção e avaliação de prova em relação às asserções” (Almeida: 2014, pág. 3). Deste modo, a auditoria é elaborada de acordo com certos procedimentos, que são implementados e melhorados com a experiência do auditor, sendo que cada tipo de auditoria tem os seus procedimentos na obtenção de provas.

A ISA 500 refere que “A prova de auditoria para extrair conclusões razoáveis sobre as quais basear a opinião do auditor é obtida executando:

- a) Procedimentos de avaliação do risco; e
- b) Procedimentos de auditoria adicionais, que compreendem:
 - i) Testes aos controlos, quando exigidos pelas ISA ou quando o auditor decidir aplicá-los; e
 - ii) Procedimentos substantivos²⁵, incluindo testes de detalhe e procedimentos analíticos substantivos.”.

De forma a executar os procedimentos definidos anteriormente, o auditor pode, consoante o contexto, utilizar os seguintes tipos de procedimentos de auditoria para a obtenção de prova de auditoria:

- Inspeção: consiste na verificação dos registos ou documentos, quer internos quer externos, em papel, formato eletrónico ou outros meios que suportam as operações. Pode consistir também no exame físico de um ativo (ativo fixo tangível, numerário) para verificação física dos bens;
- Observação: consiste na observação de um processo ou procedimento a ser executado por um terceiro (por exemplo da contagem de stocks). É um procedimento limitado por ser um procedimento momentâneo e a presença do auditor pode facilmente influenciar o terceiro no desenvolvimento do procedimento;
- Confirmações Externas: consiste na obtenção de prova de auditoria sob a forma direta dada por um terceiro ao auditor. É utilizado com frequência para confirmação dos saldos de contas (circularizações), processos jurídicos (advogados) e confirmações de termos de contratos celebrados;
- Recálculo: consiste na verificação da exatidão do cálculo do valor de documentos ou registos efetuados;
- Reexecução: consiste na execução independente do auditor de procedimentos ou controlos que foram executados como controlo da entidade;
- Procedimentos Analíticos²⁶: consiste na avaliação de informação financeira desenvolvida através de análises de relações plausíveis entre dados (rácios), tanto de informação financeira como não financeira, e na análise de flutuações inconsistentes com outras informações relevantes. É um procedimento utilizado, essencialmente em procedimentos substantivos;

²⁵ “Procedimentos substantivos são procedimentos de auditoria concebidos para se detetarem distorções materiais a nível de asserções”, Costa (2010, pág. 277)

²⁶ ISA 520 – Procedimentos Analíticos

- **Indagação:** consiste nas questões efetuadas pelo auditor a fim de procurar saber mais informação da entidade, financeira ou não financeira, dentro ou fora da entidade.

Como é possível verificar, há vários tipos de procedimentos para a recolha de prova. Pode ser recolhida junto da empresa ou juntos dos terceiros relacionados com a empresa (bancos, clientes, fornecedores, advogados, entre outros). De realçar que a prova de auditoria por via de documentos é sempre mais fiável e apropriada do que a obtida através de conversas, quer sejam formais quer informais.

2.4.5) Conclusão do Trabalho

Como referido no início do presente capítulo, o objetivo de uma auditoria financeira consiste na expressão de uma opinião por um profissional independente à entidade, com uma garantia razoável de que as DF se encontram preparadas, em todos os aspetos materiais, de forma verdadeira e apropriada. De lembrar que o *output* de uma auditoria é uma Certificação Legal das Contas ou um Relatório de Auditoria.

A opinião do ROC depende sempre das observações indicadas e anotadas durante a atividade no mapa de ajustamentos ou de factos que ocorram. Consoante as observações e anotações verificadas podem surgir modificações à opinião, ou não.

Quando não há alterações de opinião, isto é, para o nível de materialidade adotado pelo ROC, as contas encontram-se divulgadas de forma verdadeira e apropriada, estamos perante uma certificação legal das contas sem reservas ou “limpa”. Quando há modificações à opinião, de acordo com a ISA 705²⁷, a certificação legal das contas pode conter três tipos de opinião, opinião com reservas, opinião adversa ou escusa de opinião.

Natureza da Matéria que dá Origem À Modificação	Julgamento do auditor acerca da profundidade dos efeitos ou possíveis efeitos sobre as Demonstrações Financeiras	
	Material mas não Profunda	Material e Profunda
As Demonstrações Financeiras estão materialmente distorcidas.	Opinião com reservas	Opinião adversa
Incapacidade de obter prova de auditoria suficiente e apropriada	Opinião com reservas	Escusa de opinião

Tabela 3 - Tipo de Opiniões Modificadas
Fonte: ISA 705

²⁷ ISA 705 – Modificações à opinião no relatório do auditor independente.

Uma opinião com reservas, significa que existem distorções individuais ou agregadas, que o efeito é material mas não profundo²⁸, afetando a opinião do ROC, sendo a distorção identificada quanto à natureza e o respetivo valor, ou quando o auditor não consegue obter prova suficiente mas o auditor conclui que os possíveis efeitos de distorção não detetadas, a haver, nas demonstrações financeiras podem ser materiais, mas não profundas.

Uma opinião adversa surge quando é obtida prova de auditoria suficiente e apropriada, porém o auditor conclui que as distorções, individuais ou agregadas, são materiais e profundas.

Uma escusa de opinião surge quando o auditor não foi capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada e conclui que os possíveis efeitos das distorções por detetar, se existirem, possam ser não só materiais como profundas; ou quando não é possível formar uma opinião devido à potencial interação de múltiplas incertezas e o seu possível efeitos nas DF.

O auditor pode ainda no relatório efetuar observações adicionais no seu relatório, denominadas por “ênfases”. Ênfases distinguem-se de reservas, na medida em que não afetam a opinião do ROC. São matérias que no seu julgamento profissional, são importantes de evidenciar perante o utilizador, apesar de não excederem a materialidade por si definida.

De realçar que o auditor deve conferir uma atenção especial a acontecimentos subsequentes, um tema abordado na ISA 560²⁹, entendido como factos que o auditor apenas toma conhecimento depois da data do relatório de auditoria e que ocorrem entre a data das DF e a data do relatório de auditoria.

2.5) Auditoria Fiscal e Auditoria Tributária

De acordo com Lourenço (2000, pág. 51 e 52) “A extensão da auditoria ao domínio fiscal decorre da importância cada vez maior da fiscalidade na gestão financeira das empresas e ainda por razões históricas porque durante muito tempo a contabilidade foi utilizada para fins fiscais e adaptou os seus procedimentos a essas normas”.

²⁸ Considera-se profundo quando a distorção corresponde a um valor superior a 80% do balanço.

²⁹ ISA 560 – Acontecimentos Subsequentes

Realçando a ideia do autor, o aumento da importância da fiscalidade na gestão financeira, fez com que a área fiscal se tornasse numa área de risco elevado de erro, devido à forte influência e tentação dos utilizadores em apresentarem valores não verdadeiros e apropriados para maiores usufrutos na vertente fiscal. Assim, foi importante a criação de uma auditoria específica para averiguação destes casos, denominada por Auditoria Fiscal, que consiste na verificação ou controlo das áreas mais fiscais da entidade, na avaliação da situação fiscal da entidade e no teste à eficiência da diminuição máxima da carga fiscal, que pode ser atribuída por exemplo através de benefícios fiscais, com a finalidade de confirmar a regularidade fiscal da entidade, de modo a contribuir para a imagem verdadeira e apropriada das DF (objetivo da auditoria financeira).

Lourenço (2000, pág. 59) defende que “a auditoria fiscal tem por objetivo fazer um exame da situação fiscal da empresa, tendo em vista o controlo da regularidade fiscal.”. O autor refere ainda que “... se perseguirmos com rigor os objetivos da auditoria fiscal, embora esta exerça o seu trabalho sobre alguns pressupostos da auditoria financeira, designadamente os registo, o controlo e os procedimentos contabilísticos, verificamos que para atingir os seus verdadeiros objetivos tem sobretudo de ter em atenção o enquadramento das normas fiscais...”.

Como tal, pode-se afirmar que a Auditoria Fiscal pode ser desenvolvida quer por auditores externos, como ROC ou Consultores fiscais, quer por auditores internos da entidade, como especialistas, quer ainda por organismos oficiais do Estado (AT). Ou seja, a auditoria fiscal pode estar inserida quer dentro da auditoria interna, por auditores internos e especialistas, como dentro da auditoria financeira, através do apoio de consultores ou verificação dos registos por auditores externos ou ROC, como ainda dentro da auditoria tributária quando verificado por organismos oficiais do Estado. Neste último caso, estamos perante uma auditoria efetuada pela AT, através de inspetores tributários, cujo o objetivo consiste na verificação de declarações fiscais e registos contabilísticos, com o intuito de verificar a veracidade das declarações, se a entidade cumpriu com as normas fiscais dentro dos prazos legais, se o resultado fiscal apurado pela entidade corresponde à realidade tributária e se os tributos devidos foram entregues aos cofres do Estado. O RCPITA, através do art.º 2, define que “O procedimento de inspeção tributária visa a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias”.

O presente trabalho concentra-se essencialmente na realização de uma Auditoria Fiscal desenvolvida por auditores externos no âmbito de uma Auditoria Financeira, visando o

controle da regularidade fiscal de forma confirmar a eficiência da gestão fiscal dentro dos limites do quadro da legislação em vigor.

Na proposta apresentada à empresa presente no Capítulo IV, é desenvolvido um planeamento de auditoria (que segue os pressupostos de uma auditoria financeira), que o autor entendeu como sendo necessário e suficiente a se adotar de forma a se obter um maior controle na vertente fiscal.

Dado por terminado o Capítulo II – Auditoria, de seguida é desenvolvido o Capítulo III – Benefícios Fiscais, onde será abordado o tema Benefícios Fiscais ao Investimento em concordância com a finalidade do projeto.

Capítulo III - Benefícios Fiscais

3.1) Enquadramento dos Benefícios Fiscais

Inicialmente, importa referir as disposições da Constituição da República Portuguesa, relativamente a quem compete legislar e definir o sistema fiscal Português. No art.º 165, n.º 1, alínea i) da CRP refere, que é da exclusiva competência da Assembleia da República, salvo autorização ao governo, que é o que decorre na atualidade, ao abrigo de leis de autorização, legislar sobre a “criação de impostos e sistema fiscal”. O art.º 103, n.º 2 da CRP refere que os impostos criados por lei devem determinar a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes, de acordo com o princípio da legalidade tributária, definido no art.º 8 da LGT.

O Imposto é definido como uma prestação pecuniária (dinheiro), unilateral (o contribuinte não tem contrapartida direta), definitiva (não reembolsável), coativa (independente da vontade do particular), exigida a detentores de capacidade contributiva e que não tem caráter sancionatório (o que distingue imposto de coima).

Contudo, uma das formas que o Estado permite ao contribuinte pagar menos impostos é através do aproveitamento de benefícios fiscais, deixando o Estado a encargo do contribuinte, de acordo com a legislação em vigor, optar pelo planeamento fiscal que lhe seja mais apelativo.

Martins argumenta (2006, pág. 15) que “o benefício fiscal representa todo o desagravamento fiscal derogatório do princípio da igualdade tributária, instituído para a tutela de interesses extrafiscais de maior relevância”.

Para Mallard et al. (1994, pág. 18) “O benefício fiscal consiste numa redução do lucro tributável conduzindo a uma redução do imposto”. No entanto, no sistema fiscal português os benefícios fiscais não se limitam apenas a reduzir o imposto a pagar, pode em casos mais severos isentar o pagamento de qualquer imposto ao contribuinte.

Os desagravamentos fiscais *lato sensu*, são compostos por desagravamentos fiscais *stricto sensu*, isto é, há uma exclusão de tributação, e por benefícios fiscais *lato sensu*. Os benefícios fiscais *lato sensu* dividem-se em benefícios fiscais estáticos, denominado também por benefícios fiscais *stricto sensu*, e por benefícios fiscais dinâmicos, denominado também por incentivos fiscais. Os incentivos fiscais visam incentivar ou estimular determinadas ações,

havendo uma ligação entre as vantagens atribuídas e as atividades estimuladas³⁰, já os benefícios fiscais estáticos, como o nome indica não estimula nada, são benefícios que se dirigem a situações que já se verificavam. Os benefícios fiscais são medidas de carácter excecional que impedem que se processe a tributação, total ou parcial do imposto, levando desse modo ao desagravamento da receita fiscal do Estado. Não são as situações de não sujeição tributária (exclusão tributária).

Nabais (2015: a) argumenta que a distinção entre exclusões e isenções de tributação reside no facto de que, enquanto exclusões de tributação há uma situação na lei que exclui da incidência de imposto, nas isenções há uma situação que a lei num primeiro momento, integra na incidência e, num segundo momento, exceciona dessa mesma incidência. As isenções tanto podem ser de incidência pessoal como real dos impostos, importa o pressuposto que origina o afastamento ou impedem a eficácia de tributação.

De realçar que a definição dos pressupostos objetivos e subjetivos dos benefícios fiscais deve ser feita em termos genéricos, só se admitindo benefícios de natureza individual por razões excecionais, devidamente justificadas no diploma que os instituir. A formulação genérica dos benefícios fiscais deve obedecer ao princípio da igualdade, de modo a não falsear ou ameaçar falsear a concorrência.

Atualmente, os benefícios fiscais encontram-se previstos essencialmente no Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) e também no Código Fiscal ao Investimento (CFI), encontrando-se ainda dispersos por diversos códigos tributários e legislação avulsa (CIRC, CIRS, CIMI, CIMT, etc.).

Atendendo à importância que o tema assume para o estudo, serão de seguida analisadas algumas regras entendidas como sendo relevantes para a conceção da proposta final.

3.1.1) Constituição dos Benefícios Fiscais

De acordo com o referido no art.º 12 do EBF, o direito para constituição dos benefícios deve reportar-se à data dos respetivos pressupostos, isto é, no momento em que se concretizam ou são concretizados os pressupostos para se adquirir o direito ao benefício, ainda que esteja dependente de reconhecimento declarativo pela administração fiscal ou de acordo entre a administração fiscal e a pessoa beneficiada, salvo quando a lei dispuser o contrário.

³⁰ Tem um objetivo extrafiscal. O Estado sente necessidade de intervir na economia e na sociedade.

3.1.2) Tipologia de Benefícios Fiscais

A redução da despesa fiscal das sociedades através da atribuição de benefícios fiscais, representa a quota parte das receitas tributárias que o Estado abdica, através da redução ou diferimento do imposto, em resultado das opções políticas adotadas na constituição de benefícios fiscais.

Para os benefícios fiscais serem considerados despesas fiscais, devem estar presentes no Orçamento do Estado. Na Elaboração do Orçamento, nos termos do Art.º 106 CRP, a proposta de Orçamento é acompanhada por vários relatórios, um dos quais contém os benefícios fiscais e a estimativa de receita cessante.

Com o descrito no n.º 2 art.º 2 do EBF, existe uma enumeração exemplificativa de benefícios fiscais, deixando a possibilidade de enquadramento como benefício fiscal ao sujeito passivo.

São considerados benefícios fiscais: as isenções; as reduções de taxas; as deduções à matéria coletável³¹ e à coleta³²; as amortizações e reintegrações aceleradas; e, outras medidas fiscais instituídas para a tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.

Exemplos deste tipos de benefícios fiscais são: no caso de redução de taxas, a redução da taxa de IRC (art.º 87 CIRC) aos primeiros € 15 000 de matéria coletável que são tributados a 17%, enquanto a restante é tributada à taxa de 21%; no caso das deduções à matéria coletável, um exemplo do benefício que se obtém é a Remuneração Convencional do Capital Social (art.º 41-A EBF) onde é deduzido à matéria coletável 7% das entradas realizadas até € 2 000 000 em dinheiro ou através de conversão de créditos durante 6 exercícios; no caso de deduções à coleta, os benefícios ao investimento, como a DLRR e o RFAI, são benefícios que diminuem a coleta das sociedades; e para finalizar, no caso de amortizações e reintegrações aceleradas consiste no método em que são calculadas as depreciações como por exemplo ter em conta não o período de tempo do bem mas sim o desgaste como os kms de um automóvel.

³¹ Matéria Coletável é o montante do resultado (positivo) à qual incide a taxa de imposto.

³² Coleta é o montante de imposto a entregar nos cofres do Estado.

3.1.3) Benefícios Fiscais Automáticos *versus* Dependentes de Reconhecimento

É importante referir em ambas as situações, salvo disposição em contrário, o reconhecimento dos benefícios fiscais depende da iniciativa dos sujeitos passivos.

Segundo o art.º 5 do EBF, benefícios automáticos são definidos como benefícios que resultam direta e imediatamente da lei, enquanto que os benefícios dependentes de reconhecimento pressupõem um ou mais atos posteriores de reconhecimento, ato administrativo ou por acordo entre a Administração e os interessados, tendo, em ambos os casos, um efeito meramente declarativo, salvo contrário disposto na lei.

Em caso de deferimento do pedido, as datas de início e do termo do benefício fiscal serão indicadas juntamente com a resposta. No caso do indeferimento do pedido, cabe ao sujeito passivo apresentar um recurso hierárquico.

São exemplos de benefícios automáticos os benefícios presentes no art.º 19 do EBF - Criação de Emprego e art.º 21 do EBF - Fundos de Poupança Reforma ou Plano de Poupança Reforma.

São exemplos de benefícios dependentes de reconhecimento os benefícios presentes no art.º 45 do EBF - Prédios urbanos objeto de reabilitação e o presente no art.º 47 do EBF - Prédios integrados em empreendimentos a que tenha sido atribuída a utilidade turística.

3.1.3.1) Impedimento de Reconhecimento do Direito a Benefícios Fiscais

Segundo o art.º 13 do EBF, os benefícios fiscais dependentes de reconhecimento não podem ser concedidos quando no final do ano civil anterior ao pedido, os sujeitos passivos apresentem irregularidades nas suas obrigações fiscais e a situação se mantenha à data do pedido, ou quando apresentem irregularidades contributivas para com a Segurança Social na data em que ocorra a consulta.

Contudo, as irregularidades só são impeditivas de reconhecimento dos benefícios fiscais se a dívida tributária em causa, sendo exigível, não tenha sido objeto de reclamação, impugnação ou oposição e prestada garantia idónea.

Importante referir que o sistema da A.T. na data da submissão da declaração Modelo 22, verifica a possível existência de dívidas fiscais. Em caso afirmativo, o contribuinte recebe

uma notificação para regularizar a dívida, se o fizer dentro do período de audição, o contribuinte não perde o direito ao benefício, caso não o faça, perde o direito ao benefício.

3.1.4) Caducidade e Extinção do Benefício Fiscal

Relativamente ao respetivo período de aproveitamento e utilização, os benefícios fiscais podem ser classificados de duas formas: permanentes, sendo que estes benefícios são estipulados sem referência a sua durabilidade temporal; ou temporários, sendo que neste caso a lei define expressamente o seu prazo de vigência do benefício fiscal.

Relativamente à extinção dos benefícios fiscais, há diferenças quanto à extinção dos benefícios fiscais no caso de benefícios temporários para benefícios permanentes ou temporários dependentes de reconhecimento.

A extinção dos benefícios fiscais quando temporários extingue-se no decurso do prazo em que foram concedidos ou quando verificados os pressupostos da condição resolutive e o incumprimento das obrigações impostas. Quanto aos benefícios fiscais permanentes ou temporários dependentes de reconhecimento, extinguem-se quando verificados os critérios de impedimento de reconhecimento, abordados no ponto anterior do presente trabalho. Verificando-se as situações presentes, os benefícios automáticos deixam de produzir os seus efeitos no próprio ano ou período de tributação em que ocorram os seus pressupostos.

Com base no disposto no art.º 14 do EBF, a extinção³³ dos benefícios fiscais tem por consequência a reposição automática da tributação-regra.

3.2) Benefícios Fiscais a Abordar

O crescimento de Portugal no cenário mundial, motivou uma reflexão sobre orientações negociais nas relações económicas que levou a uma reformulação dos instrumentos de política fiscal assente nos paradigmas da competitividade.

³³ No caso de direitos adquiridos, disposto no art.º 11 do EBF, todas as normas que alterem os benefícios fiscais não são aplicadas aos contribuintes que já aproveitem os benefícios convencionais, condicionados ou temporários sempre que os prejudique, salvo quando a lei dispuser em contrário.

Neste contexto, e através do DL n.º 162/2014, de 31 de outubro³⁴, o governo aprovou o novo Código Fiscal ao Investimento, com o objetivo de intensificar o apoio ao investimento, favorecendo o crescimento sustentável, a criação de emprego e contribuindo para o reforço da estrutura de capital das empresas. A presente iniciativa legislativa veio, assim, dar consagração jurídica a um novo espírito de competitividade da economia portuguesa.

Ao longo dos anos, o CFI tem sofrido algumas alterações, a mais recente com o Orçamento de Estado de 2019, com a verificação legislativa conferida pelos artigos 106º e 126º da Lei nº 64-A/2008, de 31 de dezembro.

Atualmente, o Código Fiscal ao Investimento é composto por 4 benefícios fiscais ao investimento:

- Benefícios Fiscais Contratuais ao Investimento Produtivo;
- Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI);
- Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos (DLRR)³⁵;
- Sistemas de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento (SIFIDE).

Como o DLRR e o RFAI não necessitam de candidatura (benefícios automáticos), não tem tanto controlo como o SIFIDE ou os Benefícios Fiscais Contratuais ao Investimento Produtivo (benefícios dependentes de reconhecimento), há um maior risco de não estarem de acordo com o exigido na lei, resultando num maior Risco de Auditoria em expressar uma opinião não verdadeira e apropriada. De forma a atenuar este risco, na elaboração do presente projeto, vão ser abordados estes dois benefícios fiscais, o RFAI e o DLRR.

De acordo com as estatísticas da A.T., o total dos benefícios fiscais usufruídos pelos contribuintes em 2017, relativamente aos 4 benefícios do Código Fiscal ao Investimento foram os seguintes:

Benefício	Montante (M€)
DLRR	62,701
SIFIDE	109,451
RFAI	160,914
Contratuais ao Investimento	14,206

Tabela 4 - Fonte: Autoridade Tributária: Estatísticas Despesa Fiscal
Ano Referência 2017

³⁴ Através da Lei n.º 44/2014, de 11 de julho, o governo foi autorizado a aprovar um novo Código Fiscal ao Investimento.

³⁵ Um regime de incentivos fiscais ao investimento a favor de micro, pequenas e médias empresas.

3.2.1.) Condições de Acesso

Através da Portaria nº 297/2015, publicada em 21 de setembro de 2015, os Ministérios das Finanças e da Economia vieram regulamentar determinados aspetos do RFAI e da DLRR, com vista a assegurar a plena aplicação das regras decorrentes da legislação europeia relativamente aos benefícios fiscais.

Um dos pontos relevantes para o estudo dos 2 benefícios, é o conceito “Empresa em Dificuldade”. A portaria remete para o parágrafo 18 do art.º 2 do RGIC onde define como “Empresa em Dificuldade” quando se verifica uma das seguintes circunstâncias:

- 1) No caso em que uma empresa tenha uma perda de mais de metade do seu capital social (incluindo qualquer prémio de emissão) subscrito devido a prejuízos acumulados;
- 2) Sempre que a empresa for objeto de um processo coletivo de insolvência ou preencher, de acordo com o respetivo direito nacional, os critérios para ser submetida a um processo semelhante;
- 3) Sempre que uma empresa tiver recebido um auxílio de emergência e ainda não tiver reembolsado o empréstimo ou terminado a garantia, ou tiver recebido um auxílio à reestruturação e ainda estiver sujeita a um plano de reestruturação;
- 4) No caso de empresa que não seja uma PME, sempre que, nos últimos dois anos:
 - a) o rácio dívida contabilística/fundos próprios da empresa tiver sido superior a 7,5;
 - b) o rácio de cobertura dos juros da empresa, calculado com base em EBITDA, tiver sido inferior a 1,0.

3.2.2.) Recomendação 2003/361/CE

Outra questão importante para análise dos 2 benefícios, é a definição do tipo de entidade. A recomendação da comissão de 6 de maio de 2003 tem como objetivo a definição de micro, pequenas e médias empresas. De acordo com a recomendação, distinguem-se estas entidades de acordo com 3 critérios: número de empregados no exercício da sua função, o volume de negócios anual e o balanço total anual.

	Micro	Pequenas	Médias
Nº. Empregados	10	50	250
Balanço Total (M€)	2	10	43
Volume de Negócios (M€)	2	10	50

Tabela 5 - Definição do Tipo de Entidade.

De forma a enquadrar a entidade na sua categoria, é necessário cumprir com o primeiro critério, número de empregados, e com um dos outros dois critérios, balanço total ou volume de negócios. Assim, o primeiro critério a ter em atenção é o número de empregos.

Se uma empresa tem ao seu dispor mais de 12 empregados e o balanço ou o volume de negócios acima de 2 Milhões de euros é considerada como pequena empresa, caso o volume de negócios e o balanço sejam inferiores a 2 Milhões é considerada como microentidade.

3.3) Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI)

O RFAI é um regime de benefício fiscal criado no período de tributação de 2009, aprovado pelo art.º 13 da Lei n.º 10/2009, de 10 de março, prorrogado até 2013, tendo este benefício sido transferido para o CFI pelo n.º 2 do art.º 1 do DL n.º 82/2013, de 17 de junho. Embora ao longo do tempo tenha sofrido algumas alterações, sempre funcionou como dedução à coleta do IRC, contendo limites diferentes ao longo da sua vigência.

O RFAI é um benefício com vista ao aumento da competitividade e do investimento produtivo, de natureza regional específicos em determinados setores de atividade. Constitui um regime de auxílio com finalidade regional aprovado nos termos do Regulamento (EU) n.º 651/2014, de 16 de junho de 2014, onde declara certas categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos art.º 107º e 108º do Tratado, publicado no Jornal Oficial da União Europeia, nº L187, de 26 de junho de 2014.

Em Portugal encontra-se regulamentado no CFI, nos artigos 22º a 26º, na Portaria 297/2015 de 21 de dezembro, e Portaria 282/2014 de 30 de dezembro.

Estando enquadrado e regulamentado no CFI, o RFAI tem os mesmos objetivos do CFI, sendo um benefício de instrumento de política fiscal de apoio ao investimento privado,

criação de emprego, diminuição das assimetrias regionais e modernização e aumento da competitividade.

É um benefício que permite a obtenção da redução ou isenção do pagamento de impostos como IMI, IMT e IS, mas sobretudo uma dedução à coleta em IRC.

3.3.1) Âmbito de Aplicação

O RFAI é um benefício que apenas pode ser usufruído em determinados setores, de acordo com os códigos da Classificação Portuguesa de Atividades Económicas (CAE) que os sujeitos passivos IRC que exercem a sua atividade. Os CAE`s abrangidos são³⁶:

- Indústrias extrativas - divisões 05 a 09;
- Indústrias transformadoras - divisões 10 a 33;
- Alojamento - divisão 55;
- Restauração e similares - divisão 56;
- Atividades de edição - divisão 58;
- Atividades cinematográficas, de vídeo e de produção de programas de televisão - grupo 591;
- Consultoria e programação informática e atividades relacionadas - divisão 62;
- Atividades de processamento de dados, domiciliação de informação e atividades relacionadas e portais Web - grupo 631;
- Atividades de investigação científica e de desenvolvimento - divisão 72;
- Atividades com interesse para o turismo - subclasses 77210, 90040, 91041, 91042, 93110, 93210, 93292, 93293 e 96040;
- Atividades de serviços administrativos e de apoio prestados às empresas - classes 82110 e 82910.

Os sujeitos passivos de IRC que exerçam uma atividade inserida nos termos anteriores, podem beneficiar desde que preencham cumulativamente as seguintes condições:

- Disponham de contabilidade regularmente organizada;
- O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos³⁷;

³⁶ Portaria 282/2014, de 30 de dezembro.

³⁷ Condições previstas nos art.º 87 a 89 da LGT (por exemplo: regime simplificado de tributação).

- Mantenham na empresa os bens objeto de investimento durante um período mínimo de três anos, no caso de PME, ou cinco anos nos restantes casos, até ao período em que se verifique o respetivo abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização;³⁸
- A contribuição financeira dos sujeitos passivos, a partir dos seus recursos próprios ou mediante financiamento externo que assuma uma forma isenta de qualquer apoio público, deve corresponder, pelo menos, a 25 % das aplicações relevantes;³⁹
- Não sejam devedores ao Estado e/ou à Segurança Social de quaisquer contribuições, impostos ou quotizações, ou tenham o pagamento desses débitos devidamente assegurado;
- Não sejam consideradas empresas em dificuldades (3.2.1);
- Efetuem investimento relevante que proporcione a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento.

Para usufruto do RFAI é necessário que esteja associado a um investimento inicial. Os investimentos iniciais existentes são definidos⁴⁰ como sendo:

- Criação de um novo estabelecimento;
- Aumento da capacidade de um estabelecimento já existente;
- Diversificação de produção de um estabelecimento no que refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento;
- Alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento já existente.

Este conceito de investimento inicial é amplo, levantando algumas questões. O aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, para efeitos de RFAI⁴¹, não obriga especificamente o aumento da produção, apenas o aumento da sua capacidade. Comprovando à AT que o investimento realizado levou ao aumento da sua capacidade, cumpre com o requisito.

³⁸ Pode o período mínimo ser inferior ao anterior quando o respetivo período mínimo de vida útil presente no decreto regulamentar 25/2009 seja inferior aos três ou cinco, consoante o tipo de entidade. O período começa a contar a partir da data em que se considera concluído o investimento;

³⁹ O financiamento externo pode consistir através de empréstimos bancários. Apenas não pode consistir em financiamento público como por exemplo do PT2020.

⁴⁰ Portaria 297/2015 de 21 de setembro.

⁴¹ No âmbito dos programas do PT2020 esta definição é mais rígida, definindo-se metas em percentagem.

No caso de o investimento inicial se tratar de uma diversificação da atividade de um estabelecimento existente, os investimentos devem exceder 200% do valor líquido contabilístico dos ativos que são reutilizados, tal como registado no período de tributação anterior ao do início da realização do investimento.

Um requisito para cumprir com a alteração fundamental do processo de produção é que o montante dos investimentos deve exceder o montante das amortizações e depreciações dos ativos da entidade a modernizar nos últimos três períodos de tributação anteriores ao do início da realização do projeto de investimento.

No entanto, o principal motivo que estimula as entidades a utilizarem o RFAI é para a criação de um novo estabelecimento ou para aumentar a sua capacidade produtiva de um estabelecimento já existente.

De realçar que, relativamente aos tipos de investimento que se pode realizar para auxílio regional quando aplicado para o RFAI no Algarve, Grande Lisboa ou Península de Setúbal, e que não PME, são mais restritos. Nestes casos, apenas podem usufruir do RFAI quando o investimento tenha em vista a criação de um novo estabelecimento, ou quando esteja destinada à diversificação da atividade, não podendo a atividade desenvolvida manter o mesmo CAE aquando o investimento.

3.3.2) Investimentos Relevantes⁴²

Para efeitos de RFAI, é considerado como aplicações relevantes os investimentos nos seguintes ativos, desde que afetos à exploração da empresa:

- Ativos fixos tangíveis, adquiridos em estado novo, com exceção de:
 - Terrenos, salvo no caso de se destinarem à exploração de concessões minerais, águas minerais naturais e de nascente, pedreiras, barreiros e areiros em investimentos na indústria extrativa;
 - Construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual e administrativas;
 - Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas;

⁴² Art.º 30 CFL.

- Mobiliário e artigos de conforto ou decoração, salvo equipamento hoteleiro afeto a exploração turística;
 - Equipamentos sociais;
 - Outros bens de investimento que não estejam afetos à exploração da empresa.
- Ativos intangíveis, constituídos por despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente através da aquisição de direitos de patentes, licenças, “know-how” ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente, as quais não podem exceder 50% das aplicações relevantes, no caso de sujeitos passivos de IRC que não se enquadrem na categoria das PME.
- Forem exclusivamente utilizados no estabelecimento auxiliado;
 - Forem amortizáveis nos termos das regras contabilísticas em vigor;
 - Forem adquiridos em condições de mercado a terceiros não relacionados, para que sejam comprados ao preço de mercado,
 - Permanecerem associados ao investimento durante 5 anos, ou 3 em caso de PME de acordo com a Recomendação 2003/361/CE.

O incumprimento da condição dos investimentos relevantes, obriga o contribuinte a adicionar ao IRC relativo ao período de tributação em que alienou os bens, o imposto que deixou de ser liquidado acrescido de juros compensatórios majorados de 10 pontos percentuais.

Relativamente ao investimento realizado, apenas é considerado o correspondente às adições efetuadas verificadas em cada período de tributação, aos ativos fixos tangíveis e intangíveis, as adições efetuadas aos ativos em curso, exceto adiantamentos, e adições efetuadas aos ativos fixos tangíveis que resultem de transferência de adiantamentos efetuados em exercícios anteriores, exceto transferências de ativos em curso transitados de exercícios anteriores. Conclui-se que apenas são consideradas as adições de valor criada de ano a ano, no momento que são contabilizadas.

3.3.3) Criação de Postos de Trabalho

Um dos principais requisitos para se usufruir do RFAI é a criação de postos de trabalho. Pelo estudo efetuado ao tema, foi possível verificar que é um conceito que levanta muitas dúvidas aos seus utilizadores.

O conceito de “criação de postos de trabalho” consiste na admissão de trabalhadores através da celebração de contrato de trabalho sem termo (ou por tempo indeterminado), abrangendo a admissão de trabalhadores novos e/ou trabalhadores que já prestem uma função laboral na empresa, mas ao abrigo de um contrato a termo.

O número de trabalhadores é medido pelo número de unidades de trabalho anuais (UTA), isto é, o número de trabalhadores a tempo inteiro durante o ano, representando o trabalho a tempo parcial e o trabalho sazonal em frações de UTA.

A criação de postos de trabalho pode acontecer com a admissão de um único trabalhador, de acordo com a informação vinculativa, processo n.º 2010 002853. Esta informação vinculativa define que a empresa tem que manter o ou os trabalhadores até ao final do período de dedução à coleta do RFAI, no entanto, atualmente a empresa tem que manter os trabalhadores até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objetos de investimento, de acordo com alínea f) do n.º 4 do art.º 22 do CFI. Considera-se cumprido o requisito de criação líquida de emprego quando, à data de 31 de dezembro do período se verifique um aumento líquido dos postos de trabalhadores relativamente à média.

No entanto, numa formação que decorreu na OROC do Porto no dia 20 de fevereiro de 2019, sobre “Código Fiscal ao Investimento: RFAI e DLRR”, orientada por colaboradores da PricewaterhouseCoopers, foi referido que a argumentação neste ponto é muito importante. A empresa pode até diminuir os postos líquidos de trabalho ao longo do investimento, mas se conseguir comprovar que, sem o RFAI os postos líquidos eram ainda inferiores aos atuais, considera-se cumprido o requisito. Isto é, uma empresa que tinha 1000 funcionários antes de usufruir o RFAI, após a conclusão do investimento tenha 800 funcionários, há uma diminuição líquida de 200 funcionários, no entanto se não usufrísse do RFAI apenas teria 600 funcionários, e assim sendo há uma criação líquida de postos de trabalho encapotada de 200 funcionários.

Um outro ponto que suscita dúvidas a alguns utilizadores, é no caso de um investimento prolongado que se inicie por exemplo em 2016 e apenas termine em 2018. Neste caso, o aumento líquido dos postos de trabalho só pode ser aferido no final do período de tributação em que o investimento estiver concluído (2018).

3.3.4) Incentivos Fiscais

Com a utilização do RFAI, há um conjunto de benefícios fiscais, presentes no art.º 23 do CFI, que podem ser concedidos, como a dedução da coleta em IRC (mais usual), isenção ou redução de IMT e do IMI, por um período de até 10 anos, e isenção do imposto de selo relativo às aquisições de prédios.

Os incentivos fiscais regulamentados e permitidos através do CFI, em 2018 e 2019 com as atualizações do OE, para a dedução à coleta de IRC, são os ilustrados na seguinte tabela (tabela 6):

Período	Região	Dedução à Coleta
2018	Norte, Centro, Alentejo e Regiões Autónomas	25% investimentos até 10.000.000€; e 10% na parte que exceda 10.000.000€
	Algarve, Grande Lisboa e Península de Setúbal	10% do investimento
2019	Norte, Centro, Alentejo e Açores	25% investimentos até 15.000.000€; e 10% na parte que exceda 15.000.000€
	Algarve, Grande Lisboa e Península de Setúbal	10% do investimento
	Madeira	35% do investimento até 1.500.000€; e 15% na parte que exceda 1.500.000€.

*Tabela 6 - Incentivos Fiscais
Fonte: Art.º 23 CFI*

De realçar que a localização a ser considerada para o cálculo do auxílio diz respeito ao local onde o investimento é efetuado e não onde a empresa se encontrava localizada ou onde se encontra a sede da empresa.

Como o IMI e o IMT são benefícios fiscais concedidos pelos municípios, são os próprios a ditar os benefícios fiscais municipais e que podem conceder as isenções totais ou parciais de IMI ou IMT para apoio ao sujeito passivo, relativamente ao investimento realizado na área do município, mesmo para terrenos que não são elegíveis para o RFAI.

Os investimentos realizados para efeitos do RFAI não são cumuláveis com outros benefícios fiscais, exceto com a DLRR, desde que em conjunto, não sejam ultrapassados os limites de auxílios estatais com finalidade regional referidos no ponto 3.5).

Relativamente ao limite da dedução à coleta e o prazo de reporte, com as alterações ocorridas no passado recente, temos a seguinte estrutura:

Exercício	Limite de dedução	Prazo de Reporte
Até 2013	25% da coleta	4 anos
2013 (DL 82/2013)	50% da coleta	5 anos
Desde 2014 (DL 162/2014)	50% da coleta ⁴³	10 anos

Tabela 7 - Reporte do Benefício (RFAI)

Relativamente ao limite de dedução à coleta há um ponto levantado muito importante, quando no art.º 23, nº 2, alínea b) do CFI, refere que o limite da dedução para as empresas que não se enquadrem no caso anterior, investimentos realizados no período de tributação do início de atividade da entidade e nos dois períodos de tributação seguintes, é de “até à concorrência de 50 % da coleta do IRC apurada em cada período de tributação”.

Muitas pessoas consideram que o benefício é de 50% da coleta do período de tributação, mas isto não é de todo o correto (não permite a dedução máxima do benefício). A A.T. questionada por um contribuinte acerca deste ponto, esclareceu os contribuintes através da informação vinculativa processo nº 2015 003113, que o limite não é de 50% da coleta do período de tributação, mas 50% da coleta de IRC apurada em cada período de tributação. Deste modo, a dedução através do RFAI pode chegar a ser de 100% da coleta (50% + 50%) para todas as entidades, não apenas para as abrangidas no art.º 23, nº 2, alínea a) do CFI. Para isto, nos cálculos efetuados relativos à dedução do RFAI, a entidade caso tenha benefício a reportar de anos anteriores, pode deduzir até 50% da coleta do ano anterior mais 50% da presente coleta, podendo a entidade usufruir até 100% da coleta, consoante a coleta do presente ano e do ano anterior.

3.3.5) Processo de Documentação Fiscal

De acordo com o art.º 25 do CFI, a utilização do RFAI é justificada pelo documento a integrar no processo de documentação fiscal a que se refere o art.º 130.º do CIRC, que identifique discriminadamente as aplicações relevantes, o respetivo montante e outros elementos considerados relevantes. Neste processo deve ainda constar o documento que evidencie o cálculo do benefício fiscal, bem como os documentos comprovativos das

⁴³ Dedução até à concorrência total da coleta para sujeitos passivos no período de tributação do início de atividade e nos dois períodos subsequentes – 100% da coleta da empresa (exceto, cisão)

condições de elegibilidade, como, obtenção de certidões de não dívida a 31 de dezembro, ao Estado e à Segurança Social. Deve ser incluído no processo de documentação fiscal⁴⁴:

- Descrição do investimento inicial, o seu objetivo, áreas de intervenção e os principais investimentos, bem como o enquadramento da tipologia do investimento;
- Identificação da data e custo de aquisição de todas as aplicações relevantes, bem como a listagem das faturas que titulem a respetiva aquisição;
- Identificação da região ou regiões em que foi realizado o investimento;
- Cálculo dos benefícios fiscais relativos ao investimento realizado em aplicações relevantes no período de tributação;
- Identificação de outros auxílios de Estado concedidos ao mesmo investimento e cálculo do montante dos auxílios atualizados;
- Determinação da intensidade dos auxílios concedidos ao mesmo investimento, em percentagem, resultante do quociente entre o montante total dos auxílios de Estado e o montante das aplicações relevantes;
- Cálculo do limite máximo de auxílio, de acordo com o ponto 3.5) do presente trabalho. Nas situações em que o investimento compreenda duas ou mais regiões, o cálculo deve ter em consideração o limite máximo aplicável em cada região em que o investimento tenha sido realizado;
- Apuramento, quando aplicável, do excesso entre o limite máximo de auxílio e o montante dos auxílios de Estado concedidos ao mesmo investimento.

Os sujeitos passivos são obrigados a reunir os elementos referidos até à data da entrega da declaração modelo 22, referente ao ano a que os benefícios fiscais respeitam ou até ao termo do prazo legal para a entrega, consoante ao que ocorra primeiro. A AT pode a qualquer momento solicitar aos sujeitos passivos os elementos do dossiê fiscal e informações adicionais, caso o entenda necessário.

3.4) Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos (DLRR)

A DLRR é um regime de benefício fiscal que incentiva o autofinanciamento em detrimento do financiamento alheio, em favor de PME aprovado nos termos comunitários (RGIC). A U.E. pretende desta forma incentivar o reinvestimento na própria empresa por meio de autofinanciamento, promovendo o seu desenvolvimento económico sem recurso ao crédito.

⁴⁴ Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro – Obrigações acessórias.

A DLRR inicialmente estava prevista nos art.º 66-C a 66-L do EBF, posteriormente revogada pelo DL 162/2014 que aprovou o Código Fiscal ao Investimento, encontrando-se regulamentado no CFI nos artigos 27º a 34º. Como todo o sistema fiscal em Portugal, também a DLRR tem sofrido alterações ao longo do tempo. Foi alterada pela Lei nº 114/2017 para o Orçamento de Estado de 2018, alterando o prazo para efetuar o investimento de 2 anos para 3 anos, o montante máximo da dedução dos lucros de €5 000 000 para € 7 500 000 e a concorrência do benefício até 25% da coleta no caso média empresa, e de 50% da coleta para micro e pequenas empresas. Sofreu recentemente nova alteração, através da Lei nº 71/2018 com o Orçamento de Estado de 2019, onde voltou a ser alterado o montante máximo da dedução de €7.500.000 para €10.000.000 e foi criada uma bonificação para as regiões do interior.

3.4.1) Âmbito de Aplicação

De acordo com o art.º 29 do CFI, este benefício pode ser usufruído pelos sujeitos passivos de IRC residentes em território português, bem como sujeitos passivos não residentes com estabelecimento estável em Portugal, que exerçam, a título principal uma atividade de natureza industrial, comercial e agrícola e que preencham cumulativamente os seguintes requisitos:

- Sejam micro, pequenas e médias empresas, definidas na Recomendação 2003/361/CE, presente no ponto 3.2.2.);
- Disponham de contabilidade organizada de acordo com a normalização contabilística e setor de atividade;
- O lucro tributável não seja apurado através de métodos indiretos;
- A situação fiscal e contributiva se encontre regularizada.

No entanto, há casos⁴⁵ em que não é possível beneficiar da DLRR. É necessário que o sujeito passivo não:

- Se trate de setores como pesca, agricultura e produção agrícola primária;
- Sejam beneficiários sujeitos a uma injunção de recuperação de auxílio na sequência de uma decisão da Comissão, que ainda se encontre pendente, no caso de um benefício utilizado ilegalmente;

⁴⁵ Portaria nº 297/2015, de 21 de setembro

- Sejam entidades consideradas empresas em dificuldade, referido anteriormente no ponto 3.2.1.).

Com os lucros de 2018 retidos e reinvestidos em 2019, este regime permite deduzir à coleta de IRC até 10% dos lucros retidos que sejam reinvestidos em investimentos elegíveis (3.4.2).

A Lei n.º 71/2018, trouxe uma regalia para as regiões do interior⁴⁶, para que as mesmas possam beneficiar de uma majoração de 20%, elevando a dedução à coleta de IRC de 10% para 12% dos lucros retidos e reinvestidos.

Quando a utilização do benefício seja por parte de um RETGS⁴⁷, a dedução à coleta é apurada através da menor entre os 25% da coleta individual ou da coleta do Grupo.

Um ponto importante da DLRR é que não é possível efetuar o reporte do benefício em caso de insuficiência de coleta. Porém, como se trata de um benefício usufruído antes do seu investimento, permite ao sujeito passivo apurar a coleta que obteve no período de tributação e dessa forma calcular o benefício até à concorrência possível de efetuar do benefício.

3.4.2) Investimentos Relevantes

Para dar cumprimento ao investimento a efetuar através da DLRR, considera-se investimentos relevantes os AFT adquiridos em estado novo, exceto:

- Terrenos, salvo no caso de se destinarem à exploração de concessões mineiras, águas minerais naturais e de nascente, pedreiras, barreiros e areiros em projetos de indústria extrativa;
- Construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo quando afetos a atividades produtivas ou administrativas;
- Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, salvo quando afetas à exploração de serviço público de transportes ou destinadas a serem alugadas no exercício da atividade normal do sujeito passivo, barcos de recreio e aeronaves de turismo;
- Artigos de conforto ou decoração, salvo equipamento hoteleiro afeto a exploração turística;
- Ativos afetos a atividades no âmbito de acordos de concessão ou de parceria público-privada celebrados com entidades do setor público.

⁴⁶ Portaria n.º 208/2017, 13 de julho.

⁴⁷ Regime exposto nos art.º 69 a 71 do CIRC.

Os AFT que sejam investidos através dos lucros retidos, devem ser detidos e contabilizados num período mínimo de 5 anos. No caso em que seja alienado o AFT, o valor da realização deve ser reinvestido até ao final do período de tributação seguinte e deverá ser mantido o novo AFT até completar o prazo de 5 anos do AFT inicial. O investimento é considerado como realizado quando há adições efetuadas aos AFT, aos ativos em curso, exceto adiantamentos.

Como apenas são considerados os investimentos efetuados a AFT, os investimentos relevantes e realizados em propriedades de investimento não são considerados, tal como os realizados com aquisição de propriedades de investimento.

Há um ponto importante para a constituição deste benefício que refere que apenas serão elegíveis aplicações que digam respeito a um “Investimento Inicial”, tal como o RFAI. Esta definição encontra-se referida no anterior ponto 3.3.1).

É importante que ao usufruir do benefício, a finalidade seja o investimento em AFT que proporcionem aumento de capacidade produtiva ou do estabelecimento da sociedade. Voltando a frisar que a questão do aumento da capacidade produtiva, é uma questão argumentativa, pois como já referido anteriormente, é possível provar que se aumentou a capacidade produtiva, mas que, no entanto, a produção diminuiu. Exemplo disso, seria a aquisição de uma máquina por parte de uma fábrica que permite aumentar o número de produtos realizados numa hora, mas que com a dificuldade de escoar toda a sua produção, se limita a produzir 50% da capacidade produtiva dessa máquina adquirida. Cumpre com o requisito de aumentar a capacidade produtiva, sendo o investimento elegível e aceite de acordo com a legislação.

3.4.3) Obrigações Acessórias

Os sujeitos passivos que usufruam da DLRR têm obrigações acessórias que se encontram obrigados a cumprir. Desde logo, têm o dever de constituir uma reserva especial correspondente ao montante dos lucros retidos e reinvestidos, que não pode ser utilizada para distribuição de dividendos até ao final do 5º exercício seguinte ao da constituição da reserva. Nesta obrigação, é levantada algumas questões relativamente ao momento em que deve ser constituída a reserva especial, devido à lacuna existente na lei. Há quem entenda que a constituição da reserva pode ser efetuada em qualquer momento até ao 5º exercício seguinte, desde que o valor da reserva especial nunca seja distribuído antes do 5º exercício.

Os sujeitos passivos têm ainda que evidenciar no dossiê fiscal da sociedade, os investimentos relevantes, bem como os respetivos montantes e deve constar o cálculo efetuado pela sociedade do benefício fiscal, e ainda têm de fazer menção no Anexo às demonstrações financeiras, o imposto que deixou de ser pago ao usufruir do benefício.

3.4.4) Incumprimento

No art.º 34 do CFI são referidos os seguintes casos como incumprimento por parte do sujeito passivo na aplicação do benefício:

- A não concretização da totalidade do investimento que o sujeito passivo se comprometeu a concretizar;
- No caso de ativos adquiridos em regime de locação financeira, o sujeito passivo não ter exercido a opção de compra no prazo de cinco anos contado da data de aquisição;
- No caso de os ativos não serem detidos e contabilizados por um período mínimo de 5 anos;
- No caso da venda dos ativos, o sujeito passivo não reinvestir o valor do ativo inicial;
- A não constituição da reserva especial;
- A utilização da reserva especial para distribuição aos sócios antes do fim do 5º exercício posterior ao da sua constituição.

O incumprimento por parte do sujeito passivo, implica a devolução da totalidade montante do imposto que deixou de ser liquidado, no caso do ponto 1) e 4), e do montante parcial à parte que em que sujeito passivo entrou em incumprimento, nos restantes casos, acrescidos de juros compensatórios (4%)⁴⁸ majorados em 15 pontos percentuais.

Também no valor juros a acrescer ao imposto, há alguns entendimentos relativos à percentagem dos juros em mora. Há quem considere que como o sujeito passivo só entrou em cumprimento uma vez, o valor dos juros seja de 19%; há quem considere que como os juros compensatórios são calculados anualmente, então seja 23%, no caso do período de reinvestimento ser de 2 anos, ou 27%, no caso do período de reinvestimento ser de 3 anos; e há quem considere que o valor dos juros em caso de incumprimento seja de 19% ao ano.

A última hipótese parece ser a correta, pois os juros compensatórios têm por base uma taxa de juro anual, que em caso de incumprimento deve ser acrescida de 15 pontos percentuais.

⁴⁸ Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril.

3.5) Incentivos Sujeitos às Taxas Máximas de Auxílios Regionais

O RFAI e a DLRR são benefícios fiscais que não são cumuláveis com quaisquer benefícios fiscais na mesma natureza, incluindo os benefícios fiscais de natureza contratual, relativamente às mesmas aplicações relevantes. No entanto, as aplicações relevantes para efeitos de RFAI, são cumuláveis com a DLRR desde que não sejam ultrapassados os limites máximos de finalidade regional.

Assim sendo, os montantes dos benefícios fiscais concedidos não podem ultrapassar os limites máximos aplicáveis aos auxílios com finalidade regional em vigor na região na qual o investimento efetuado seja realizado, presentes no mapa nacional de auxílios com finalidade regional para o período de 1 de julho de 2014 a 31 de dezembro de 2020, aprovado pela Comissão Europeia em 11 de junho de 2014 e plasmado no art.º 43 do CFI.

Para efeitos de cálculo dos referidos limites, deve-se ter em consideração o montante total dos auxílios de Estado com finalidade regional concedidos ao mesmo projeto de investimento, proveniente de todas as fontes, tanto fiscais como financeiros. São entendidos como benefícios financeiros o montante da parcela não reembolsável dos projetos de apoio ao investimento assim como os juros que seriam devidos pela utilização do incentivo reembolsável, mas que não são pagos, designados por juros implícitos.

Na tabela abaixo ilustrada (tabela 7) são apresentados os auxílios estatais com finalidade regional, que têm como finalidade o apuramento da intensidade dos benefícios atingida pela empresa, consoante a localização e o tipo de empresa.

Artigo 107.º do TFUE	Regiões	Limites	Limites para médias empresas	Limites para micro e pequenas empresas ⁴⁹
Alínea a)	Norte	25%	35%	45%
	Centro	25%	35%	45%
	Alentejo	25%	35%	45%
	Região Autónoma dos Açores	45%	55%	65%
	Região Autónoma da Madeira	35%	45%	55%

⁴⁹ Os limites majorados no caso de micro, pequenas e médias empresas não se aplicam quando a investimentos superiores a €50.000.000.

Alínea c)	Algarve	10%	20%	30%
	Grande Lisboa (parcialmente)	10%	20%	30%
	Península Setúbal	10%	20%	30%

Tabela 7 – Incentivos Máximos de Auxílio Regional

O art.º 92 CIRC impinge um limite de 10% para benefícios fiscais relativamente ao IRC liquidado. No entanto, os benefícios abrangidos no CFI não são considerados para o cálculo deste limite. O RFAI até à entrada do DL n.º 92/2013, de 17 de junho, era considerado para efeitos desta limitação, mas a nova redação, as deduções relativas a períodos anteriores a 2013, aplica-se as novas regras de liquidação de tributação, ainda que respeitantes a investimentos efetuados a períodos de tributação anteriores.

Relativamente aos projetos de investimento, estes podem ser de dois tipos⁵⁰:

- Projeto de investimento único: consiste num investimento realizado pelo mesmo beneficiário num período de três anos a contar da data do início dos trabalhos de um outro investimento relativamente ao qual tenham sido concedidos benefícios fiscais, ou qualquer outro tipo de auxílio de Estado com finalidade regional na mesma região de nível 3 na NUTS;
- Projeto de investimento distinto: consiste num projeto que é considerado isoladamente por não fazer parte de um investimento único.

Relativamente aos benefícios usufruídos para cálculo das taxas máximas de auxílio, deve ser calculado o total dos benefícios usufruídos atualizados. Relativamente ao DLRR e ao RFAI, através de taxas disponibilizadas pelo Comissão Europeia⁵¹, e relativamente a incentivos financeiros de acordo com as informações disponibilizados pelas entidades responsáveis. No caso da existência de juros implícitos, deve ser calculado o montante de juro que seria pago, no caso de usufruir de empréstimos bancários, através da taxa média de juros da entidade, e no caso de não usufruir empréstimos bancários, através de uma estimativa do juro que seria pago no caso de usufruir empréstimos bancários.

A fórmula utilizada para a atualização dos benefícios fiscais é, considerando Fct o valor nominal dos benefícios, o i a taxa de atualização da Comissão Europeia, e o n o número de anos vencidos, a seguinte:

⁵⁰ Instruções de preenchimento do anexo D da M22, pág. 32

⁵¹ http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/reference_rates.html

$$\sum_{t=1}^n = \frac{Fct}{(1 + i^n)}$$

Equação 1 - Atualização dos Benefícios

3.6) Modelo 22 – Âmbito Prático

A Declaração periódica de Rendimentos (Modelo 22) do IRC consiste num formulário criado, cujo o principal objetivo é de permitir às sociedades coletivas declarar os seus rendimentos de acordo com o CIRC, permitindo assim apurar o lucro ou prejuízo anual das empresas, tal como o respetivo montante de imposto a pagar ou a receber, no caso das retenções serem superiores ao montante da coleta.

De acordo com o art.º 120 do CIRC, deve ser enviada anualmente até ao último dia do 5.º mês seguinte à data do termo do período de tributação, independentemente de esse dia ser útil ou não.

É uma declaração composta por vários campos, de forma a determinar ao pormenor o rendimento das entidades e composta por alguns anexos. O anexo relativo a Benefícios Fiscais é o Anexo D, que passaremos a analisar com maior detalhe.

3.6.1) Anexo D

 MINISTÉRIO DAS FINANÇAS AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA <hr/> DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS	BENEFÍCIOS FISCAIS		 IRC MODELO 22 ANEXO D	
	01	N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL (NIF)		02	PERÍODO
	1	| | | | | | | | | |	1	| | | |

Figura 4 - Modelo 22, Anexo D

O Anexo D é o anexo que os sujeitos passivos que usufruam de benefícios fiscais nos períodos de tributação de 2011 e seguintes⁵², quer sejam deduções ao rendimento ou coleta, reduções de taxa ou isenção do pagamento de impostos, são obrigados a entregar juntamente com a sua declaração M22.

⁵² Relativamente a benefícios anteriores a 2011, são discriminados no anexo F da declaração anual de informação contabilística e fiscal (IES)

O Anexo D encontra-se estruturado por quadros, consoante a classificação dos benefícios fiscais. Como os benefícios abordados, a DLRR e o RFAI, são benefícios fiscais que consistem numa dedução à coleta, a sua comunicação encontra-se prevista no Quadro 7 – Deduções à coleta.

3.6.2) RFAI

Relativamente ao RFAI, o benefício é comunicado dentro do quadro 7, no subquadro 074 (figura 5) pelas sociedades sujeitas ao regime geral de tributação e no subquadro 074-A (figura 6) quando preenchidas no âmbito de RETGS numa perspetiva de grupo.

074 REGIME FISCAL DE APOIO AO INVESTIMENTO (Lei n.º 10/2009, de 10/3 (sucessivamente prorrogada), art.ºs 26.º a 32.º do CFI (revogado) e art.ºs 22.º a 26.º do CFI aprovado pelo Dec.-Lei n.º 162/2014, de 31/10) e art.ºs 22.º a 26.º do CFI na RAM aprovado pelo Dec. Leg. Regional n.º 24/2016/M, de 28/06															
744	NIF da soc. Individual (RETGS)	01	Diploma	02	Período a que regista o benefício	03	Saldo caducado	713	Saldo não deduzido no período anterior	714	Dotação do período	715	Dedução do período	716	Saldo que transita para período seguinte
TOTAL															

Figura 5 - Anexo D - Quadro 074

No preenchimento do subquadro 074, o campo 744, apenas deve ser preenchido no caso de se tratar de uma declaração do grupo e destina-se a evidenciar os NIF de todas as sociedades com benefícios desta natureza que integrem o grupo.

Seguidamente, no campo 01 deve estar evidenciado o diploma legal que criou o benefício, devendo ser preenchido com o seguinte código:

- 741 – Quando o benefício provenha do antigo Código Fiscal ao Investimento⁵³;
- 742 – Quando o benefício provenha do atual diploma do Código Fiscal ao Investimento;
- 743 – Quando o benefício provenha do Código Fiscal do Investimento na Região Autónoma da Madeira aprovado para o apoio ao investimento na Região Autónoma da Madeira - Decreto Legislativo Regional n.º 24/2016/M, de 28 de junho.

⁵³ A projetos de investimento cujas candidaturas sejam apresentadas até 30 de junho de 2014.

No campo 02 deve ser inscrito o período de tributação em que se adquiriu o direito ao benefício, podendo ser o atual período ou períodos anteriores caso haja benefício a reportar para o presente período de tributação referente a anos anteriores.

No campo 03 deve ser comunicado o montante de benefício que caducou no final do período de tributação anterior.

No campo 713 deve ser inscrito o montante do saldo não deduzido em período(s) anterior(es).

No campo 714 é inscrito o montante de benefício obtido no período de tributação em que se entrega a M22. No caso de declaração de grupo, o valor comunicado deve corresponder ao montante das dotações evidenciado nas declarações individuais das sociedades.

No campo 715 é evidenciado o montante deduzido à coleta no período de tributação.

No campo 716 é inscrito o saldo dos benefícios fiscais que transita para o(s) período(s) seguinte(s), ainda que o mesmo já não possa ser deduzido por estar ultrapassado o período temporal para a dedução.

074-A RETGS - INFORMAÇÃO ADICIONAL (a preencher por todas as sociedades que integram o grupo) - utilização do benefício no âmbito do grupo													
01	Diploma	02	Período a que respeita o benefício	03	Saldo caducado real na declaração do grupo	04	Saldo não deduzido no período anterior à coleta do grupo	05	Dotação do período na declaração do grupo	06	Dedução utilizada na declaração de grupo	07	Saldo que transita para período seguinte na declaração de grupo
					· · · · ·	· · · · ·	· · · · ·	· · · · ·	· · · · ·	· · · · ·	· · · · ·	· · · · ·	
TOTAL					· · · · ·	· · · · ·	· · · · ·	· · · · ·	· · · · ·	· · · · ·	· · · · ·	· · · · ·	

Figura 6 - Anexo D - Subquadro 074-A

No caso de opção do RETGS⁵⁴, como referi deve ser preenchido o subquadro 074-A (figura 6), pelas sociedades que integrem o perímetro do grupo, de forma a evidenciar a movimentação dos benefícios fiscais na coleta do grupo e apurar os saldos que transitam. Todo o seu preenchimento segue as mesmas indicações do preenchimento no quadro 074.

De realçar que quando o valor seja zero nulo, não se deve preencher os campos porque se tal for feito, ocorre um erro na validação da M22.

⁵⁴ É um regime de tributação existente para grupos de sociedade que se encontra exposto nos art.º 69 a 71 do CIRC.

3.6.3) DLRR

Relativamente ao benefício DLRR, o benefício deve ser preenchido no subquadro 075 (figura 7), no campo 727. Uma nota importante, no campo 727 deve constar o montante do benefício que a entidade irá obter com a utilização deste benefício e não o montante das aplicações relevantes que se compromete a realizar.

075	OUTRAS DEDUÇÕES À COLETA					
	Normativo legal	Dedução efetuada				
	Incentivos fiscais aos lucros reinvestidos na Região Autónoma da Madeira (Dec. Leg. Regional n.º 2/2009/M, de 22/1)	717	.	.	.	.
	Incentivos fiscais aos lucros reinvestidos na Região Autónoma dos Açores (art.º 6.º do Dec. Leg. Regional n.º 2/00/A, de 20/1)	726	.	.	.	.
	Entidades licenciadas na Zona Franca da Madeira (art.º 35.º, n.º 6 e 36.º, n.º 5 e 36.º-A, n.º 6 do EBF)	718	.	.	.	.
	Sociedades de capital de risco e investidores de capital de risco (art.º 32.º-A, n.º 4 do EBF)	719	.	.	.	.
	Dedução por lucros retidos e reinvestidos pelas PME (art.º 27.º a 34.º do CFI) aprovado pelo Dec.-Lei n.º 162/2014, de 31/10 e art.ºs 27.º a 34.º do CFI na RAM aprovado pelo Dec. Leg. Regional n.º 24/2016/M, de 28/06)	727	.	.	.	.
	Dedução de 50% à coleta pelas entidades licenciadas para operar na Zona Franca Industrial da Madeira (art.º 36.º-A, n.º 6 do EBF)	728	.	.	.	.
		720	.	.	.	.
	TOTAL DAS DEDUÇÕES (703+707+711+715+724+795+717+726+718+719+727+728+720)	721	.	.	.	.

Figura 7 - Anexo D - Quadro 075

O quadro 7 (inclui o subquadro 074 e 075) tem que ser obrigatoriamente preenchido para as entidades que usufruam de benefícios desta natureza para efeitos de apuramento do imposto do período, sendo que a totalidade do benefício usufruído deve ser comunicado no campo 355 do quadro 10 da declaração, mais à frente evidenciado.

3.6.4) Incentivos Sujeitos às Taxas Máximas de Auxílio Regional

Relativamente aos incentivos sujeitos às taxas máximas de auxílios regionais, deve ser preenchido no subquadro 078-A, para os períodos de tributação de 2017 e seguintes, por entidades que beneficiem de incentivos fiscais ou fiscais e financeiros ao investimento, com finalidade regional. Como referi anteriormente, a finalidade deste quadro é o apuramento da intensidade dos auxílios regionais atingida provenientes de todas as fontes.

Deve ser preenchido por entidades que usufruam de benefícios fiscais ao investimento produtivo ou RFAI, independentemente de beneficiar ou não de incentivos financeiros com finalidade regional. Apesar das entidades que apenas beneficiem da DLRR ou de benefícios financeiros não estejam obrigadas a preencher este subquadro, as entidades que usufruam tanto de benefícios fiscais ao investimento produtivo como do RFAI, têm que considerar os benefícios que obtiveram com a DLRR e/ou benefícios financeiros.

078-A INCENTIVOS SUJEITOS ÀS TAXAS MÁXIMAS DE AUXÍLIO REGIONAIS (CFI aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro) (Para os períodos de tributação de 2017 e seguintes)											
078-A1 Informação relativa a projetos de investimento de âmbito regional											
Projeto de Investimento/Incentivo							Aplicações relevantes previstas				
782	750	751	752	753	754	755	756	757	758	759	
N.º linha	Tipo	N.º projeto/ Código do Incentivo	Data de início do investimento	Data de fim do investimento	Tipologia de investimento	Identificação oficial do incentivo financeiro	Região elegível	Código CAE	Montante total	Montante total atualizado	
			___/___/___	___/___/___					- - -	- - -	- - -
			___/___/___	___/___/___					- - -	- - -	- - -
078-A2 Incentivos financeiros usufruídos e fiscais utilizados - Valores do período de tributação											
760	Aplicações relevantes realizadas		Financeiro		IRC		IMI		IMT	SELO	771
N.º linha	761	762	763	764	765	766	767	768	769	770	Montante total atualizado dos benefícios usufruídos/ utilizados
	Montante	Montante atualizado	Montante usufruído	Montante usufruído atualizado	Montante utilizado	Montante atualizado	Montante utilizado	Montante atualizado	Montante utilizado	Montante utilizado	- - -
	- - -	- - -	- - -	- - -	- - -	- - -	- - -	- - -	- - -	- - -	- - -
	- - -	- - -	- - -	- - -	- - -	- - -	- - -	- - -	- - -	- - -	- - -
078-A3 Incentivos financeiros usufruídos e fiscais utilizados - Valores atualizados acumulados											
772	Aplicações relevantes realizadas		Financeiro	IRC	IMI	IMT	SELO	779	780	781	
N.º linha	773	774	775	776	777	778	Montante total atualizado dos benefícios usufruídos/ utilizados	Intensidade de auxílio acumulada (em %)	Montante a inscrever no campo 372 do Q. 10 da M.22		
	Montante acumulado atualizado	Montante usufruído atualizado	Montante atualizado	Montante atualizado	Montante utilizado	Montante utilizado	- - -	- - -	- - -	- - -	- - -
	- - -	- - -	- - -	- - -	- - -	- - -	- - -	- - -	- - -	- - -	- - -
	- - -	- - -	- - -	- - -	- - -	- - -	- - -	- - -	- - -	- - -	- - -

Figura 8 - Incentivos Sujeitos às Taxas Máximas de Auxílio Regional.

O subquadro 078-A (figura 8) é composto por em três subquadros:

- 078-A1 – Informação relativa ao projeto de investimento de âmbito regional;
- 078-A2 – Incentivos financeiros usufruídos e fiscais utilizados – Valores do período de tributação;
- 078-A3 - Incentivos financeiros usufruídos e fiscais utilizados – Valores atualizados acumulados.

No subquadro 078-A1, a AT pretende saber a informação relativa a cada projeto de investimento beneficiado. Cada projeto deve ser evidenciado numa linha distinta.

No campo 750, a entidade tem de informar se o projeto de investimento se trata de um projeto único ou distinto, de acordo com as definições abordadas no ponto 3.5).

No campo 751, deve ser preenchido com o nº do projeto ou com o código do incentivo. Quando estejam em causa benefícios fiscais contratuais ao investimento ou incentivos financeiros, deve ser indicado o número de candidatura ou de projeto atribuído. Quando apenas se trate do RFAI ou do RFAI e DLRR, deve conter no caso do RFAI, os códigos utilizados no campo 01 do quadro 074 (741, 742, 743), seguido do ano em que se realizaram as primeiras aplicações relevantes.

No campo 752, deve enunciar o início do investimento e, no 753, o fim do investimento.

No campo 754, deve enunciar qual a finalidade do investimento, designado anteriormente como o “Investimento Inicial” contendo os seguintes códigos:

- 001 quando se trate da criação de um novo estabelecimento;
- 002 quando seja para o aumento da capacidade do estabelecimento existente;
- 003 quando o motivo do investimento seja a diversificação da produção de um estabelecimento;
- 004 quando esteja afeto a alteração fundamental do processo de um estabelecimento.

No campo 755, apenas deve ser preenchido quando tenham sido concedidos incentivos financeiros, devendo ser evidenciada a designação oficial do incentivo financeiro concedido.

No campo 756, deve constar qual a região elegível do projeto de acordo com o disposto no anterior ponto 3.5).

No campo 757, deve ser evidenciado o CAE relativo à atividade a que se destinou ou se destina o investimento inicial.

No campo 758, deve constar o montante total de aplicações relevantes previstas e, no campo 759, o montante das aplicações relevantes previstas, mas atualizadas de acordo com o ponto 3.5). Relativamente a aplicações relevantes quando se trata de um incentivo financeiro, o benefício deve ser considerado quando é conferido o direito de receber o auxílio acordado.

No quadro 078-A2, deve ser preenchido de acordo com o montante das aplicações relevantes realizadas de acordo com o campo 758 e 759 no campo 761 e 762.

O montante de incentivos financeiros usufruídos e o montante de incentivos fiscais ao nível de IRC, IMI, IMT e imposto de selo, devem ser indicados no seu montante nominal bem como atualizados, devendo ser expostos nos referidos campos de acordo com as indicações, somando no campo 771 a totalidade dos benefícios usufruídos atualizados.

No quadro 078-A3, devem ser preenchidos apenas os valores acumulados atualizados relativamente às aplicações relevantes, incentivos financeiros e incentivos fiscais.

No campo 779, deve constar o montante total atualizado dos benefícios usufruídos que servirá para o cálculo da intensidade de auxílio. A percentagem é definida pela divisão do valor do campo 779, montante total atualizados dos benefícios usufruídos, pelo valor do

campo 759, aplicações relevantes atualizadas, e deve ser preenchido por conjunto de investimentos (distintos ou únicos) na mesma região NUT 2⁵⁵.

Quando sejam excedidos os limites abordados no ponto 3.5) do presente trabalho, e divulgados no campo 781, o correspondente excesso é adicionado ao IRC liquidado para efeitos de apuramento do imposto a pagar ou a recuperar no campo 372 do Quadro 10 (figura 9) da declaração M22.

10 CÁLCULO DO IMPOSTO			
Imposto à taxa normal (art.º 87.º, n.º 2, 1.ºs € 15.000,00 de matéria coletável das PME) (c. 311 do q.09 da m22 ou c. 42 do anexo E) x 17%	347-A	-	-
Imposto à taxa normal (art.º 87.º, n.º 1) (c. 311 do q.09 da m22 ou c. 42 do anexo E) x 21%	347-B	-	-
Imposto e outras taxas	348	348	%
Imposto imputável à Região Autónoma dos Açores	350	-	-
Imposto imputável à Região Autónoma da Madeira	370	-	-
COLETA (347-A + 347-B + 349 + 350 + 370)			351
Derrama estadual (art.º 87.º-A)	373	-	-
COLETA TOTAL (351 + 373)			378
Dupla tributação jurídica internacional (DTJI - art.º 91.º)	353	-	-
Dupla tributação económica internacional (art.º 91.º-A)	375	-	-
Benefícios fiscais	355	-	-
Adicional ao Imposto Municipal sobre imóveis (art.º 135.º-J do CIMI)	470	-	-
Pagamento especial por conta (art.º 93.º)	356	-	-
TOTAL DAS DEDUÇÕES (353 + 375 + 355 + 356 + 470) ≤ 378			357
TOTAL DO IRC LIQUIDADO (378 - 357) ≥ 0			358
Resultado da liquidação (art.º 92.º)			371
Retenções na fonte	359	-	-
Pagamentos por conta (art.º 105.º) e Pagamento por conta autónomo (Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, art.º 136.º, n.º 2)	360	-	-
Pagamentos adicionais por conta (art.º 105.º-A)	374	-	-
IRC A PAGAR (358 + 371 - 359 - 360 - 374) > 0			361
IRC A RECUPERAR (358 + 371 - 359 - 360 - 374) < 0			362
IRC de períodos anteriores	363	-	-
Reposição de benefícios fiscais	372	-	-
Derrama municipal	364	-	-
Dupla tributação jurídica internacional (art.º 91.º) - Países com CDI e quando DTJI ≥ 378	379	-	-
Tributações autónomas	365	-	-
Juros compensatórios	366	-	-
Juros de mora	369	-	-
TOTAL A PAGAR [361 ou (- 362) + 363 + 372 + 364 - 379 + 365 + 366 + 369] > 0			367
TOTAL A RECUPERAR [(- 362) + 363 + 372 + 364 - 379 + 365 + 366 + 369] < 0			368

Figura 9 - Campo 10, Modelo 22

⁵⁵ É necessário ter em atenção que a definição dos investimentos únicos aborda os investimentos realizados na mesma região NUT 3, e não de NUT 2.

Capítulo IV – Proposta

4.1) Apresentação da Proposta

Como a vertente fiscal encontra-se sempre exposta a alterações significativas em curtos espaços de tempo, é necessária uma elevada capacidade de adaptação para com as alterações impostas, tanto nos métodos de trabalho utilizados para dar resposta aos procedimentos fiscais existentes, como nos meios humanos e materiais vocacionados para as áreas fiscais.

Ao exercer funções numa sociedade cuja função principal é a revisão legal das contas, torna-se necessário um maior entendimento do que um sujeito comum em todas as vertentes, incluindo a vertente fiscal.

Assim, a proposta como estudante do 2º ano do mestrado de Auditoria e colaborador da sociedade, passa por aprofundar dois dos quatro benefícios fiscais ao investimento existentes, DLRR e RFAI, e efetuar uma folha de trabalho para a sociedade que consiga ser útil no decurso da atividade desenvolvida, no âmbito dos benefícios fiscais ao investimento.

De forma resumida⁵⁶, os benefícios fiscais abordados têm as características evidenciadas na seguinte tabela (tabela 8), sendo visível a semelhança ao nível da tipologia e do imposto sede.

Benefícios Fiscais	DLRR	RFAI
Disposição Legal	Art.º 27º a 34º do CFI	Art.º 22º a 26º do CFI
Imposto sede	IRC	IRC, IMI, IMT, IS
Tipologia	Dedução à Coleta	Dedução à Coleta
Caducidade	Temporário	Temporário
Beneficiários	PME	Setores previstos no n.º 2, art.º 2.º CFI

Tabela 8 – Tabela Resumo dos Benefícios Fiscais

Como referido anteriormente, a Auditoria Financeira é elaborada no sentido inverso ao processo contabilístico, isto é, através das DF o auditor vai ao encontro do lançamento contabilístico. A auditoria fiscal, além de ter em conta este aspeto da auditoria financeira, segue também outros aspetos.

⁵⁶ Todas as informações relativamente a Benefícios Fiscais encontram-se previstas no Capítulo III.

Com efeito, no desenvolvimento da Auditoria Fiscal, o auditor deve proceder ao planeamento da auditoria a desenvolver, definindo a prova da auditoria necessária, a frequência do trabalho, os procedimentos a adotar e as implicações na conclusão do trabalho.

Relativamente ao método adotado pela sociedade que serve como cálculo para o apuramento da materialidade, por questões de julgamento e sigilo profissional, não é possível divulgar, apenas é possível referir que é calculada de acordo com os indicadores abordados no anterior ponto 2.4.1). No entanto, na eventualidade de ocorrência de um erro, a gestão será sempre influenciada a retificar o valor em questão, quer seja materialmente relevante ou não.

Relativamente ao Risco de Auditoria na avaliação dos benefícios fiscais, é de fácil entendimento que existe sempre um Risco Inerente, na medida que é suscetível que haja erros nas DF, tanto na rubrica de Estado e Outros Entes Públicos como na rubrica dos Ativos, por serem as rubricas mais abordadas neste campo. Este risco é possibilitado pela abertura criada pela AT na conceção dos benefícios fiscais. Relativamente ao Risco de Controlo, pode ser atenuado pela entidade caso seja efetuado o Dossiê Fiscal de acordo com as normas fiscais e no caso de a entidade recorrer a consultores externos que apoiem a gestão no cumprimento das normas legais. No entanto, apesar de a entidade conter procedimentos com o intuito de atenuar o Risco de Controlo, poderão sempre escapar erros que devem ser identificados pelo ROC, erros esses que o ROC deve posteriormente comunicar à gestão. Assim, a proposta insere-se principalmente como um procedimento para atenuar o Risco de Detecção por parte do ROC.

Os procedimentos de auditoria propostos na verificação dos benefícios fiscais, DLRR e RFAI, são:

➤ Inspeção:

- Registos efetuados na Classe 4 – Investimentos, com finalidade de confirmar se efetivamente as entidades cumpriram com o requisito da aquisição de investimentos relevantes e se os mesmos são investimentos válidos;
- Registos efetuados na Classe 5 – Capital, Reservas e Resultados Transitados, de forma a verificar se foi efetuada a Reserva Especial no caso da entidade auditada ter usufruído da DLRR;
- Verificar se os montantes apurados são os mesmos que foram informados na declaração M22 para cálculo do imposto a pagar;
- Exame físico do ativo.

- Recálculo:
 - Verificar a exatidão dos cálculos efetuados para efeitos de apuramento do benefício usufruído, presente no dossiê fiscal;
 - Verificar se os montantes evidenciados nos extratos, correspondem aos montantes evidenciados nas faturas.
- Indagação:
 - Verificar se os investimentos relevantes surgem de acordo com os objetivos estipulados dos benefícios, questionando a sua utilidade e finalidade.
- Procedimentos analíticos:
 - Analisar por exemplo se a capacidade produtiva da entidade aumentou e a criação dos postos líquidos de trabalho aumentaram, caso não seja diretamente possível confirmar estes dois critérios.

Concluída a auditoria aos benefícios fiscais, caso sejam levantadas variações observadas no decorrer do trabalho, estas devem ser anotadas no mapa de ajustamentos. No caso das variações levantadas não serem materialmente relevantes, a Certificação Legal das Contas é emitida sem modificação de opinião. No caso de as variações levantadas, serem materialmente relevantes e a gestão não proceder à regularização das mesmas, a Certificação Legal das Contas é emitida com modificação de opinião, de acordo com o abordado no ponto 2.4.5) do presente trabalho.

4.2) Objetivos da Proposta

Tal como foi analisado no Capítulo II, a auditoria fiscal procede à verificação do cumprimento das disposições legais em matéria tributável e à regularidade fiscal das entidades.

No caso dos benefícios fiscais ao investimento, o objeto essencial a analisar é a validação dos benefícios e o respetivo preenchimento dos campos da M22 de acordo com as instruções fornecidas pela AT⁵⁷.

⁵⁷ Deste modo, o principal objetivo da proposta apresentada passa por, através do preenchimento de apenas alguns dados, a folha de trabalho demonstrar quais os campos que devem ser preenchidos no anexo D da M22 bem como os respetivos montantes.

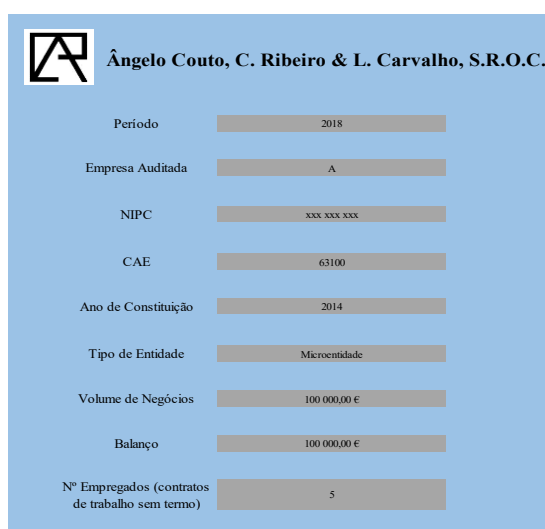
Neste sentido, apenas é necessário analisar o dossiê fiscal elaborado pela entidade, para testar a veracidade das aquisições na constituição dos benefícios fiscais, e analisar a classe 4 e 5 da contabilidade da entidade, pois todos os investimentos devem estar corretamente evidenciados na contabilidade, assim como a reserva especial quando usufruída a DLRR

4.3) Resultado da Proposta

Com o término de todo o estudo abordado, é possível demonstrar neste momento, o resultado da proposta apresentada à sociedade. De forma ilustrativa foi efetuada uma simulação com dados aleatórios de forma a proceder ao teste e demonstrar as capacidades da ferramenta. De realçar que toda a informação necessária para atingir o objetivo da ferramenta de trabalho, deve ser indicada nos campos com cor distinta (cinzenta).

Capa

Tal como habitual nas ferramentas de trabalho, a proposta inicia-se com uma capa, evidenciada na figura abaixo (figura 10), onde deve ser inserido o período contabilístico que está a ser auditado, o nome da entidade auditada, o respetivo contribuinte, o CAE principal da entidade, o ano de constituição da empresa, o tipo de entidade de acordo com a recomendação 2003/361/CE, o volume de negócios, o total do balanço e o nº de empregados com contrato sem termo afetos à entidade a 31 de dezembro do período em causa. O preenchimento da capa torna-se imprescindível pois toda a informação indicada na capa será utilizada em todos os separadores da folha de trabalho.



Ángelo Couto, C. Ribeiro & L. Carvalho, S.R.O.C.	
Período	2018
Empresa Auditada	A
NIPC	xxx xxx xxx
CAE	63100
Ano de Constituição	2014
Tipo de Entidade	Microentidade
Volume de Negócios	100 000,00 €
Balanço	100 000,00 €
Nº Empregados (contratos de trabalho sem termo)	5

Figura 10 - Capa da Proposta

Com exceção do campo onde é indicado o tipo de entidade, que é de resposta fechada, todos os restantes campos são de resposta aberta. O campo onde é evidenciado o tipo de entidade é de resposta fechada, onde contém as seguintes possíveis opções, “Microentidade”, “Pequena Empresa”, “Média Empresa” e “Não PME”. De forma a atestar o tipo de entidade,

a entidade que está a ser auditada deve ter em sua posse a Certificação PME emitida pelo IAPMEI. No entanto, o auditor de acordo com o ceticismo profissional, deve quando ache necessário, confirmar se efetivamente a entidade corresponde ao descrito na certificação, pois os dados podem ser inseridos de forma a que a certificação não transmita corretamente o tipo de entidade.

RFAI – Análise da Elegibilidade do Projeto (“RFAI, folha1”)

Começando a auditoria com recurso à ferramenta desenvolvida, inicialmente será testado o RFAI, tal como na figura em baixo evidenciada (figura 11). Nesta folha, é necessário inserir a região onde o investimento foi realizado, se o CAE é elegível ou não de acordo com a portaria 282/2014, de 30 de dezembro, e qual é o tipo de investimento inicial. Todas estas células são de resposta fechada, de forma a ser possível verificar automaticamente a elegibilidade do projeto.



Angelo Couto, C. Ribeiro & L. Carvalho, S.R.O.C.

Nome:	A
Período:	2018
Tipo Entidade:	Microentidade
CAE:	63100

Região do Investimento	Centro
CAE elegível:	Sim
Investimento Inicial:	Diversificação de produção de um estabelecimento

É elegível o projeto:	Sim
-----------------------	-----

Figura 11 - Proposta RFAI, folha 1

Consoante o tipo de entidade, a localização do investimento e o respetivo investimento inicial, assumindo que o CAE é elegível, automaticamente refere se o projeto é elegível ou não. Neste caso em concreto, uma entidade que seja Microentidade, que a região do investimento seja na zona Centro, sendo elegível o CAE da entidade e o investimento seja para a diversificação de produção de um estabelecimento, este investimento é elegível para efeitos do RFAI, podendo a entidade usufruir de benefícios fiscais, nos investimentos relevantes para o projeto, até aos limites previstos na lei.

Seguindo para o investimento, foi desenvolvida uma outra folha de trabalho (figura 12) onde é possível verificar os requisitos impostos para as entidades usufruírem do RFAI.

RFAI – Análise dos Projetos de Investimento (“RFAI, folha 2”)

Inicialmente, nesta folha de trabalho deve-se informar:

- O ano em que o projeto começou e o ano em que terminou, sendo que se for superior a 3 anos é criado um alerta (limite máximo de um projeto único);
- O número de trabalhadores com contratos sem termo, afetos à entidade a 31 de dezembro do ano em que começou e terminou o investimento;
- Se tem apoio financeiro público. No caso de a resposta ser positiva tem de se identificar:
 - O nº do projeto;
 - A designação oficial de quem concedeu o apoio;
 - O montante do apoio, que não pode ser superior a 75% das aplicações relevantes, criando também um alerta para este caso. Deve ainda ser referido:
 - O montante de apoio não reembolsável;
 - O montante de juros implícitos da parcela reembolsável.

No caso da resposta dada ao tipo de “Investimento Inicial” na folha anterior (RFAI, folha 1), ter sido “Diversificação da atividade de um estabelecimento anterior” ou “Alteração fundamental do processo de produção” surge numa célula a branco, o requisito a cumprir de acordo com o anterior ponto 3.3.1). Para o caso ilustrativo (figura 12), como se trata de um investimento inicial para a diversificação de produção de um estabelecimento, o requisito é que o montante das aplicações relevantes tem de ser superior ao montante das amortizações e depreciações dos últimos 3 períodos de tributação, ficando com o preenchimento com fundo esverdeado quando cumprido, e avermelhado quando estiver em incumprimento, alertando deste modo o auditor para analisar este parâmetro.

Nome:	A
Período:	2018
Tipo Entidade:	Microentidade
Região:	Centro
Investimento Inicial:	Diversificação de produção de um estabelecimento

		Nº trabalhadores com contrato sem termo
Ano que começou o investimento?	2014	4
Ano que terminou o investimento?	2016	5

Obteve incentivo financeiro?	Sim
Qual o nº do projeto?	25100
Designação Oficial do incentivo financeiro	PT2020
Montante do apoio?	725 000,00 €
Montante não reembolsável?	725 000,00 €
Juro Implícito da Parcela Reembolsável	

% apoio público	35,11%	<75%
-----------------	--------	------

Montante das amortizações e depreciações dos últimos 3 períodos de tributação?	800 000,00 €
--	--------------

Figura 12 - Proposta RFAI, folha 2 – Tabela 1

Foi parametrizada uma tabela (figura 13), que consoante os dados inseridos no montante dos investimentos relevantes efetuados e a coleta dos períodos envolvidos, permite calcular a dedução máxima permitida para cada período de tributação, de acordo com as percentagens previstas na lei consoante o tipo de entidade, a região em que é efetuado o investimento, o montante de investimento realizado e o ano da constituição da entidade. Informa ainda o montante de benefício a reportar para períodos seguintes.

Investimentos Relevantes		Dotação do Período	Saldo Não Deduzido	Coleta	Dedução Permitida	Dedução Máxima	Dedução no período	Remanescente	Reporte	Valor a Reportar
Ano	Montante									
2014	875 000,00 €	218 750,00 €	218 750,00 €	15 000,00 €	15 000,00 €	15 000,00 €	15 000,00 €	203 750,00 €	2024	
2015	540 000,00 €	135 000,00 €	338 750,00 €	40 000,00 €	40 000,00 €	40 000,00 €	50 000,00 €	288 750,00 €	2025	
2016	650 000,00 €	162 500,00 €	451 250,00 €	90 000,00 €	90 000,00 €	90 000,00 €	15 000,00 €	436 250,00 €	2026	
2017		- €	436 250,00 €	85 000,00 €	85 000,00 €	85 000,00 €	47 500,00 €	388 750,00 €		
2018		- €	388 750,00 €	100 000,00 €	92 500,00 €	92 500,00 €	72 500,00 €	316 250,00 €		316 250,00 €
Total	2 065 000,00 €	516 250,00 €					200 000,00 €			

Figura 13 Proposta FRAI, folha 2 – Tabela 2

Como é visível na figura anterior, é calculada a dedução máxima permitida. Consoante o resultado, a entidade pode igualar o valor máximo ou deduzir apenas uma parte para poder beneficiar da DLRR, isto porque há um reporte de benefícios associado ao RFAI de 10 anos. O montante deduzido deve ser indicado no campo “dedução no período” de forma a verificar se está dentro dos limites. Caso seja superior a célula fica com preenchimento avermelhado. Os montantes deduzidos e a coleta em anos anteriores são de fácil consulta, basta apenas solicitar a M22 de anos anteriores ou o dossiê fiscal desenvolvido pela entidade.

DLRR – Análise dos Limites do Benefício Fiscal (“DLRR, folha 1”)

Relativamente à DLRR, foi parametrizada uma tabela (figura 14), que assume de forma automática a coleta de IRC prevista na figura 13 (caso não esteja preenchida na tabela anterior (tabela 13), preenche-se nesta tabela (tabela 14) o montante da coleta do período), e calcula o benefício máximo permitido consoante o tipo de entidade e o ano em que foi usufruído o benefício (alteração do limite da coleta de 25% para 50% no caso de Microentidade e Pequena Empresa a partir de 2017), como é visível nos resultados modelo, no campo “Benefício máximo permitido com DLRR” do ano de 2016 efetuada para 2017.

No entanto, o benefício a usufruir com DLRR e o RFAI não pode ser superior à coleta, assim, está parametrizada outra célula que indica o benefício que se pode usufruir na DLRR quando usufruindo o RFAI.



Angelo Couto, C. Ribeiro & L. Carvalho, S.R.O.C.

Nome:	A
Período:	2018
Tipo Entidade:	Microentidade

DLRR - artigo 27º e 34º do CFI											
Ano	Coleta de IRC	Benefício máximo permitido com DLRR	Benefício Usufruído com o RFAI	Benefício que se pode usar	Benefício Efetuado	Lucro Retidos e Reinvestidos (Reserva a constituir)	Reserva Constituída	Montante máximo de Investimento	Montante Reinvestido	Variação	Devolução ao Estado
					Campo 727 do Anexo D da M22						
2016	90 000,00 €	22 500,00 €	15 000,00 €	22 500,00 €	23 000,00 €	230 000,00 €	230 000,00 €	5 000 000,00 €	232 500,00 €	250,00 €	708,05 €
2017	85 000,00 €	42 500,00 €	47 500,00 €	37 500,00 €	35 000,00 €	350 000,00 €	100 000,00 €	5 000 000,00 €	85 000,00 €	50 000,00 €	0,00 €
2018	100 000,00 €	50 000,00 €	72 500,00 €	27 500,00 €	10 000,00 €	100 000,00 €	100 000,00 €	7 500 000,00 €			

Figura 14 - Proposta DLRR, folha 1

Nesta tabela (figura 14), apenas é necessário indicar o benefício que a entidade usufruiu, de acordo com o campo 727 do Anexo D da M22 de cada ano, bem como o montante da reserva constituída. A folha alerta no caso de o benefício usufruído pela entidade exceder o benefício permitido, ficando a célula do benefício permitido com o seu preenchimento avermelhado, assumindo noutra célula o montante de imposto a devolver ao Estado, ou no caso da reserva não estar constituída na íntegra.

Havendo imposto a devolver, a tabela está construída com base num racional de devolução do imposto no mais curto prazo possível, de forma a que a entidade não pague mais juros compensatórios. Paralelamente quando inserido o benefício comprometido é indicado o montante de reserva que deve ser constituído pela entidade, aquando da ata de distribuição de resultados, que é testado noutra outra célula, de forma a analisar se a reserva constituída está de acordo com a legislação.

DLRR – Análise dos Investimentos Afetos ao Benefício (“DLRR, folha 2”)

Uma vez que as tarefas de validação da DLRR mais importantes efetuadas pelo auditor consistem em verificar se o benefício calculado está dentro dos limites legais (visível na folha anterior) e se os benefícios obtidos em anos anteriores (caso existam) cumpriram com os normativos legais, foi desenvolvida uma outra tabela (figura 15) com o intuito de testar este ponto.



Angelo Couto, C. Ribeiro & L. Carvalho, S.R.O.C.

Nome:	A
Período:	2018
Tipo Entidade:	Microentidade

DLRR	Data Limite	Montante Comprometido	Montante Reinvestido
2016	31-12-2018	230 000,00 €	232 500,00 €
2017	31-12-2020	350 000,00 €	85 000,00 €
2018	31-12-2021	100 000,00 €	

Investimentos	Fatura	Data Fatura	Valor	Contabilizados	Ano DLRR a Considerar	Período Correto
Investimentos adquiridos em Estado Novo	54	31-05-2016	100 000,00 €	Sim	2016	Correto
Terrenos, exceto quando afetos à exploração de concessões	15	25-09-2016	45 000,00 €	Não	2016	Correto
Viaturas Ligeiras, quando afetas a exploração de serviço público	847	10-10-2016	20 000,00 €	Sim	2016	Correto
Artigos de conforto ou decoração, salvo equipamento hoteleiro	19	05-02-2017	10 000,00 €	Não	2016	Correto
Construção, aquisição, reparação de edifícios, quando afeto a atividades produtivas ou administrativas	500	07-08-2017	57 500,00 €	Sim	2016	Correto
Ativos afetos a atividades de acordos de concessão ou PPP	470	08-10-2017	85 000,00 €	Sim	2017	Correto

Figura 15 - Proposta DLRR, folha 2

Como a DLRR é um benefício associado aos investimentos comprometidos a realizar num futuro próximo, esta tabela (figura 15) tem como finalidade verificar se, por exemplo, a DLRR efetuada em 2016 (2 anos para o investimento), foi cumprida nos montantes comprometidos, pois caso contrário, tem que ser devolvido na presente declaração o montante do benefício que deixou de ser liquidado, apurado nos parâmetros abordados no ponto 3.4.2.). Nesta tabela apenas é necessário inserir os dados das faturas, como o nº da fatura, a data e o respetivo valor, e ver se os investimentos foram realizados de acordo com o âmbito de aplicação. A célula “Investimentos” é uma célula de resposta fechada que contém os investimentos contidos no anterior ponto 3.4.2), acrescido de “Investimentos em Estado Novo”. Além disso, contém uma célula onde se deve referir se os investimentos se encontram contabilizados nas contas da entidade auditada. Preenchendo estes dados, a folha indica automaticamente o ano da DLRR constituída a que o investimento diz respeito, calculando por fatura o montante total reinvestido e passando para o ano seguinte quando o valor do ano anterior esteja integralmente cumprido, e verifica se o período em que foi adquirido o ativo compreende o período correto dos 2 anos no caso da DLRR de 2016.

Esta informação é transmitida para a folha de trabalho anterior (figura 14) de forma automática, permitindo calcular em caso de incumprimento, o montante de imposto a entregar ao Estado acrescido dos respetivos juros compensatórios.

Taxas Máximas de Auxílio Regional (“Taxas Máximas de Auxílio”)

Uma outra questão importante que se tem de confirmar com o usufruto de benefícios fiscais, é se os montantes de auxílio público, de qualquer que seja a fonte, não ultrapassa as taxas máximas de auxílio regional. Assim foi desenvolvida uma outra tabela (figura 16) que calcula se o projeto ultrapassa as taxas máximas.



Angelo Couto, C. Ribeiro & L. Carvalho, S.R.O.C.

Nome:	A
Período:	2018
Tipo Entidade:	Microentidade
Tipo Entidade:	Centro
Investimento Inicial:	Diversificação de produção de um estabelecimento
Ano que começou o investimento?	2014
Ano que terminou o investimento?	2016

	Montante	Montante Atualizado
Aplicações Relevantes Previstas	2 065 000,00 €	2 066 219,78 €
Financeiro	725 000,00 €	731 560,38 €
IRC (RFAI)	200 000,00 €	200 803,04 €
IRC (DLRR aquisições para o projeto)	1 000,00 €	1 006,02 €
IMI	1 250,00 €	1 261,31 €
IMT	- €	0,00 €
Imposto Selo	- €	0,00 €
Total Incentivos Usufruídos		934 630,76 €
Taxa Máxima de Auxílio		45%
Taxas Efetiva		45,23%
Montante a imposto a devolver (Projeto)		4 831,86 €
Montante a imposto a devolver (DLRR)		708,05
Montante total a devolver em 2018		5 539,91 €

Figura 16 - Taxas Máximas de Auxílio Regional

O auditor nesta tabela apenas necessita de indicar se existem benefícios no projeto a nível de IMI, IMT e Imposto de Selo, e no caso de investimentos que tenham usufruído benefícios de DLRR e RFAI que se cumulassem no projeto, torna-se necessário indicar o montante de imposto que deixou de ser liquidado com a DLRR. Inserindo estes dados, são atualizados os benefícios a 31 de dezembro de 2018 de acordo com as taxas de atualização europeias, somando o total dos incentivos usufruídos com o projeto, sendo posteriormente indicada a taxa efetiva de auxílio público usufruída no projeto.

Através das informações dispostas anteriormente “Região” e “Tipo de Entidade”, é indicada automaticamente a taxa máxima de auxílio público associada e no caso de a taxa efetiva ser superior à taxa máxima de auxílio público, é indicado a vermelho o montante que se deve devolver relativamente ao excesso de benefícios usufruídos com o projeto.

Como pode haver casos em que também haja montantes a devolver ao Estado relativamente a benefícios excessivos com a DLRR, a tabela contém uma célula que calcula o montante total a devolver e que deve ser inserido no campo 372 do quadro 10 da declaração M22.

Apresentação Modelo 22, Anexo D (“Modelo 22, anexo D”)

Para finalizar, efetuando o cálculo dos impostos a usufruir, foi desenvolvida uma folha (figura 14, 15 e 16) que identifica de forma automática quais os campos do anexo D da M22 a preencher, assim como os seus resultados, atingindo deste modo o objetivo da proposta definido no anterior ponto 4.2).

Quadro 074 - Modelo 22							
NIF REGTS	Diploma	Período	Saldo Caducado	Saldo não Deduzido Período Anterior	Dotação do Período	Dedução do Período	Saldo que transita
	742	2014		91 250,00 €		72 500,00 €	18 750,00 €

Figura 17 - M22, Anexo D Quadro 074

Quadro 075 - Modelo 22	
Normativo Legal	
Incentivos fiscais aos lucros reinvestidos na Região Autónoma da Madeira	
Incentivos fiscais aos lucros reinvestidos na Região Autónoma dos Açores	
Entidades licenciadas na Zona Franca da Madeira	
Sociiedade de capital de risco e investidores de capital de risco	
Dedução dos lucros retidos e reinvestidos pelas PME	10 000,00 €
Dedução de 50% da coleta pelas entidades licenciadas a operar na Zona Franca Industrial da Madeira	
Total das Deduções	10 000,00 €

Figura 18 - M22, Anexo D, Quadro 075

Quadro 078-A Modelo 22											
Nº de Linha	Projeto de Investimento						Aplicação Relevante Prevista				
	Tipo	Nº Projeto/Código do Incentivo	Data de início do Investimento	Data de Fim do Investimento	Tipologia Investimento	Justificação do Incentivo Financeiro	Região Elegível	Código CAE	Montante Total	Montante Total Atualizado	
1	U - Único	25100	2014	2016	003	PT2(2)	Centro	63100	2 065 000,00 €	2066219,785	

Quadro 078-B Modelo 22											
Nº de Linha	Aplicações Relevantes Previstas		Financeiro		IRC		IMI		IMT		SELO
	Montante	Montante Atualizado	Montante Usufruído	Montante Usufruído Atualizado	Montante Usufruído	Montante Usufruído Atualizado	Montante Usufruído	Montante Usufruído Atualizado	Montante Usufruído	Montante Usufruído Atualizado	Montante Usufruído
1	2 065 000,00 €	2 066 219,78 €	725 000,00 €	731 560,38 €	201 000,00 €	201 809,07 €	1 250,00 €	1 261,31 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €

Quadro 078-C Modelo 22											
Nº de Linha	Aplicação Relevante Prevista		Financeiro		IRC	IMI	IMT	SELO	Montante total atualizado dos benefícios usufruídos	Intensidade dos Auxílios (%)	Montante a inscrever no campo 372 Q.10
	Montante	Montante Atualizado	Montante Usufruído	Montante Usufruído Atualizado	Montante Usufruído	Montante Usufruído Atualizado	Montante Usufruído	Montante Usufruído			
1	2 066 219,78 €		731 560,38 €		201 809,07 €	1 261,31 €			934 620,76 €	45,23%	4 831,86 €

Figura 19 - M22, Anexo D, Quadro 078-A, 078-B, 078-C

Importa realçar a simplicidade existente no desenvolvimento da auditoria com o recurso a esta ferramenta. Como as entidades são obrigadas a manter todo o processo associado no Dossiê Fiscal, para o desenvolvimento desta tarefa torna-se apenas necessário solicitar à entidade a pasta onde esteja arquivada toda esta documentação, o extrato contabilístico da classe 4, a fim de verificar se efetivamente estão contabilizados os investimentos, o extrato da classe 5 a fim de verificar se foi registada a devida reserva no caso da utilização da DLRR, e as declarações fiscais de cada período de tributação a fim de confirmar a Coleta e os benefícios que foram usufruídos em cada período de tributação.

Conclusão

Ao longo dos últimos anos, as normas de Auditoria têm vindo a sofrer alterações com a principal finalidade de reforçar a qualidade da atividade de Auditoria e diminuir o risco de fraude cometido pelas entidades auditadas. Estes novos tempos exercem uma pressão extra sobre os auditores e/ou ROC para que se mantenham constantemente atualizados e para que utilizem ferramentas de trabalho que sejam capazes de acompanhar a realidade, de forma mais eficiente e eficaz.

Através do estudo teórico realizado à vertente fiscal, é de fácil perceção a dificuldade de um auditor, contabilista ou economista se manter constantemente atualizado com todas as alterações fiscais que ocorrem durante um curto espaço de tempo.

Deste modo, a proposta desenvolvida constitui uma boa ferramenta auxiliar no trabalho do auditor no cálculo e apuramento dos benefícios fiscais ao investimento, RFAI e DLRR, permitindo ainda no final verificar o preenchimento do anexo D da M22. O autor entende que em caso do suscitamento de alguma dúvida nesta matéria por um auditor, que com recurso a este trabalho, facilmente a consegue ultrapassar, na medida que o trabalho aborda tudo o que autor entendeu ser interessante, que levanta dúvidas e que é necessário saber relativamente a benefícios fiscais ao investimento.

Após o desenvolvimento da proposta, a ferramenta foi testada em algumas entidades, clientes da sociedade, que já tinham sido auditadas aos benefícios fiscais ao investimento de 2018, verificando-se que a ferramenta funcionava e confirmando que os benefícios fiscais ao investimento estavam aplicados dentro dos limites legais, permitindo deste modo responder à Questão 2 levantada na análise da revisão da literatura (sim, estão os benefícios a ser bem aplicados pelos clientes da sociedade). No entanto, através destas simulações desenvolvidas, verificou-se ainda que quando as entidades usufruem de benefícios financeiros, tal como o PT2020, não se sentem à vontade de usufruírem conjuntamente benefícios financeiros com benefícios fiscais, demonstrando de certa parte, receio de que em conjunto, ultrapassem os limites máximos regionais impostos pela comissão europeia.

Apesar dos benefícios fiscais se encontrarem devidamente aplicados, o autor considera agora, ao contrário das hipóteses definidas inicialmente no Capítulo I, que a auditoria financeira é importante em todos os aspetos, considerando de elevada importância a auditoria financeira na verificação dos benefícios fiscais (Questão 1), na medida que todos os registos contabilísticos podem conter erros e o auditor deve abranger o máximo de áreas possíveis para que o Risco de Deteção diminua.

Para concluir, o autor entende que através da realização desta ferramenta de trabalho, associado com o estudo realizado para a componente teórica, permitiu aprofundar 3 vertentes distintas, mas que no trabalho do dia a dia de um auditor se interligam bastantes vezes: a vertente de auditoria, a vertente fiscal e a vertente informática. A nível prático, entendeu que a ferramenta tem bastante utilidade para sociedade na medida que cada vez mais há entidades a usufruir destes benefícios fiscais ao investimento.

Relativamente a investigações futuras, seria interessante abordar qual o impacto dos benefícios fiscais ao investimento na produtividade das empresas no sentido de averiguar, em particular, se efetivamente os benefícios fiscais conseguem apoiar o desenvolvimento das entidades para um estilo produtivo mais rentável.

Referências Bibliográficas

Almeida, B. (2014). Manual de Auditoria Financeira: Uma Análise Integrada Baseada no Risco (1ª Edição). Tipografia Lousanense.

Almeida, P. F. P. T. (2011). Excel Avançado (3ª Edição). Edição Sílabo, Lda.

Alves, J. J. S. (2015). Princípios e Prática de Auditoria e Revisão de Contas (1ª Edição). Edições Sílabo, Lda.

Becker, H. S. (1994). Métodos de Pesquisa em Ciências Sociais. (2ª Edição) Editora Hucitec.

Creswell, J. K. (2007). Projeto de Pesquisa: Métodos Qualitativo, Quantitativo e Misto (2ª edição). Porto Alegre: Artmed Editora.

Cordeiro, V. & Rodrigues, A. (2019, fevereiro). Código Fiscal do Investimento: DLRR e RFAI. Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

Costa, C. B. (2010). Auditoria Financeira – Teoria & Prática (9ª edição). Letras e Conceitos, Lda.

Fernandes, D. (2018, novembro). Benefícios Fiscais. Ordem dos Contabilistas Certificados.

Ferreira, A. & Duarte, A. (2005). Planejamento Tributário: Instrumento Eficaz de Gestão Empresarial. Qualit@s, 4, 2.

Gomes, N. S. (1991). Teoria Geral dos Benefícios Fiscais. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 165, 406.

Instrumentos de preenchimento da declaração modelo 22, Autoridade Tributária.

Laureano, R. M. S. (2019, maio) Excel Avançado. Ordem dos Contabilistas Certificados.

Lourenço, J. C., (2000). A Auditoria Fiscal (2ª Edição). Vislis Editores.

Mallard J., Mazas B. & Selles M. (1994). *Fiscalité des entreprises: Vers une stratégie d'optimisation fiscale*. Grenoble; Paris Société d'édition et de diffusion pour la formation.

Martins, G. M. I. (1999). Auditoria Interna, Função e Processo (1ª Edição). Áreas Editora Lisboa.

Martins, G. W. O. (2006). Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime (N.º 6 da Coleção), Almedina.

Monteiro, S., Costa S. & Pereira, L. (2011). A Fiscalidade como Instrumento de recuperação Económica. Vida Económica.

Nabais, J. C. (2015, a). *Direito Fiscal* (8ª Edição). Almedina.

Nabais, J. C. (2015, b). *Introdução do Direito Fiscal das Empresas* (2ª Edição). Almedina.

OROC (2015). *Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados* (Parte I).

OROC (2018). *Guia de Aplicação das ISA – Conceitos Fundamentais e Orientação Prática*.

PricewaterhouseCoopers (2018). *Coletânea Tributária Anotada 2018, Letras e Conceitos*.

Sousa, A. (2018, julho). *Benefícios Fiscais para Pessoas Coletivas*. Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

Legislação

Decreto Legislativo Regional n.º 24/2016/M, de 28 de junho. Diário da República n.º 122/2016 – 1ª série. Região Autónoma da Madeira – Assembleia Legislativa.

Decreto-Lei n.º 49381, de 15 de novembro de 1969. Diário do Governo n.º 268/1969 – 1ª Série. Gabinete do Ministro.

Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de janeiro. Diário do Governo n.º 1/1972 – 1ª Série. Gabinete do Ministro.

Decreto-Lei n.º 519-L2/79, de 29 de dezembro. Diário da República n.º 299/1979 – 1ª série. Ministério da Justiça e das Finanças.

Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho. Diário República n.º 149/1989 – 1ª série. Ministério das Finanças.

Decreto-Lei n.º 486/99, de 13 de novembro. Diário da República n.º 265/1999 – 1ª série. Ministério das Finanças.

Decreto-Lei n.º 225/2008, de 20 de novembro. Diário da República n.º 226/2008 – 1ª Série. Ministério das Finanças e da Administração Pública.

Decreto-Lei n.º 82/2013, de 17 de junho. Diário da República n.º 114/2013 – 1ª série. Ministério das Finanças.

Decreto-Lei n.º 137/2014, 12 de setembro. Diário da República n.º 176/2014 – 1.º série. Presidência do Conselho de Ministros.

Decreto-Lei n.º 159/2014, 27 de outubro. Diário da República n.º 207/2014 – 1.º série. Presidência do Conselho de Ministros.

Decreto-Lei n.º 162/2014, 31 de outubro. Diário da República n.º 211/2014 – 1.º série. Ministério das Finanças.

Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro. Diário da República n.º 178/2009 – 1.º série. Ministério das Finanças e da Administração Pública.

Despacho n.º 616/2019, de 14 de janeiro. Diário da República n.º 9/2019 – 2.º série.

Diretiva n.º 2006/43/CE, de 17 de maio. Parlamento Europeu e do Conselho.

Diretiva 2014/56/EU, de 16 de abril. Parlamento Europeu e do Conselho.

Informação Vinculativa, processo n.º 2010 001800.

Informação Vinculativa, processo n.º 2010 002853.

Informação Vinculativa, processo n.º 2015 003113.

Informação Vinculativa, processo n.º 2016 000717.

Informação Vinculativa, processo n.º 2017 003309.

Lei 1:995, 17 de maio. Diário do Governo.

Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro. Diário da República n.º 252/2008 – 1.º série. Assembleia da República.

Lei n.º 10/2009, de 10 de março. Diário da República n.º 48/2009 – 1.º série. Assembleia da República.

Lei n.º 44/2014, de 11 de julho. Diário da República n.º 132/2014 – 1.º série. Assembleia da República.

Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro. Diário da República n.º 174/2015 – 1.º série. Assembleia da República.

Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro. Diário da República n.º 176/2015 – 1.º série. Assembleia da República.

Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro. Diário da República n.º 249/2017 – 1.º série. Assembleia da República.

Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro. Diário da República n.º 71/2018 – 1.º série. Assembleia da República.

Portaria n.º 83/74, de 6 de fevereiro. Diário do Governo n.º 31/1974 – 1.º série. Ministério da Justiça e das Finanças.

Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril. Diário da República n.º 83/2003 – 1.º série. Ministério das Finanças e da Justiça.

Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro. Diário da República n.º 251/2014 – 1.º série. Ministério das Finanças e da Economia.

Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro. Diário da República n.º 184/2015 – 1.º série. Ministérios das Finanças e da Economia.

Portaria n.º 208/2017, de 13 de julho. Diário da República n.º 134/2017 – 1.º série. Finanças, Adjunto e Planeamento e das Infraestruturas.

Recomendação (UE) n.º 2003/361/CE, de 6 de maio. Jornal Oficial da União Europeia.

Regulamento (UE) n.º 651/2014 da comissão, de 16 de junho. Jornal Oficial da União Europeia.

Regulamento (EU) n.º L187, de 26 de junho de 2014. Jornal Oficial da União Europeia.