

INS TITUTO
SUP RIOR
DE CONTABILIDADE
E A MINISTRAÇÃO
DO PORTO
POL TÉCNICO
DO PORTO

M

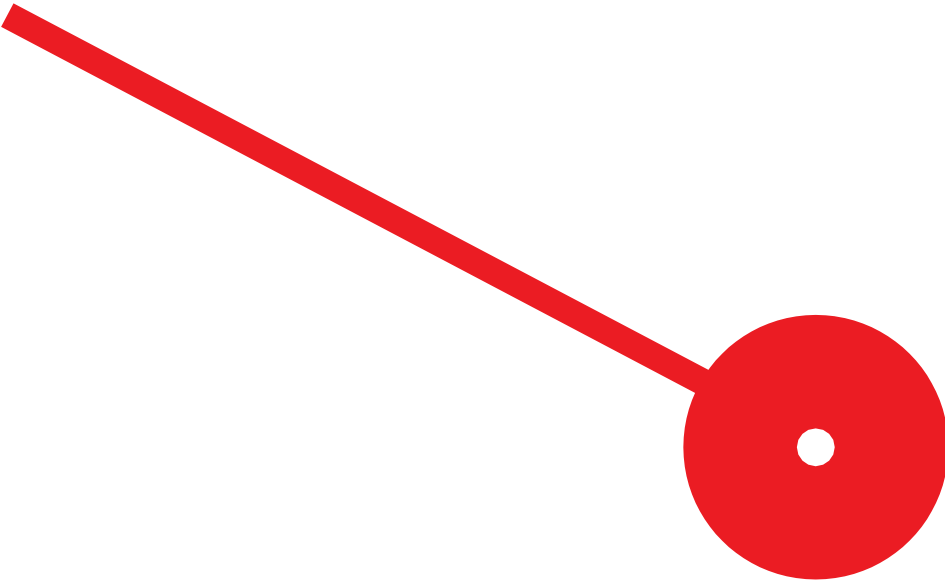
MESTRADO
ÁREA DE ESPECIALIZAÇÃO

Os Procedimentos de
Auditoria Fiscal Externa
Adotados pelos Auditores
e Inspetores Tributários
Selma Renata Almeida Pinho

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

2021/2022

Selma Renata Almeida Pinho. Os
Procedimentos de Auditoria Fiscal
Externa Adotados pelos Auditores e
Inspetores Tributários
2021/2022



INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO
POLÍTICO
DO PORTO

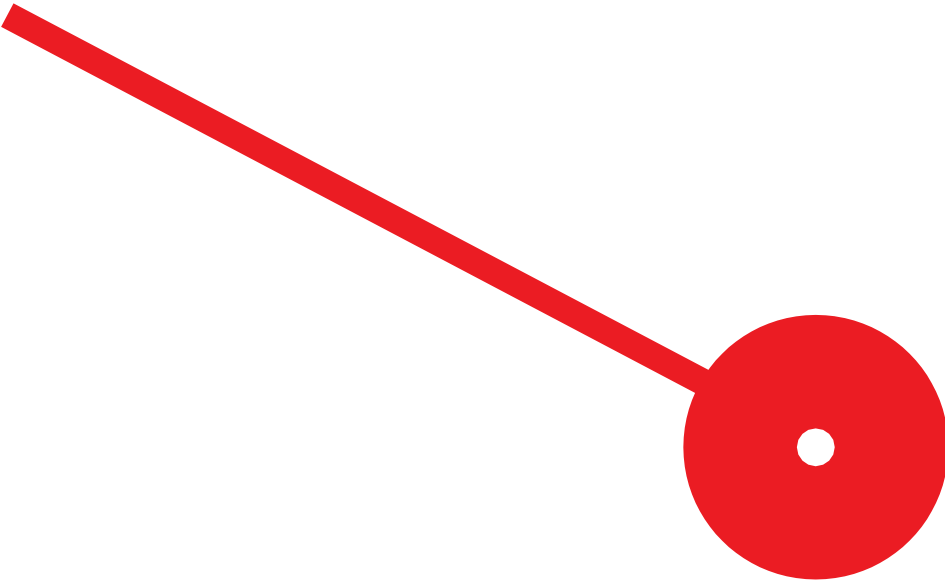
M

MESTRADO
ÁREA DE ESPECIALIZAÇÃO

Os Procedimentos de
Auditoria Fiscal Externa
Adotados pelos Auditores
e Inspectores Tributários
Selma Renata Almeida Pinho

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

Selma Renata Almeida Pinho. Os
Procedimentos de Auditoria Fiscal
Externa Adotados pelos Auditores e
Inspectores Tributários
2021/2022



Resumo:

O presente trabalho tem como principal temática a apresentação dos Diferentes Tipos de Auditoria Fiscal e os Procedimentos de Auditoria Fiscal Externa Adotados pelos Auditores e Inspetores Tributários. Destaca-se neste trabalho a Auditoria realizada pelos Serviços de Inspeção Tributária da Autoridade Tributária e Aduaneira e a Auditoria realizada para efeitos de Certificação Legal de Contas, onde se efetua uma análise dos dois tipos de auditoria e também é dada relevância tanto ao papel do auditor/revisor como ao do inspetor tributário.

A revisão da literatura foi efetuada no sentido de realizar o enquadramento das temáticas a abordar, conseguindo perceber os tipos de auditoria fiscal e as suas diferenças. Em função de cada auditoria são mencionados os procedimentos a adotar, pois é através destes procedimentos que o auditor/revisor e o inspetor tributário consegue obter resultados sobre a situação fiscal da empresa.

Relativamente à metodologia de investigação adotada, foram realizadas entrevistas a auditores e inspetores tributários, com o objetivo de comparar os procedimentos de auditoria fiscal externa adotados pelos Auditores e Inspetores Tributários.

Após a interpretação dos resultados obtidos, através da resposta às entrevistas, concluímos pela veracidade do modelo de análise construído com as asserções formuladas, com base nas questões de investigação, que apesar de o objetivo ser diferente, ou seja o auditor procura conseguir a obtenção de vantagens financeiras para a entidade e, ao mesmo tempo, contribuir para uma gestão fiscal mais eficiente, por outro lado o inspetor tributário compete-lhe o controlo da regularidade fiscal e o combate a acontecimentos de evasão e fraudes fiscais, ambos partilham da mesma opinião na maioria das questões efetuadas relativamente aos procedimentos adotados. Consideram o procedimento do planeamento (auditores) mais eficaz e os atos de inspeção (inspetores tributários) mais eficaz, pois é nesta fase que existe a recolha de prova em ambas as situações.

Palavras chave: Auditoria Fiscal; Procedimentos; Auditor/Revisor; Inspetor Tributário

Abstract:

The main theme of this work is the presentation of the Different Types of Tax Audit and the Audit Procedures Adopted. This work highlights the Audit carried out by the Tax Inspection Services of the Tax and Customs Authority and the Audit carried out for the purposes of Legal Certification of Accounts, where an analysis of the two types of audit is carried out and relevance is also given to both the role of the auditor /reviewer as that of the tax inspector.

The literature review was carried out in order to frame the themes to be addressed, managing to understand the types of tax audit and their differences. Depending on each audit, the procedures to be adopted are mentioned, it is through these procedures that the auditor/reviewer and the tax inspector are able to obtain results on the company's tax situation. Although these procedures are presented, the authors intend to deepen and present concrete practical cases in the near future.

Regarding the research methodology studied, the interviews were carried out with auditors and tax inspectors, with the aim of comparing the procedures of external tax audits adopted by Auditors and Tax Inspectors.

After the interpretation of the results obtained, through the answers to the interviews, I conclude, by the validation of the analysis model built with the formulated hypotheses based on the investigation questions, that besides the goal is different to the auditor and to the tax inspector (the auditor searches for obtain financial advantage to the entity and, at the same time, contribute to a fiscal management more efficient. In the other side, the tax inspector is in charge to the control of the tax compliance and the combat to evasion and tax frauds events), they share the same opinion on most of the questions asked related to the adopted procedures. They say that the most effective is the planning procedure in the case of auditors, and the inspection acts to the tax inspectors. The motive behind is the collection of evidence that is done in this phase.

Key words: Tax Audit; Procedures; Auditor/Reviewer; Tax Inspector

Índice geral

Capítulo - Introdução	1
Capítulo I – Revisão da Literatura	4
1 Enquadramento Teórico da Auditoria	5
1.1 Auditoria Interna e Auditoria Externa.....	5
1.2 As Fases da Auditoria	6
2 Auditoria Fiscal	9
2.1 Auditoria Fiscal e Auditoria Financeira	9
2.2 Auditoria realizada pelos Serviços de Inspeção Tributária da Autoridade Tributária e Aduaneira	12
2.2.1 O Papel do Inspetor Tributário	13
2.2.2 Procedimento de Inspeção Tributária	14
2.3 Auditoria realizada para efeitos de Certificação Legal de Contas	16
2.3.1 O Papel do Auditor/Revisor Oficial de Contas.....	17
2.3.2 Procedimentos de Auditoria.....	19
Capítulo II – Metodologia	23
3 Enquadramento Teórico	24
4 Metodologia Escolhida.....	24
5 Questões de Investigação.....	25
6 Modelo de Análise.....	26
7 Caracterização da Entrevista	27
Capítulo III – Resultados	30
8 Apresentação e Interpretação dos Resultados.....	31
8.1 Caracterização da Amostra.....	31
8.2 Análise das Respostas Obtidas	35
8.3 Discussão dos Resultados.....	44
Capítulo IV – Conclusão	50

9 Conclusão	51
Referências bibliográficas.....	53
Anexos.....	56
Anexo I – Pedido para Resposta da Entrevista e Respetiva Entrevista a Inspetores Tributários.....	57
Anexo II – Pedido para Resposta da Entrevista e Respetiva Entrevista a Auditores .	62

Índice de Figuras

Figura 1: Os tipos de Auditoria.....	12
Figura 2: Modelo de Análise.....	27

Índice de Tabelas

Tabela 1. As Fases da Auditoria.....	7
Tabela 2. Utilização dos procedimentos analíticos em auditoria	21
Tabela 3. Questões de Investigação.....	25
Tabela 4. Respostas obtidas à Quarta Questão.....	39
Tabela 5. Respostas obtidas à Quinta Questão	40
Tabela 6. Respostas obtidas à Sexta Questão	41
Tabela 7. Respostas obtidas à Sétima Questão	43
Tabela 8. Veracidade do Modelo de Análise.....	45
Tabela 9. Veracidade do Modelo de Análise.....	46
Tabela 10. Veracidade do Modelo de Análise	47

Índice de Gráficos

Gráfico 1: Género dos Entrevistados (Auditores).....	31
Gráfico 2: Género dos Entrevistados (Inspetores Tributários).....	32
Gráfico 3: Faixa Etária dos Entrevistados (anos) (Auditores).....	32
Gráfico 4: Faixa Etária dos Entrevistados (anos) (Inspetores Tributários).....	33
Gráfico 5: Atividade Profissional (Auditores)	33
Gráfico 6: Atividade Profissional (Inspetores Tributários)	34
Gráfico 7: Experiência Profissional (Auditores).....	34
Gráfico 8: Experiência Profissional (Inspetores Tributários)	35
Gráfico 9: Formação Académica dos Colaboradores (Auditores).....	36
Gráfico 10: Formação Académica dos Colaboradores (Inspetores Tributários).....	36
Gráfico 11: Número de colaboradores por equipa (Auditores).....	37
Gráfico 12: Número de colaboradores por equipa (Inspetores Tributários).....	37
Gráfico 13: Duração de uma auditoria (Auditores).....	38
Gráfico 14: Duração de uma inspeção (Inspetores Tributários)	38

Lista de abreviaturas

Artº. - Artigo

AT- Autoridade Tributária

DGI - Direção Geral dos Impostos

IASB - International Accounting Standards Board

IFAC - International Federation of Accountants

IGF - Inspeção Geral de Finanças

ISA – International Standard on Auditing

PCGA - Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites

RCPITA - Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributaria e Aduaneira

ROC - Revisores Oficiais de Contas (ROC)

SP – Sujeito Passivo

Atualmente a Auditoria Financeira é muito abordada, ao contrário da auditoria fiscal, assim surgiu o interesse em explorar este tema tão pouco abordado.

A Auditoria Fiscal faz parte de um tópico mais restrito da Auditoria Financeira, ou seja, limitando o âmbito conceptual da Auditoria Financeira, encontramos o conceito de Auditoria Fiscal. Esta Auditoria tem como principal objetivo a verificação do cumprimento da legislação fiscal por parte do sujeito passivo e do seu correspondente relato das demonstrações financeiras. É importante existir este controlo, para haver uma redução do risco fiscal e para que as demonstrações financeiras tenham uma imagem fiel e verdadeira.

A Auditoria Fiscal é composta por três tipos de auditoria, no entanto, este trabalho será focado na Auditoria realizada pelos Serviços de Inspeção Tributária da Autoridade Tributária e Aduaneira e a Auditoria realizada para efeitos de Certificação Legal de Contas.

Atualmente, o auditor/revisor desenvolve uma auditoria fiscal mais no sentido de conseguir a obtenção de vantagens financeiras para a entidade e ao mesmo tempo contribuir para uma gestão fiscal mais eficiente, por outro lado, o inspetor tributário compete-lhe o controlo da regularidade fiscal e o combate a acontecimentos de evasão e fraudes fiscais, e aqui abordamos a auditoria tributária (Auditoria realizada pelos Serviços de Inspeção Tributária da Autoridade Tributária).

O objetivo do trabalho proposto será verificar e comparar os procedimentos de Auditoria Fiscal Externa adotados pelos Auditores e Inspectores Tributários, assim surge a seguinte questão central “Os Procedimentos de Auditoria Fiscal Externa adotados pelos Auditores e Inspectores tributários são eficazes?”.

A revisão da literatura deste trabalho será dividida em dois momentos. No primeiro momento está presente o Enquadramento Teórico da Auditoria, onde são apresentados alguns conceitos, nomeadamente a definição de Auditoria, Auditoria Interna e Auditoria Externa, e as Fases de Auditoria. O segundo momento, Auditoria Fiscal, já é focado no tema em concreto.

Numa segunda fase será desenvolvido um trabalho de metodologias de investigação, onde a metodologia utilizada foi a mista, onde foi realizada uma entrevista a Auditores e Inspectores Tributários.

Numa fase final, será efetuada a discussão de resultados e são apresentadas as conclusões finais, onde serão evidenciadas as principais conclusões da realização deste trabalho, as limitações e o que será realizado no futuro.

CAPÍTULO I – REVISÃO DA LITERATURA

1 Enquadramento Teórico da Auditoria

No primeiro ponto do Capítulo um pretende-se efetuar um enquadramento teórico da auditoria, ou seja, apresentar alguns conceitos sobre a mesma que são indispensáveis para a sua compreensão.

1.1 Auditoria Interna e Auditoria Externa

A Auditoria Interna e a Auditoria Externa são dois tipos de auditoria que podem ser realizados, a grande diferença está nos profissionais que executam e na entidade, relativamente à relação contratual.

Enquanto a Auditoria Interna é realizada por um auditor interno e é um serviço criado pela e para a própria entidade, a Auditoria Externa, por sua vez, é efetuada por um auditor externo, sem qualquer vínculo com a entidade para a qual efetuará a auditoria, tendo como propósito dar credibilidade a informações constantes nas demonstrações financeiras perante os diversos utilizadores das mesmas.

O objetivo da Auditoria Interna é realizar a análise, verificação e avaliação das atividades da entidade e da eficácia e conformidade do funcionamento dos controlos instituídos, de forma que no final o auditor seja capaz de emitir um relatório (Taborda 2021). Pinheiro 2014 refere que esta tem como objetivo “expressar uma opinião quanto às Demonstrações Financeiras apresentam ou não de uma forma verdadeira e apropriada a posição financeira da entidade à data do balanço e o resultado das suas operações”.

Estes dois tipos de auditoria apresentam aspetos em comum e também diferenças, para além da que foi falada. Ambas as auditorias permitem analisar, identificar e avaliar os procedimentos de controlo interno, efetuando testes aos mesmos, com o objetivo de detetar erros e falhas, permitindo correções e melhorias. No entanto, os seus objetivos, os trabalhos que realizam, o âmbito das ações, metodologia seguida, o timing e periodicidade com que realizam trabalhos de auditoria são diferentes (Teixeira 2006).

Existem diversos erros que podem ocorrer e que devem ser detetados por parte do auditor, nomeadamente os erros intencionais, que podem ser erros para iludir o fisco evitando o pagamento de impostos, alteração de resultados para usufruírem de maiores percentagens

em lucros ou, por exemplo, desvio de dinheiro, mercadoria ou matérias-primas. Desta forma, é importante a competência e a capacidade do auditor em detetar erros e fraudes.

Importante salientar que um tema que tem sido muito falado é a independência do auditor interno, ou seja, uma auditoria interna, para que seja uma função organizacional útil, deve ter como requisito fundamental precisamente a independência, privilegiando a objetividade e imparcialidade das análises produzidas, sem qualquer tipo de sujeição a pressões exteriores (Costa 2018). No entanto, não só o auditor interno deve possuir esta característica, como também o auditor externo deve possuir uma independência total, não podendo nunca ceder a imposições da organização auditada, no que toca ao procedimento a seguir.

1.2 As Fases da Auditoria

Tal como abordado no ponto anterior, em que falamos sobre a auditoria externa, o objetivo de uma auditoria às demonstrações financeiras de uma entidade consiste em permitir que o auditor expresse uma opinião sobre se tais demonstrações financeiras estão preparadas ou não, em todos os aspetos materiais, de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro. Importante destacar que, para efetuar uma auditoria, tem de se seguir diversos pontos essenciais, o que torna este processo complexo.

Neste ponto será apresentada uma tabela em que vão ser abordadas as cinco fases da auditoria e os principais procedimentos a realizar pelo auditor. A primeira fase corresponde à aceitação ou continuação, por parte do auditor, do cliente que necessita que as demonstrações financeiras sejam auditadas (Costa 2018).

Numa segunda fase surge o planeamento, ou seja, o auditor deve planear a sua auditoria. É uma das fases fundamentais, pois permite ao auditor obter prova suficiente e apropriada de acordo com as circunstâncias, ajudar a manter os custos de auditoria razoáveis e evitar mal-entendidos com o cliente (Arens 2007).

Na terceira fase surge a prova de auditoria. Aqui o auditor deve obter todas as provas de auditoria que entenda indispensáveis para realizar os testes de auditoria.

A quarta fase consiste na obtenção das conclusões resultantes do trabalho efetuado.

A certificação legal das contas representa a quinta e última fase, assumindo a forma de um relatório escrito que tem como principais destinatários os diversos utentes da informação financeira. Ou seja, esta última fase tem a ver com a emissão de relatórios, na qual o auditor expressa a sua opinião (Taborda 2021).

Tabela 1. As Fases da Auditoria

<u>Fases da Auditoria</u>	<u>Principais Procedimentos a Realizar pelo auditor</u>
<u>Fase 1:</u> Aceitação ou Continuação do Cliente	<ol style="list-style-type: none"> 1. Avaliar os antecedentes do cliente e as razões que o levam a solicitar a auditoria 2. Determinar se o auditor cumpre com os requisitos éticos relativamente ao cliente 3. Contactar com o auditor anterior 4. Elaborar e obter o contrato de prestação de serviços de auditoria devidamente assinado 5. Selecionar a equipa para realizar a auditoria
<u>Fase 2:</u> Planeamento da Auditoria	<ol style="list-style-type: none"> 1. Obter conhecimento da atividade económica do cliente, do seu meio envolvente e da legislação que lhe é aplicável 2. Avaliar o modelo de governação que lhe é aplicável 3. Obter conhecimento dos sistemas de informação e do controlo interno do cliente 4. Identificar as asserções subjacentes às demonstrações financeiras

	<ol style="list-style-type: none"> 5. Efetuar procedimentos analíticos iniciais 6. Avaliar os riscos de distorções materiais nas demonstrações financeiras e determinar a materialidade
Fase 3: Obtenção de Prova de Auditoria e Realização de Testes de Auditoria	<ol style="list-style-type: none"> 1. Testes aos controlos 2. Testes de detalhes de transações e de saldos 3. Procedimentos analíticos substantivos 4. Obter confirmações escritas dos advogados 5. Obter declaração do órgão de gestão
Fase 4: Conclusão e Avaliação da Auditoria	<ol style="list-style-type: none"> 1. Identificar acontecimentos subsequentes 2. Determinar quais os ajustamentos e as reclassificações que devem ser incluídos nas demonstrações financeiras 3. Apreciar a forma como estão apresentadas as demonstrações financeiras 4. Efetuar o controlo da qualidade da auditoria
Fase 5: Relato de Auditoria	<ol style="list-style-type: none"> 1. Elaborar certificação legal das contas /relatório de auditoria 2. Elaborar relatório adicional de auditoria (nas EIP) 3. Elaborar relatório de conclusões e recomendações de auditoria

Adaptado de Costa 2018

No segundo ponto do Capítulo um, algumas fases vão ser aprofundadas porque são efetivamente as mais relevantes para este trabalho.

2 Auditoria Fiscal

O segundo ponto do Capítulo um representa o foco do trabalho, pois é aqui que vão ser abordados os conceitos principais e fundamentais para esta temática.

2.1 Auditoria Fiscal e Auditoria Financeira

Neste ponto pretende-se efetuar uma distinção entre auditoria fiscal e auditoria financeira, sendo o foco principal a auditoria fiscal, pois é o tema principal deste trabalho.

Enquanto o objetivo da auditoria financeira é dar credibilidade à informação financeira exposta nas demonstrações financeiras, estas preparadas pelos gestores das empresas, por outro lado a auditoria fiscal é “utilizada para definir as ações de fiscalização tributária desenvolvidas pela administração fiscal levadas a cabo, nomeadamente, pela Direção Geral dos Impostos (DGI) e pela Inspeção Geral de Finanças (IGF).” (Gonçalves 2010)

Será importante apresentar a definição de cada uma das auditorias, nesse sentido e segundo o International Standard on Auditing (IFAC) auditoria financeira é “[...] uma verificação ou exame feito por um auditor dos documentos de prestação de contas com o objetivo de o habilitar a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a conferir aos mesmos a maior credibilidade.”

Existem várias definições de diversos autores, assim, de seguida irei referir algumas citações desses autores sobre auditoria fiscal que achei mais relevantes, com diferentes perspetivas e objetivos. Nomeadamente, para Gonçalves (2010): “(...) podemos considerar a Auditoria Fiscal como uma parte autónoma da Auditoria Financeira, realizada quer pela empresa quer pelo Estado, e que apresenta como principal objetivo certificar-se de que as Demonstrações Financeiras foram preparadas em estreita observância aos princípios contabilísticos geralmente aceites (PCGA) e de que não enfermam de erros que de algum modo possam vir a deturpar o seu resultado, influenciando negativamente o resultado fiscal e conseqüentemente o imposto devido ao Estado.”

Segundo a Estrutura Conceptual do SNC e o International Accounting Standards Board (IASB), as demonstrações financeiras são preparadas de forma a garantir a utilidade da informação financeira aos vários utilizadores e proporcionarem informação útil para a tomada de decisões.

É muito importante que as demonstrações financeiras sejam preparadas com base numa estrutura conceptual, pois existem vários leitores da informação financeira, nomeadamente os que preparam, os que auditam, os que analisam e os que utilizam. Dando ênfase aos utilizadores, pois são eles que esperam que as demonstrações financeiras sejam parte da sua tomada de decisão económica. Um exemplo de estrutura conceptual, é o IASB, em que defende a aplicação de características qualitativas e normas contabilísticas como qualidades das demonstrações financeiras úteis para os utilizadores. Assim, destaca-se quatro qualidades que tornam as demonstrações financeiras fiáveis e verdadeiras: **compreensibilidade**, a informação financeira deve ser facilmente compreensível por todos os utilizadores; **relevância**, deve ser criada informação relevante a fim de ajudar os utilizadores a avaliar acontecimentos passados, presentes e futuros; **fiabilidade**, a informação deve estar isenta de erros materiais e de preconceitos, ou seja, a informação financeira deve representar, fidedignamente, as operações e outros acontecimentos ; e **comparabilidade**, os utilizadores da informação financeira devem ser capazes de comparar as demonstrações financeiras de uma entidade ao longo do tempo de modo a identificar tendências na sua posição financeira.

No que respeita aos procedimentos utilizados pelo auditor, Amorim (2016) salienta que: “Toda a auditoria fiscal requer a execução de procedimentos próprios destinados a averiguar a fiabilidade e credibilidade das informações financeiras divulgadas pelos sujeitos passivos de IRC [Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas] e assim prevenir e combater eventuais situações de evasão e fraude fiscais.”

Relativamente ao seu objetivo segundo Lourenço (2000), “Esta tem por objetivo fazer um exame à situação fiscal da empresa, tendo em vista o controlo da sua regularidade fiscal. Esta regularidade ou legalidade fiscal é norteada pelos princípios definidos pelas normas e doutrinas fiscais, a valorimetria, as normas de incidência, liquidação e cobrança, as regras de retenção na fonte e as obrigações contabilísticas e declarativas”

Neste sentido, “a auditoria da área fiscal persegue um objetivo duplo, em primeiro lugar o de comprovar que a entidade cumpriu, adequadamente as obrigações tributárias, se provisionou corretamente os riscos derivados de possíveis contingências fiscais e, em segundo lugar, se procedeu ao pagamento efetivo do tributo de acordo com os prazos e formalismos legais” (Valderrama 1996).

A auditoria fiscal pode ser dividida em três formas: a auditoria fiscal exercida por especialistas de fiscalidade pertencentes aos próprios quadros da empresa, a auditoria fiscal desempenhada por auditores externos e a auditoria fiscal executada por organismos oficiais da administração fiscal.

No âmbito deste trabalho será abordada com maior profundidade a auditoria fiscal realizada para efeitos de certificação legal de contas (auditoria fiscal desempenhada por auditores externos) e a auditoria fiscal como inspeção tributária (auditoria fiscal executada por organismos oficiais da administração fiscal).

Começando por abordar um pouco sobre cada uma das auditorias fiscais, podemos, em primeiro lugar, identificar a que é menos frequente em Portugal, a auditoria fiscal exercida por especialistas de fiscalidade pertencentes aos próprios quadros da empresa. Acredita-se que o facto de ser uma auditoria que é apenas possível em empresas de grande dimensão, e no nosso país, apesar de existir algumas, ainda não é suficiente, a sua utilização não seja tão frequente. Por outro lado, também sabemos que algumas sociedades podem dispor nos seus quadros de profissionais altamente qualificados técnica e cientificamente em domínios afins à Fiscalidade, no entanto, implica gastos com o pessoal muito elevados, ao qual a maioria das empresas não consegue suportar e assim preferem recorrer a terceiros.

A Auditoria Fiscal executada por organismos oficiais da administração fiscal assume mais o aspeto de inspeções ou fiscalizações, em áreas específicas da fiscalidade, visando apenas a regularidade fiscal.

Por fim, a Auditoria Fiscal desempenhada por auditores externos é uma auditoria contínua, desenvolve-se ao longo do exercício, englobando o atempado cumprimento das obrigações fiscais, quer pecuniárias, quer declarativas.

Assim, achei relevante apresentar a seguinte figura, em que mostra o enquadramento dos diferentes tipos de auditoria, e a compreensão torna-se mais fácil.

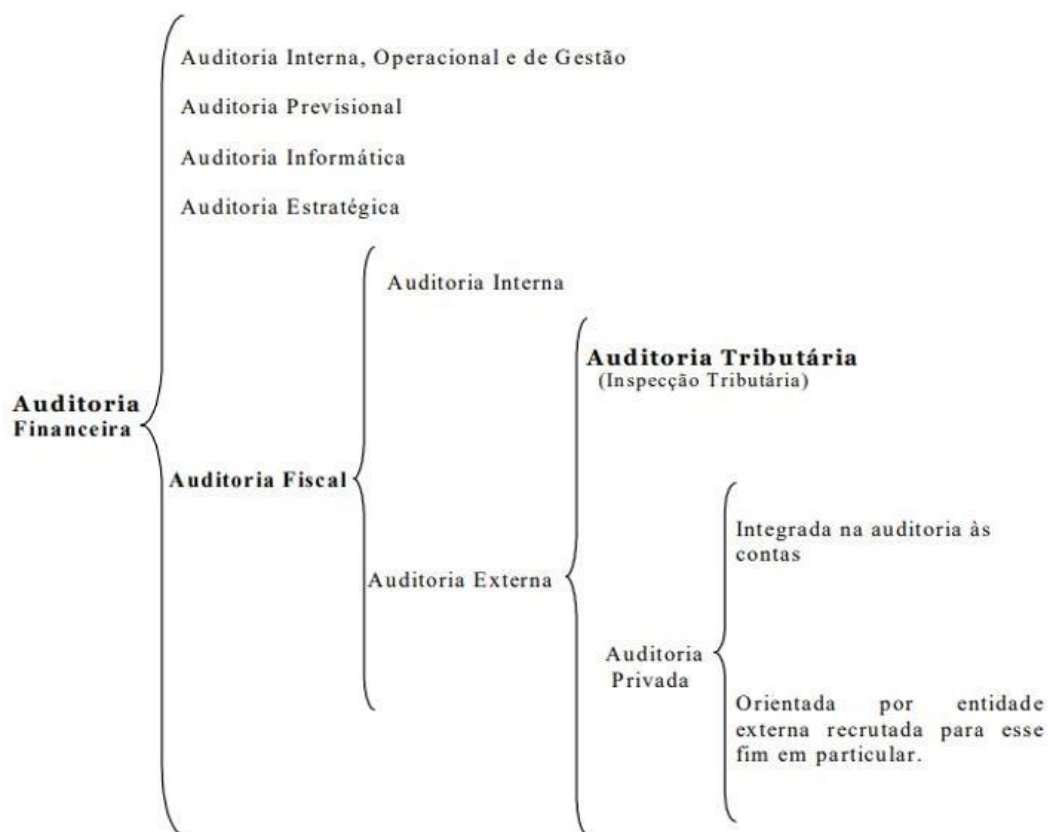


Figura 1: Os tipos de Auditoria (Bastos R. (2004)).

Através da seguinte figura, podemos concluir que a Auditoria Tributária (Inspeção Tributária) e a Auditoria Privada é uma Auditoria Externa.

Após todas as definições apresentadas, pode-se mencionar que a Auditoria Financeira é realizada por um profissional independente, com competências e conhecimentos adequados, de modo a verificar e confirmar que as Demonstrações Financeiras foram elaboradas em conformidade com a legislação aplicável, de acordo com as políticas instituídas e que se encontram isentas de erros materialmente relevantes.

2.2 Auditoria realizada pelos Serviços de Inspeção Tributária da Autoridade Tributária e Aduaneira

A Auditoria realizada pelos Serviços de Inspeção Tributária da Autoridade Tributária e Aduaneira, mais propriamente a Auditoria Tributária, é uma forma de auditoria fiscal executada por organismos oficiais da administração fiscal, serviços de fiscalização da Direção Geral dos Impostos (DGI) e pela Inspeção Geral das Finanças (IGF), e consiste

na análise de contabilidades organizadas, a partir da verificação substantiva dos respectivos elementos de suporte (Gonçalves 2010).

O objetivo é a verificação da regularidade fiscal, tendo em vista os interesses do Estado, não assumindo assim os aspetos de uma auditoria com as características de prevenção das situações fiscais irregulares e de planeamento fiscal. A fiscalização tributária visa essencialmente a análise das Demonstrações Financeiras de uma empresa, por um inspetor tributário, com o objetivo de verificar se o contribuinte cumpriu com as suas obrigações fiscais.

Na Auditoria Tributária está muito presente o princípio da verdade declarativa, pois o objetivo consiste em confirmar se as declarações fiscais, que assumimos serem verdadeiras, refletem adequadamente o cumprimento das normas contabilísticas e fiscais e se, o resultado fiscal apurado corresponde à situação tributária real do contribuinte e os impostos devidos foram efetivamente entregues Canedo et al. (2007).

Se verificarmos o artigo 2º, número 1 do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA) deparamo-nos que a sua definição de procedimento de inspeção tributária é muito comum à apresentada anteriormente, ou seja “O procedimento de inspeção tributária visa a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias.”

Segundo Canedo et al. (2007), é exigido aos inspetores tributários um conhecimento muito elevado e também um nível de especialização elevado, pois estes atuam sobre matérias muito diversificadas e também complexas, nomeadamente contabilidade, auditoria, informática, direito comercial e civil, fiscal e processo tributário, contraordenacional e criminal.

2.2.1 O Papel do Inspetor Tributário

Existem alguns setores de atividade em que o risco fiscal é maior e isso leva a que a prática de erros, omissões, ocultações, falsificações e atos de planeamento fiscal abusivo seja mais frequente. É importante que nunca esteja em causa a imagem fiel e verdadeira da empresa.

Na Auditoria Tributária, quem averigua a fiabilidade e credibilidade das informações financeiras é o inspetor tributário no âmbito das suas respetivas competências. Este está muito direcionado para o controlo da regularidade fiscal e o combate às situações de evasão e fraude fiscal, ou seja, tem como principal função efetuar a Auditoria Fiscal às entidades, de forma a detetar incumprimentos fiscais e também de forma a corrigir a situação fiscal das mesmas. É muito importante que em situações de combate à fraude e evasão fiscal, o inspetor tenha uma grande capacidade em detetar erros, omissões ou inexatidões (Amorim 2016).

Tal como indica o procedimento tributário, o inspetor, tem de efetuar um exame à situação fiscal da entidade, para assim conseguir um controlo do cumprimento fiscal e a regularização da situação fiscal. No artigo 57º do RCPITA é indicado que para efetuar este controlo pode utilizar técnicas de auditoria contabilística, já no artigo 27º número 1 alínea d menciona que cabe ao inspetor inspecionar os “desvios significativos no comportamento fiscal dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários perante os parâmetros de normalidade que caracterizam a atividade ou situação patrimonial, ou de quaisquer atos ou omissões que constituam indício de infração tributária”.

Como referido anteriormente, o setor de atividade neste tema tem alguma interferência, no sentido que um contribuinte é inspecionado se apresentar comportamentos fora dos padrões normais de rentabilidade fiscal nos setores de atividade em que atua, ou então, se de uma forma regular existam situações de crédito de imposto ou prejuízos fiscais que não combinam com o nível de rendimentos.

2.2.2 Procedimento de Inspeção Tributária

O procedimento de inspeção tributaria permite a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias. Posto isto no regulamento complementar do procedimento da inspeção tributaria e aduaneira podemos deparamo-nos com os princípios e as regras aplicáveis aos atos de inspeção tal como indica o artigo 1º. Salienta-se que os princípios que devem estar sempre presentes são, princípios da verdade material (art.º 6 do RCPITA), da proporcionalidade (art.º 7 do RCPITA), do contraditório (art.º 8 do RCPITA), da cooperação (art.º 9 e 10 do RCPITA) e o da não impugnabilidade dos atos (art.º 11 do RCPITA) e tem como objetivo a descoberta da verdade material, nesse sentido, as ações

devem ser adequadas e proporcionais aos objetivos da inspeção tributária, sendo que, tem de ter sempre presente o princípio do contraditório bem como, o dever mútuo de cooperação entre a inspeção tributária e os contribuintes e os atos de inspeção não podem ser impugnados.

Segundo o art.º 12 do RCPITA, o procedimento de inspeção é classificado quando à sua finalidade, em comprovação e verificação das obrigações tributárias dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários e em cumprimento dos deveres legais de informação. Relativamente ao lugar de realização do procedimento pode classificar-se em (art.º 13 RCPITA): Interno, quando os atos de inspeção se efetuam exclusivamente nos serviços da administração tributária através da análise formal e de coerência dos documentos; e Externo, quando os atos de inspeção se efetuam, total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos.

De seguida vai ser apresentado um resumo em que está evidenciado o procedimento de inspeção, a informação foi retirada do *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira*.

De acordo com o RCPITA, o primeiro procedimento de inspeção tributária diz respeito à preparação, programação e planeamento do procedimento de inspeção (art.º 44 do RCPITA), este primeiro momento consiste essencialmente na recolha de toda a informação disponível sobre o sujeito passivo ou obrigado tributário. Para ser efetuada a inspeção, é necessário notificar o sujeito passivo (ou obrigado tributário) com uma antecedência mínima de cinco dias antes do início da inspeção (art.º 49 e 50 do RCPITA). No entanto existem casos em que não necessita de notificação previa, nomeadamente quando o objetivo passa apenas pela consulta, recolha ou cruzamento de documentos destinados à confirmação da situação tributária do sujeito passivo, ou por exemplo quando o objetivo se destine a averiguar o exercício de atividade por sujeitos passivos não registados.

Quando inicia o procedimento de inspeção, existe uma data que determina o seu início, essa data é determinada através da assinatura do sujeito passivo ou obrigado tributário ou o seu representante à ordem de serviço indicando a data de notificação (data do início da inspeção) (art.º 51 do RCPITA). É importante e necessário no início da inspeção, ser designada uma pessoa que seja a responsável pelo cumprimento das obrigações legais e organizará os contactos com a administração tributária (art.º 52 do RCPITA).

Uma das fases principais é a realização dos atos de inspeção (art.º 28 a 33 do RCPITA), fases esta onde é efetuada a recolha de elementos que irão constituir prova dos factos alegados. Os colaboradores em serviço de inspeção tributário têm acesso livre às instalações do sujeito passivo, tal como a todos os documentos que necessitem, mesmo quando em suporte informático. Podem também durante a inspeção, pedir esclarecimentos aos técnicos oficiais de contas e revisores oficiais de contas ou até solicitar informações às administrações tributárias estrangeiras. Por vezes, é necessário tomar medidas cautelares de aquisição e conservação de prova, nesse sentido podem apreender elementos de escrituração ou outros elementos, como é o caso de suportes informáticos ou até selar instalações, apreender bens, valores ou mercadorias.

Podem existir casos em que os atos de inspeção originem atos tributários ou em matéria tributária desfavoráveis à entidade que foi inspecionada (art.º 60 do RCPITA), e nestes casos a entidade deve ser notificada do projeto de conclusões do relatório, com a identificação e fundamentação desses atos.

No fim da inspeção, é efetuada a conclusão dos atos (art.º 61 do RCPITA) e a elaboração do relatório, o relatório deve ser notificado ao contribuinte, e é considerado concluído o procedimento na data da notificação do relatório (art.º 62 e 63 do RCPITA).

2.3 Auditoria realizada para efeitos de Certificação Legal de Contas

A Auditoria Fiscal faz parte de um tópico mais restrito da Auditoria Financeira, ou seja, limitando o âmbito conceptual da auditoria financeira, encontramos o conceito de Auditoria Fiscal. Conceito este, que já foi abordado e aprofundado em tópicos anteriores. No entanto, não deixa de ser importante salientar que a eficiência de uma auditoria financeira só é conseguida se existir um profundo conhecimento teórico e prático da contabilidade e das normas nacionais e internacionais que lhe estão subjacentes, na auditoria fiscal deve existir, como acréscimo, um forte conhecimento da legislação fiscal. Esta é, pois, uma diferença que desde já assinalamos entre as duas disciplinas.

Atualmente a carga fiscal sobre as entidades tem sido muito elevada, o que leva a que estas queiram perceber e conhecer a sua situação fiscal. De notar que esta situação fiscal da entidade depende da própria empresa, no sentido de cumprimento das suas obrigações fiscais que podem ser voluntárias ou involuntárias, no entanto é à auditoria fiscal que

competete analisar esses incumprimentos e efetuar algumas recomendações nesse sentido (Gonçalves 2010).

Podemos salientar algumas razões pela qual as empresas têm interesse na auditoria fiscal, nomeadamente a influência da fiscalidade na vida das empresas, o risco financeiro resultante do não cumprimento das normas fiscais e as dificuldades de dotar as empresas de recursos próprios capazes de responder com eficiência e eficácia à evolução da própria fiscalidade (Lourenço 2000).

2.3.1 O Papel do Auditor/Revisor Oficial de Contas

A Revisão Legal das Contas de entidades públicas e privadas, são da responsabilidade dos Revisores Oficiais de Contas (ROC) e dos Auditores, assim como a auditoria às contas, podendo também executar outros serviços relacionados com a revisão e a auditoria.

Falando mais concretamente do tema em questão, ou seja, a auditoria fiscal, podemos afirmar que a auditoria fiscal que está a ser desenvolvida atualmente pelo auditor, consiste mais propriamente num meio de obtenção de vantagens financeiras e de contribuição para uma gestão fiscal mais eficiente.

O objetivo principal do auditor/revisor é a avaliação da situação económica e financeira da empresa e das operações com impacto direto a nível das demonstrações financeiras, podendo também contribuir para uma gestão ou planeamento fiscal mais eficiente.

É muito importante o trabalho destes profissionais, é um trabalho essencial para aumentar a credibilidade e fiabilidade da informação financeira prestada às entidades. O auditor terá de ter sempre um conhecimento aprofundado acerca das empresas auditadas, quanto às atividades e estrutura da organização, e no final do seu trabalho a sua opinião deve ser emitida, de forma imparcial e íntegra.

Existem alguns princípios aos quais os auditores devem cumprir, esses princípios estão explícitos no Código de Ética dos Revisores Oficiais de Contas: a) Integridade, ou seja, o auditor deverá ser correto e honesto em todos os relacionamentos profissionais e comerciais; b) Objetividade, não permitir ambiguidades, conflitos de interesses ou influência indevida de outrem se sobreponha aos seus julgamentos profissionais; c) Competência e zelo profissional, é necessário manter os conhecimentos e competências profissionais no nível exigido para assegurar que o cliente receba serviços profissionais

de qualidade em resultado do desenvolvimento de práticas correntes, da legislação e das técnicas, e atuar com diligência e de acordo com as normas técnicas e profissionais aplicáveis; d) Confidencialidade, é obrigatório respeitar a confidencialidade da informação recolhida em resultado de relacionamentos profissionais e,consequentemente, não divulgar quaisquer informações a terceiros sem a devida autorização, salvo se existir um direito ou um dever legal ou profissional de divulgar, nem usar a informação para vantagem pessoal ou de terceiros; e) Comportamento profissional,cumprindo as leis e regulamentos relevantes e evitando qualquer ação que desacredite a profissão.

As fases no processo de auditoria é um tema que já foi abordado anteriormente de forma mais aprofundada, no entanto é importante perceber o papel do auditor neste processo. Na fase do planeamento, tal como já foi referido, é importante o conhecimento da entidade, pois é nesta fase que o auditor deverá definir o nível de materialidade (ISA 200) e recorre ao seu julgamento profissional, mas para além do conhecimento da entidade, o setor de atividade, os riscos da envolvente, as leis e regulamentos aplicados à entidade são essenciais.

A recolha de provas é efetuada pelo auditor no decorrer do seu trabalho, pois é necessário que obtenha provas suficientes e apropriadas de forma a suportar as suas conclusões e a sua opinião emitida no final do seu trabalho, opinião esta que deve ser independente da entidade e dos seus gestores (ISA 200 e ISA 250).

No fim do seu trabalho, a comunicação ao órgão de gestão será efetuada pelo auditor, onde apresenta as suas conclusões e recomendações relativamente às políticas contabilísticas utilizadas, o sistema de controlo interno e a ocorrência de fraudes (ISA 265 e ISA 240).

O auditor/revisor deve conseguir orientar o contribuinte da melhor forma, relativamente a obrigações fiscais e também a comportamentos de risco, de forma a não permitir que existam irregularidades fiscais. Nunca esquecer que deve contribuir sempre para o objetivo da transmissão de uma imagem fiel e verdadeira das demonstrações financeiras. O Revisor Oficial de Contas tem funções que só a ele podem ser atribuídas, e compete-lhe prevenir e minimizar o risco fiscal. Essas funções são:

- Realização de todos os exames e verificações necessárias à revisão e certificação legal das contas;

- Solicitação da documentação, informações e esclarecimentos da administração ou de terceiros sobre contratos e movimentos de contas entre estes e as entidades onde exerce funções;
- Declaração da impossibilidade de certificação legal perante a existência, insuficiência ou ocultação da matéria sujeita a apreciação;
- Participar ao ministério Público, através da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, os factos por si detetados que possam constituir crimes públicos, incluindo os crimes fiscais. Tal como os inspetores tributários, a exigência de conhecimento sobre diversas matérias é grande, nomeadamente matérias relacionadas com a contabilidade, a gestão, a fiscalidade, a informática e sistemas de informação, as finanças e as leis e regulamentos aplicáveis à gestão corrente das entidades e à sua prestação de contas (Costa 2018) e (Amorim 2016).

O revisor/auditor tem como principal função no final de ter realizado a auditoria de uma entidade, emitir um relatório sobre as demonstrações financeiras. Este relatório, em Portugal adquire o nome de certificação legal das contas/relatório de auditoria e passou a ser obrigatório no nosso país a partir de 1983.

A certificação legal das contas consiste num relatório escrito que acompanha as demonstrações financeiras e que tem como principais destinatários os diversos utentes da informação financeira. O prazo legal para a certificação legal das contas depende das datas de realização da assembleia geral das sociedades comerciais, onde deverão ser aprovadas as contas do exercício (Taborda 2021).

Existem casos excecionais em que o revisor/auditor pode ter de emitir uma declaração de impossibilidade de certificação legal de contas, quando não existem condições para emitir um relatório devido a situações de inexistência ou significativa insuficiência ou ocultação de matéria de apreciação.

2.3.2 Procedimentos de Auditoria

Os métodos ou técnicas utilizadas pelos auditores durante o exame, designam-se por procedimentos de auditoria, ou seja, o objetivo destas tarefas é de se obter provas necessárias para a emissão do relatório/certificação legal das contas.

Estes procedimentos de auditoria podem variar conforme o trabalho, e estabelecem-se de acordo com o julgamento profissional que o auditor faz do trabalho a desenvolver. Podem ser procedimentos gerais, ou seja, têm, aplicação em várias fases da execução do exame ou então procedimentos específicos, que são utilizados em situações muito concretas no decorrer da auditoria.

Neste caso, iremos abordar os procedimentos de auditoria gerais, no entanto num futuro próximo poderemos analisar os procedimentos de auditoria específicos.

Na ISA 500 estão evidenciados os sete procedimentos gerais de auditoria, nomeadamente a inspeção, observação, confirmação externa, recálculo, reexecução, procedimentos analíticos e indagação.

Começando por abordar o primeiro procedimento geral, a Inspeção, que envolve documentos em papel ou eletrónicos (internos ou externos), registos e ativos fixos tangíveis que consiste na verificação física dos respetivos bens (mas a existência não garante os direitos ou obrigações nem a que a mensuração está exata).

A Confirmação externa pode ser considerada como um dos procedimentos mais importantes, e aqui pretende-se obter a confirmação de terceiros para uma dada asserção constante das Demonstrações Financeiras. Estas confirmações podem ser adquiridas através de certidões ou de circularizações. Relativamente às certidões, um exemplo, se eventualmente quisermos uma confirmação da propriedade de bens imóveis podemos consegui-la junto da Conservatória de Registo Predial, por outro lado, se o pretendido for confirmação de dívidas ao Estado, conseguimos obter na Repartição de Finanças. As circularizações, tal como o próprio procedimento menciona, são confirmações, que podem ser, por exemplo, de saldos, realizados por escrito e enviados a terceiros, estes que podem ser por exemplo os Bancos, Clientes ou Fornecedores.

Como terceiro procedimento, surge o Recálculo, pode ser executado manualmente ou eletronicamente e consiste na verificação da exatidão dos cálculos aritméticos de documentos ou de registos efetuados pela empresa.

Relativamente à Reexecução, o auditor reexecuta os procedimentos ou controlos internos da entidade, pode ser efetuado manualmente ou através de técnicas de auditoria assistidas por computador. Exemplo: antiguidade de saldos, verificação de fatura.

Os procedimentos analíticos estão descritos na ISA 520, onde refere que estes consistem nas avaliações da informação financeira realizadas através da análise de relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros.

A aplicação dos procedimentos analíticos é baseada na premissa de que, na ausência de condições conhecidas em sentido contrário, pode ser razoável esperar-se que as relações entre as informações existam e se mantenham. Exemplos de condições contrárias incluem transações ou factos não usuais ou não recorrentes, alterações contabilísticas, organizacionais, operacionais, ambientais e tecnológicas; ineficiências, ineficácias, erros, irregularidades e atos ilegais.

Tabela 2. Utilização dos Procedimentos Analíticos em Auditoria

<u>Fase da Auditoria</u>	<u>Objetivo</u>	<u>Natureza do procedimento usado</u>
Identificação e Avaliação de risco	-Compreender o negócio -Avaliar possibilidade de erros -Identificar áreas de risco -Planeamento	Análise de tendências e comparar com o setor
Procedimentos substantivos	Obter evidência	Análise da razoabilidade das contas
Revisão Final	Validar as conclusões	Análise de tendências e comparar com o setor

Os procedimentos analíticos permitem concluir, quando analisámos o balanço (análise horizontal e vertical) e a demonstração de resultados, quais as áreas mais significativas: Variação mais acentuada; Maior peso no total do Ativo, Passivo e Capital Próprio.

Os procedimentos analíticos de auditoria podem incluir: - Comparação de informação do período corrente com informação similar de períodos anteriores; - Comparação da informação do período corrente com orçamentos ou previsões; - Estudo das relações da

informação financeira com informação não financeira apropriada (por exemplo, gastos com o pessoal com alterações no número médio de empregados); - Estudo de relações entre elementos de informação (por exemplo, flutuação dos gastos financeiros comparada com alterações nos saldos do passivo remunerado); - Comparação da informação com informação similar doutras unidades da organização; - Comparação da informação com informação similar da indústria na qual a organização opera.

Os procedimentos analíticos de auditoria são muito úteis para detetar diferenças não esperadas/ Ausência de diferenças esperadas; Erros potenciais; Irregularidades potenciais ou atos ilegais e Transações ou fatos não recorrentes ou não usuais.

Por fim, a indagação, neste procedimento o auditor faz as perguntas necessárias para a execução do seu exame ou verificação. Podem ser mais formais (entrevistas) ou menos formais (Costa 2018).

3 Enquadramento Teórico

A metodologia é uma parte crucial, na medida que, segundo Teixeira 2006, tem como objetivo analisar as particularidades dos vários métodos existentes. Através da metodologia conseguimos estudar, descrever e explicar os métodos a aplicar ao longo da nossa investigação, de forma a garantir a exatidão e autenticidade dos nossos resultados.

Relativamente aos métodos de técnicas de investigação, após uma pesquisa bibliográfica, deparei-me que existem várias definições de diferentes autores. Existem dois métodos, o método qualitativo e o método quantitativo e a sua grande diferença está ligada à produção do conhecimento e ao processo de investigação.

O método qualitativo assenta em entrevistas, opiniões e análise da qualidade de informação. Tal como descreve, Fortin (1999), neste método o investigador “observa, descreve, interpreta e aprecia o meio e o fenómeno tal como se apresentam, sem procurar controlá-los”. Permite a análise de perceções, opiniões e representações (Minayo, S. 2010). O método quantitativo assenta em inquéritos, questionários, surveys, análise estatística e elaboração de dados de interpretação matemática. Este método tem como base o processo de recolha de dados notáveis e quantificáveis (Fortin 1999), importante salientar que é utilizado maioritariamente em amostras.

Por vezes, nenhum dos métodos nos permite chegar à nossa resposta pretendida, e assim surge a necessidade de utilizar uma mistura entre o método qualitativo e o método quantitativo (Ribeiro,2019).

4 Metodologia Escolhida

A metodologia adotada será o método de investigação misto, ou seja, vai ser utilizada o método qualitativo e quantitativo.

No método qualitativo destacam-se as entrevistas e também é um método que permite o desenvolvimento de conceitos e ideias a partir de dados encontrados. De notar que o facto de o meu tema estar muito relacionado com a área da Fiscalidade, principalmente na área da auditoria tributária, a realização de inquéritos seria algo difícil, dados os temas sensíveis que muitas vezes são questionados. Contudo, após alguma reflexão consegui chegar a uma conclusão, o meu tema presta-se perfeitamente à realização de entrevistas

a auditores fiscais, ou seja, auditores externos e inspetores tributários, no entanto existem questões que não necessitam de serem questões abertas, existindo assim também questões fechadas que se classificam então no método quantitativo. A escolha por perguntas de resposta fechada, enquadra-se no objetivo de não requerer muito tempo aos entrevistados com questões que podem perfeitamente serem respondidas de forma direta.

Apresentados os métodos acima, o meu estudo será baseado na recolha de informação quantitativa e qualitativa junto de especialistas na área da auditoria (privada) e inspeção tributária (público).

5 Questões de Investigação

Após a elaboração da revisão bibliográfica, verificamos que existem questões de investigação que foram levantadas da qual prossegue as suas respetivas asserções. Estas asserções, segundo Gil (2002), correspondem à proposição a testar e na qual podemos chegar à resolução do problema.

Na presente dissertação vai ser realizado um estudo empírico sobre o tema “Os Procedimentos de Auditoria Fiscal Externa Adotados pelos Auditores e Inspetores”, onde vamos apresentar três asserções.

Tabela 3. Questões de Investigação

Questões de Investigação	Asserções
Os procedimentos de inspeção/auditoria são adequados para a prevenção ou o combate à fraude fiscal?	A1: O procedimento de inspeção tributária tem como objetivo a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias. Por outro lado, o objetivo dos procedimentos de auditoria é de se obter provas necessárias para a emissão do relatório/certificação legal de contas e prevenir situações de infração fiscal.
O procedimento de inspeção classifica-se quanto aos fins, em Procedimento de comprovação e verificação e Procedimento de Informação. Será o	A2: O procedimento de inspeção classifica-se, quanto aos fins em: a) Procedimento de comprovação e verificação, visando a confirmação do

<p>Procedimento de Comprovação e Verificação mais frequente na auditoria/inspeção tributária?</p>	<p>cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários; b) Procedimento de informação, visando o cumprimento dos deveres legais de informação ou de parecer dos quais a inspeção tributária seja legalmente incumbida.</p>
<p>A realização do procedimento de inspeção pode ser interno ou externo. Será o Procedimento Externo mais eficaz?</p>	<p>A3: O Procedimento Interno surge quando os atos de inspeção se efetuam exclusivamente nos serviços da administração tributária através da análise formal e de coerência dos documentos e o externo, surge quando os atos de inspeção se efetuam, total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivo.</p>

A questão central : Os Procedimentos de Auditoria Fiscal Externa adotados pelos Auditores e Inspetores tributários são eficazes ?

6 Modelo de Análise

Anteriormente foram apresentadas as asserções, através do modelo de análise conseguimos explicar a relação entre estas asserções e assim chegarmos a uma conclusão para o estudo. Na seguinte figura é observável que as três asserções descritas, se

relacionam entre si e a figura ilustra também esta inter-relação, para assim dar resposta à questão central.

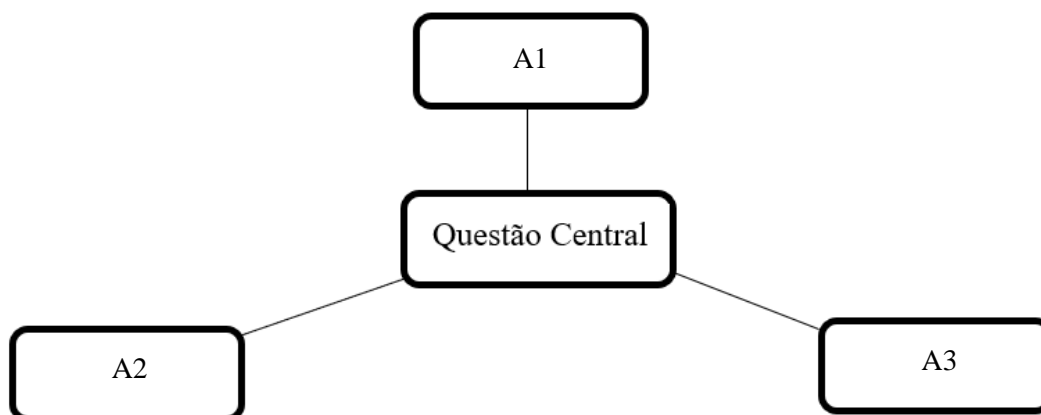


Figura 2. Modelo de Análise

Fonte: Elaboração Própria (2022).

7 Caracterização da Entrevista

Como mencionado anteriormente, serão realizadas entrevistas a auditores fiscais e inspetores fiscais, e é necessário ter muita atenção na elaboração das mesmas, pois é fundamental saber com exatidão o objetivo pretendido com a elaboração das entrevistas, garantindo que todos os entrevistados têm a mesma interpretação nas questões colocadas.

Ao iniciarmos a elaboração de uma entrevista devemos ter em consideração o tipo de informação a recolher, pois será crucial para conseguirmos um instrumento de medida que nos permita a confirmação ou informação das questões de investigação (Freixo, 2011). Sobre este tipo de técnica de recolha de dados podemos afirmar que permitem a possibilidade de atingir um elevado número de pessoas garantindo o anonimato das respostas dadas (Almeida e Pinto, 1995).

Neste trabalho será elaborado inquéritos por entrevista, constituídas por questões simples e dividida em 2 partes. Parte I – Identificação do entrevistado, aplicou-se de forma igual para todos os entrevistados. Esta primeira parte é constituída apenas por questões fechadas. Parte II- Questões, questões direcionadas ao referido estudo, constituída por questões abertas e fechadas. Esta entrevista será composta pelo Anexo 1 e Anexo 2 , de forma a distinguir as duas áreas da auditoria fiscal, neste caso a Auditoria realizada pelos Serviços de Inspeção Tributária da Autoridade Tributária e Aduaneira e auditoria

realizada para efeitos de certificação legal de contas. Assim os resultados e a sua análise tornam-se mais objetivos e conclusivos.

A entrevista, utilizada como instrumento de recolha de dados, foi elaborada na plataforma Google Forms e é constituída por 11 questões (Anexo 1 e Anexo 2). As questões 1 a 4 da Parte I têm como objetivo caracterizar os entrevistados:

Questão 1: Indique o seu género:

Opções de Resposta: Feminino ou Masculino.

Questão 2: Indique a sua idade:

Opções de Resposta: Menos de 20 anos; 20 a 29 anos; 30 a 39 anos; 40 a 60 anos; Mais de 60 ano

Questão 3: Indique a atividade profissional:

Opções de Resposta: Inspetor Tributário; Diretor Financeiro; Contabilista Certificado; Auditor Interno; Outra

Questão 4: Indique os anos de experiência na área em questão:

Opções de Resposta: Menos de 5 anos; Entre 5 anos a 10 anos; Mais de 10 anos

As restantes questões (Parte II), surgem para dar resposta às três asserções de análise, mencionadas anteriormente.

Questão 1: Qual a formação académica dos colaboradores alocados a uma inspeção tributária/auditoria fiscal?

Opções de Resposta: Maioritariamente Licenciatura/Mestrado/Doutoramento nas áreas de contabilidade e economia/gestão; Maioritariamente Licenciatura/Mestrado/Doutoramento na área de direito; Outras áreas

Questão 2: Numa inspeção/auditoria, uma equipa é constituída por quantos colaboradores?

Opções de Resposta: 1 a 2; 2 a 3; Mais de 3

Questão 3: Qual a duração média de uma inspeção tributária/auditoria fiscal?

Opções de Resposta: Menos de 3 dias; 3 a 15 dias; 15 dias a 1 mês; Mais de 1 mês

Questão 4: Estas equipas trabalham simultaneamente em diversos projetos ou exclusivamente num único projeto de inspeção?

Resposta Curta

Questão 5: Relativamente às fases do procedimento de inspeção tributaria/auditoria fiscal, pode por favor indicar, na sua opinião, qual é que acha que é a mais crucial/importante? E porquê?

Resposta Curta

Questão 6: Segundo o artigo 12º nº1 do RCPITA, o procedimento de inspeção classifica-se, quanto aos fins em Procedimento de comprovação e verificação e Procedimento de Informação, qual é o mais frequente na inspeção tributária/auditoria fiscal?

Resposta Curta

Questão 7: Existem Procedimentos internos e Procedimentos externos. Relativamente à inspeção tributária, para serem cumpridas as finalidades a que esta se propõe, na sua opinião, qual é o mais eficaz? / O fim da auditoria coloca em questão se o trabalho de auditoria possa ser realizado fora das instalações do cliente ou dentro das instalações do cliente?

Resposta Curta

As questões apresentaram como opções de resposta escolha múltipla e resposta aberta.

8 Apresentação e Interpretação dos Resultados

No presente capítulo será apresentado e analisado os resultados obtidos através das entrevistas realizadas. Para a análise e tratamento de dados recorri ao Microsoft Excel.

As seguintes entrevistas foram constituídas por questões abertas e fechadas. Apesar de as questões de carácter fechado possivelmente fossem melhor para um tratamento de dados mais fácil, as questões de carácter aberto torna a entrevista como se se tratasse de uma entrevista oral, onde prevalece a opinião própria e permite um maior desenvolvimento de raciocínio. Estas entrevistas foram divididas em duas, ou seja, uma entrevista para Auditores e outra para os Inspectores Tributários. A maioria dos Auditores eram colaboradores das empresas Big Four (PwC, KPMG, Deloitte e EY) e os Inspectores Tributários eram da Autoridade Tributária e Aduaneira. No total foram enviadas 30 entrevistas e obteve-se 30 respostas, no entanto abordei 50 pessoas para responderem à entrevista, mas só tive feedback de 30.

8.1 Caracterização da Amostra

Como já mencionado anteriormente, cada entrevista era dividida em duas partes, em que na primeira parte as questões focavam-se na identificação do entrevistado.

A amostra em questão é constituída por 30 respostas, na qual 15 auditores e 15 inspectores tributários. Relativamente ao género, nos auditores 4 são do género feminino (26.7%) e 11 são do género masculino (73.3%) e 8 inspectores tributários são do género feminino (53.3%) e 7 são do género masculino (46.7%).

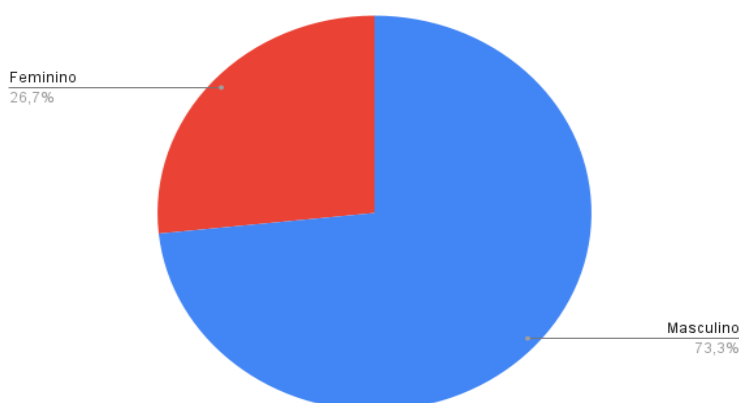


Gráfico 1: Género dos Entrevistados (Auditores)

Fonte – Elaboração Própria (2022)

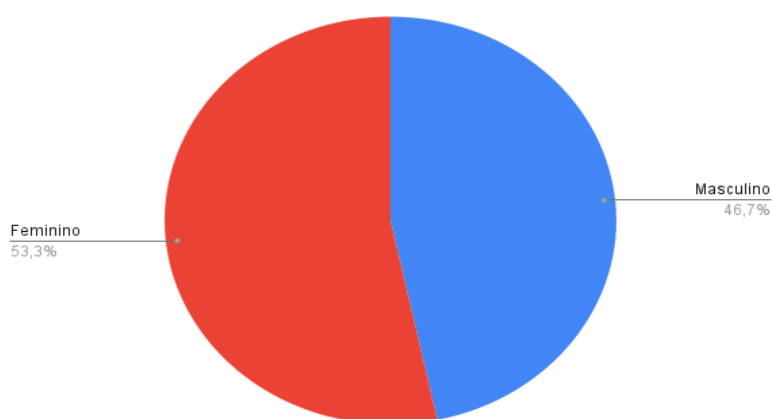


Gráfico 2: Género dos Entrevistados (Inspetores Tributários)

Fonte: Elaboração Própria (2022)

Quanto à faixa etária dos entrevistados, dos auditores, 11 deles têm entre 20 e 29 anos (73.3%), 1 tem entre 30 a 39 anos (6.7%), na faixa etária entre 40 a 60 anos inserem-se 2 entrevistados (13.3%) e, apenas 1 respondente tem mais de 60 anos (6.7%), por outro lado nos inspetores tributários, 4 têm entre 30 a 39 anos (26.7%) e 11 têm entre 40 a 60 anos (73.3%), tal como é possível verificar no gráfico 3 e 4.

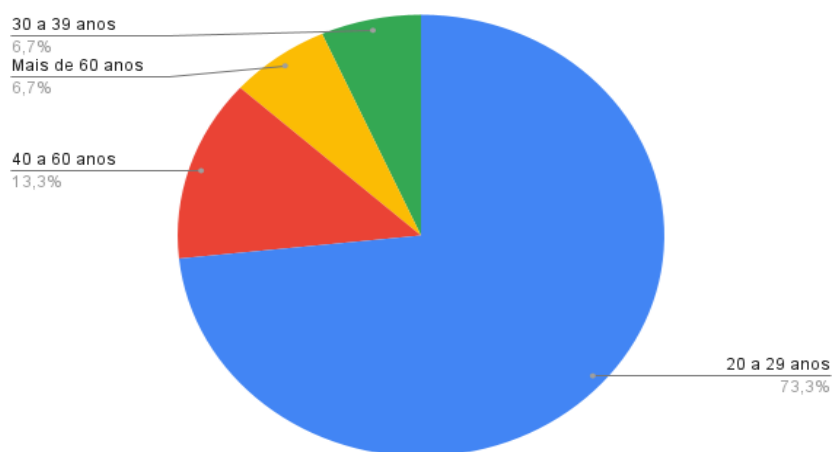


Gráfico 3: Faixa Etária dos Entrevistados (anos) (Auditores)

Fonte: Elaboração Própria (2022)

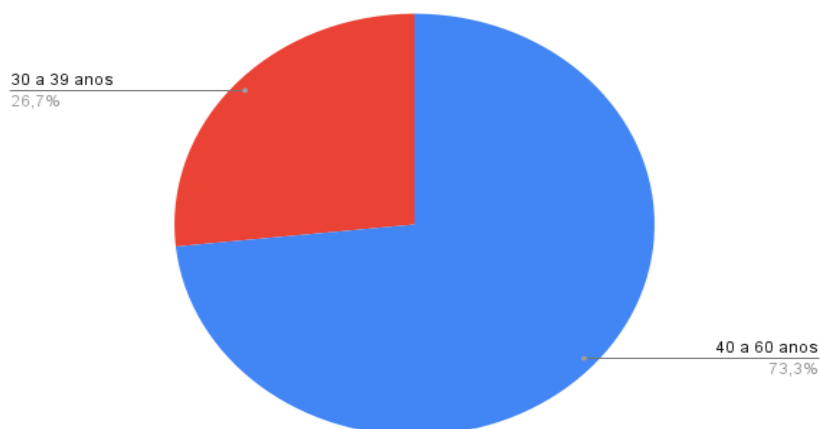


Gráfico 4: Faixa Etária dos Entrevistados (anos) (Inspetores Tributários)

Fonte: Elaboração Própria (2022)

No que se refere à sua atividade profissional, dos 15 auditores, 4 trabalham como auditores externos (26.7%), 4 são auditores financeiros (26.7%), 2 auditores internos (13.3%), 2 revisores oficiais de contas (13.3%), 1 auditor júnior (6.7%), 1 consultor/auditor fiscal (6.7%) e por último 1 entrevistado é revisor oficial de contas e docente universitário (6.7%). Relativamente aos inspetores tributários, dos 15, 14 exercem a profissão de inspetor tributário (93.3%) e 1 é especialista no Núcleo de Assessoria Técnica da Procuradoria Geral da República (6.7%).

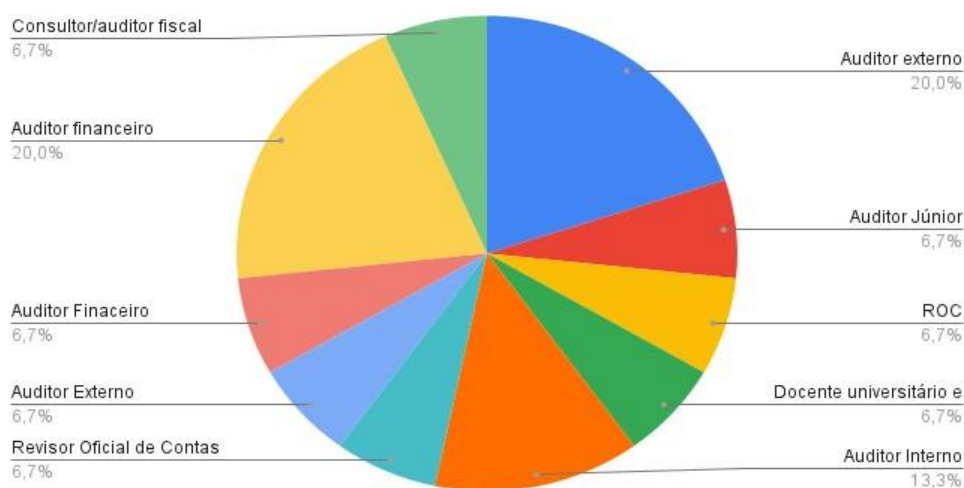


Gráfico 5: Atividade Profissional (Auditores)

Fonte: Elaboração Própria (2022)

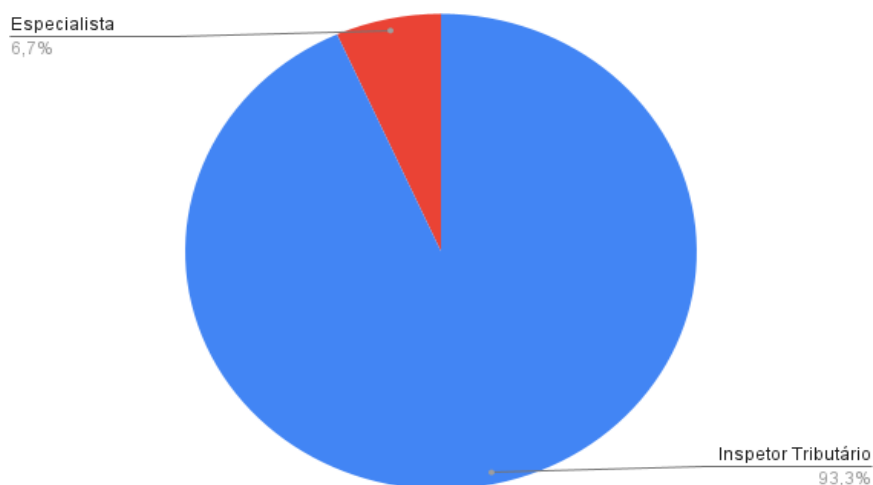


Gráfico 6: Atividade Profissional (Inspetores Tributários)

Fonte: Elaboração Própria (2022)

Na última questão, quando questionados acerca do número de anos de experiência profissional, dos 15 auditores entrevistados, 8 responderam que trabalham há menos de 5 anos (53.3%), 4 têm experiência entre 5 e 10 anos (26.7%) e 3 entrevistados já trabalham há mais de 10 anos (20%). Os inspetores tributários, como podemos verificar no gráfico 8, dos 15 inspetores, 7 têm experiência entre 5 e 10 anos (46.7%) e 8 já trabalham há mais de 10 anos (53.3%).

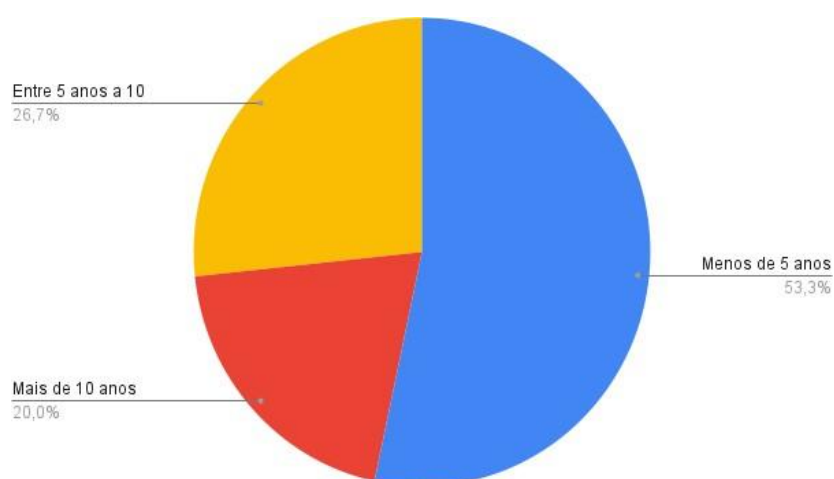


Gráfico 7: Experiência Profissional (Auditores)

Fonte: Elaboração Própria

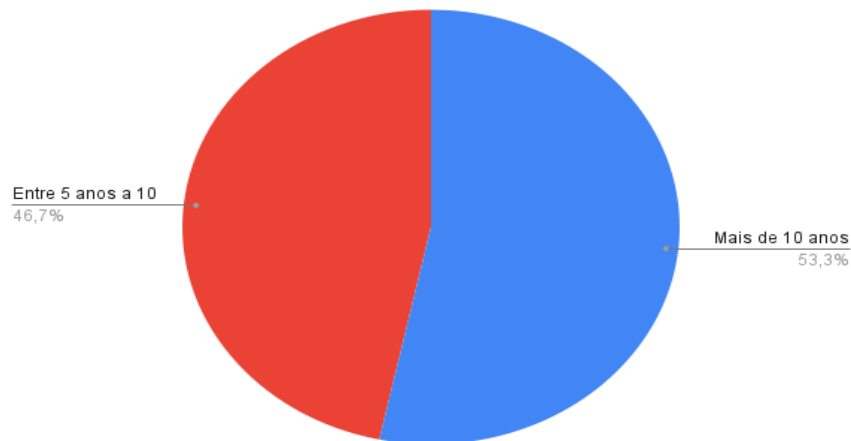


Gráfico 8: Experiência Profissional (Inspetores Tributários)

Fonte: Elaboração Própria (2022)

Em todas as entrevistas prevaleceu o anonimato, devido a serem temas sensíveis, foi tomada a decisão desde início que seriam entrevistas anônimas.

8.2 Análise das Respostas Obtidas

Após efetuada a caracterização da amostra no ponto anterior, onde foram efetuadas questões fechadas de forma a conhecermos os nossos entrevistados, vamos dar início à análise de resultados. Neste ponto, será analisada a segunda parte da entrevista, onde foram efetuadas questões de carácter aberto e fechado, mas direcionadas exclusivamente para o estudo em questão.

Sendo assim, a primeira questão da segunda parte da entrevista, diz respeito à formação académica dos colaboradores alocados a uma inspeção. Como pode ser observado no gráfico 9, tanto os colaboradores alocados a inspeções de auditoria como em inspeções tributárias, é notório que as áreas que predominam é a contabilidade, economia e gestão, no entanto existe também uma pequena percentagem na área de direito e existe um colaborador (inspetor tributário) que tem formação tanto na área de contabilidade como de direito.

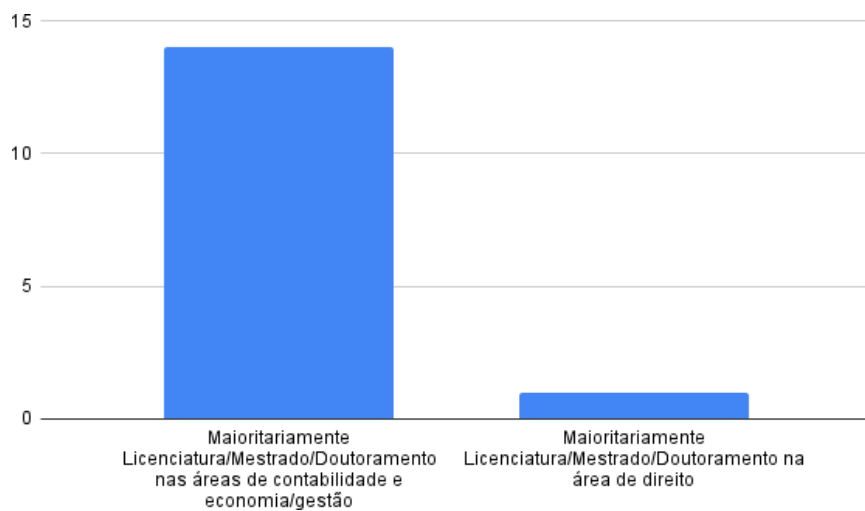


Gráfico 9: Formação Académica dos Colaboradores (Auditores)

Fonte: Elaboração Própria (2022)

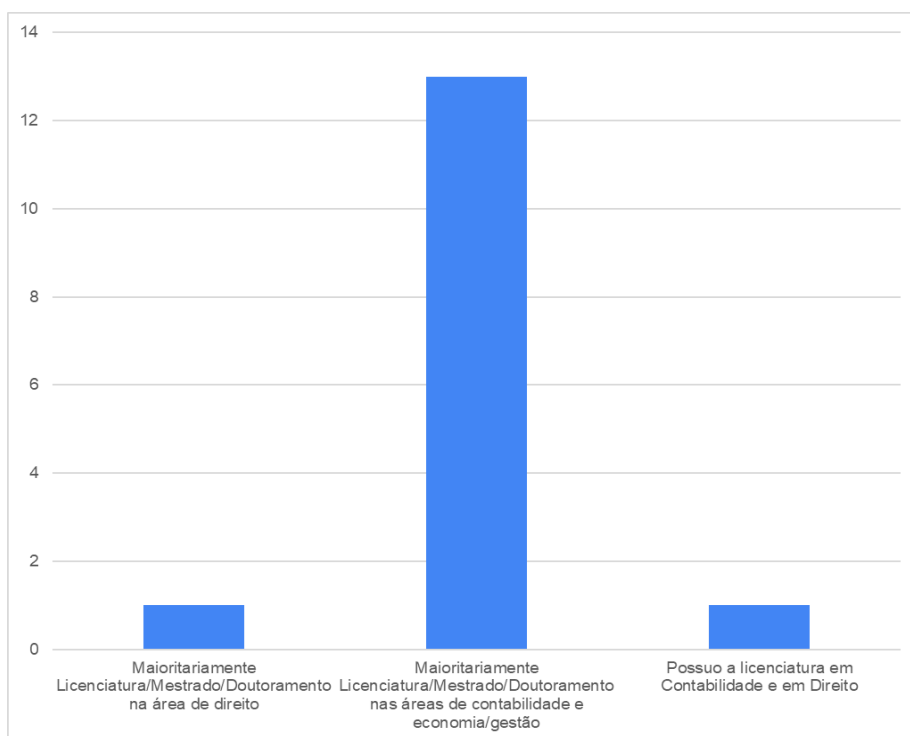


Gráfico 10: Formação Académica dos Colaboradores (Inspetores Tributários)

Fonte: Elaboração Própria (2022)

Quando questionados por quantos colaboradores/inspetores é constituída uma equipa, conseguimos verificar que as equipas dos auditores são maiores do que uma equipa de

inspetores. Anteriormente na questão 4 da parte I da entrevista, questionamos sobre os anos de experiência, e conseguimos concluir que os inspetores tributários têm uma experiência na área maior, maioritariamente mais de 10 anos de experiência na área do que os auditores que indicam maioritariamente menos de 5 anos de experiência. Outro indicador relevante é a idade (questão 2 da parte I da entrevista), em que segundo o gráfico 3, verificamos que a idade dos auditores varia entre os 20 e os 29 anos, e a dos inspetores (gráfico 4) varia entre 40 a 60 anos. Os dois indicadores apresentados nesta análise podem ser a explicação para o número de colaboradores/inspetores, ou seja, existe uma maior experiência por parte dos inspetores tributários.

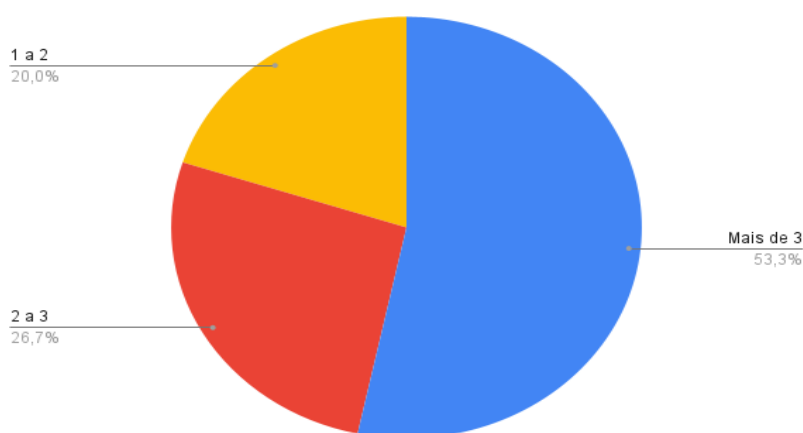


Gráfico 11: Número de colaboradores por equipa (Auditores)

Fonte: Elaboração Própria (2022)

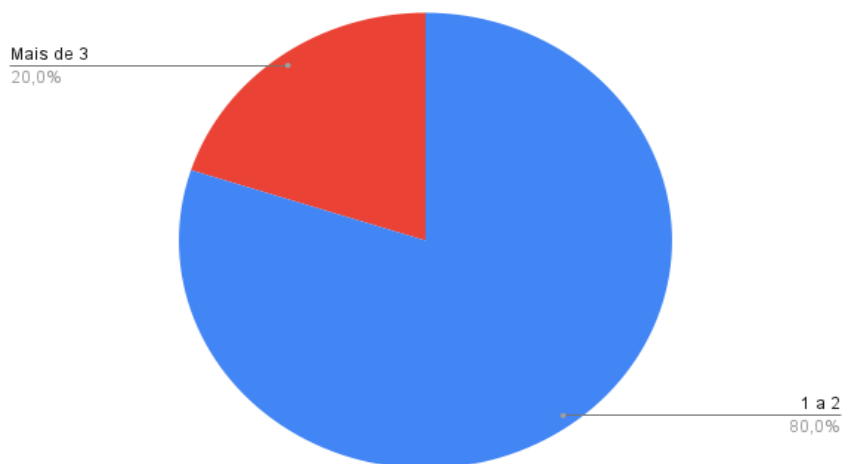


Gráfico 12: Número de colaboradores por equipa (Inspetores Tributários)

Fonte: Elaboração Própria (2022)

A última questão fechada vai de encontro com a duração de uma auditoria/inspeção, e analisando o gráfico, verifica-se que efetivamente a duração de uma auditoria e de uma inspeção maioritariamente a sua duração é mais de um mês.

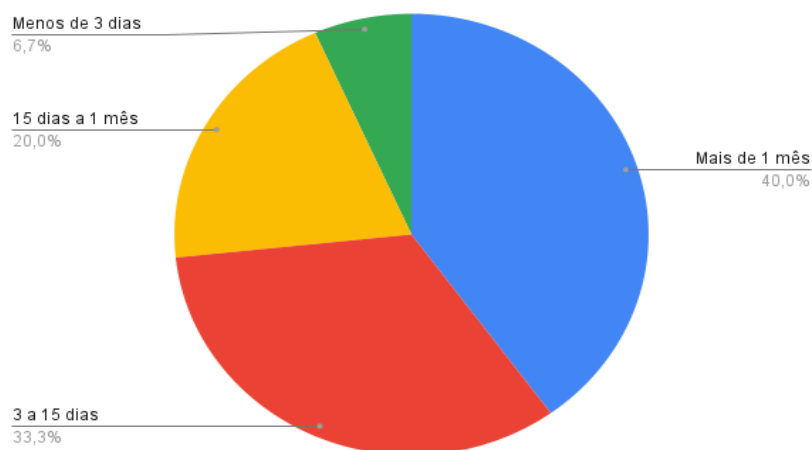


Gráfico 13: Duração de uma auditoria (Auditores)

Fonte: Elaboração Própria (2022)

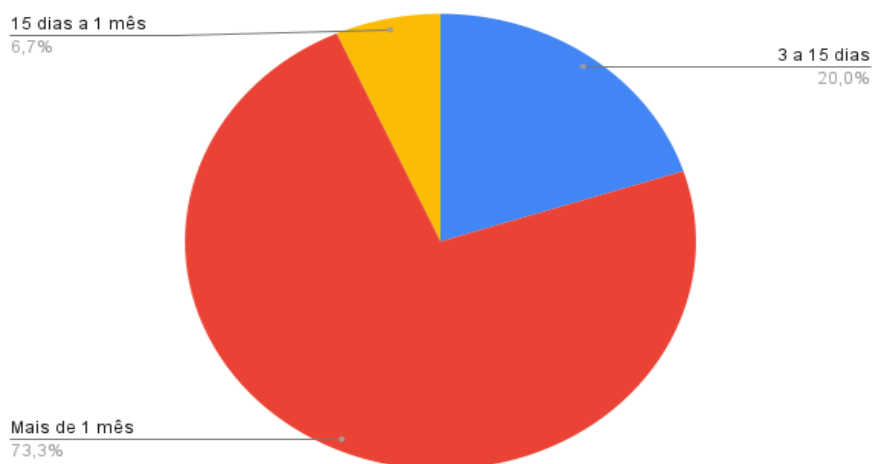


Gráfico 14: Duração de uma inspeção (Inspetores Tributários)

Fonte: Elaboração Própria (2022)

Na quarta questão dei início às questões abertas, obtendo respostas com um maior desenvolvimento. Relativamente à questão “Estas equipas trabalham simultaneamente em diversos projetos ou exclusivamente num único projeto de inspeção?”, a resposta é

unânima, e as equipas trabalham simultaneamente em mais do que um projeto, tanto nas auditorias como nas inspeções.

Tabela 4. Respostas Obtidas à Quarta Questão

Audidores	Inspetores Tributários
1 - Simultaneamente em diversos projetos	1 - Em mais do que um projeto
2 - Diversos projetos	2 - Diversos projetos
3 - Diversos projetos	3 - Habitualmente cada inspetor tem diversos procedimentos inspetivos a decorrer ao mesmo tempo, podendo cada um deles abranger mais do que um período e imposto.
4 - Diversos projetos	4 - Geralmente, trabalham em diversos projetos, simultaneamente.
5 - O ideal é estarmos em um projeto único, mas normalmente estamos em projetos simultâneos dado a pendentes que eventualmente vão ficando dos projetos anteriores.	5 - Diversos projetos
6 - Diversos projetos	6 - Diversos projetos
7 - Único projeto de inspeção	7 - Em diversos projetos
8 - Diversos projetos	8 - Várias ações de inspeção ao mesmo tempo.
9 - Diversos projetos	9 - Diversos projetos
10 - Diversos projetos	10 - Trabalham simultaneamente em diversos projetos.
11 - Simultaneamente noutros projetos	11 - Diversos projetos
12 - Simultaneamente em diversos projetos	12 - Podem trabalhar simultaneamente em diversos projetos
13 - Depende. Muitas das vezes em mais de um projeto	13 - Diversos projetos
14 - Simultaneamente em diversos projetos	14 - Mais do que um
15 - Diversos (normalmente)	15 - Diversos projetos

A quinta questão foi uma questão de opinião pessoal, em foi questionado “Relativamente às fases do procedimento de auditoria/inspeção tributária, pode por favor indicar, na sua opinião, qual é que acha que é a mais crucial/importante? E porquê?”. Conseguiu-se confirmar que, apesar de não serem mencionadas todas as fases nas respostas, as que foram apresentadas pelos entrevistados estão mencionadas na revisão de literatura,

concretamente no ponto 1.2. As Fases de Auditoria e 2.2.2 Procedimento de Inspeção Tributária.

Tabela 5. Respostas Obtidas à Quinta Questão

Audidores	Inspetores Tributários
1 - Planeamento e avaliação dos riscos	1 - Avaliação inicial em função do motivo da inspeção, porque determina o desenrolar da mesma. Depois é mais fundamental a fundamentação das conclusões.
2 – Planeamento	2 - Análise prévia, porque vai traçar todas as fases subsequentes
3 – Planeamento	3 - No meu entender a fase crucial, em particular numa inspeção externa, é a dos atos de inspeção, designadamente a recolha de elementos efetuadas junto do Sujeito Passivo (SP). Por vezes, traduz-se numa oportunidade única para aceder aos elementos em questão que, no futuro, por falta de colaboração do SP, podem deixar de estar disponíveis. São estes elementos que irão constituir prova dos factos alegados.
4 – Planeamento	4 - O planeamento. Sendo difícil destacar apenas uma fase, creio que no planeamento se determinam as linhas orientadoras dos atos inspetivos e de todo o procedimento.
5 - Fase de execução, onde através dos procedimentos de auditoria atestamos a integridade e veracidade das contas da empresa de forma a darmos uma garantia razoável sobre as mesmas.	5 - Análise dos factos para apuramento das correções
6 - Planeamento, para não saltar etapas e obter evidências suficientes em cada uma delas	6 - Recolha de prova.
7 - A fase de recolha de prova/evidências sobre a matéria sob análise.	7 - Os procedimentos de auditoria e a recolha de prova para fundamentar as correções tributárias e reduzir o risco de auditoria. Exige que se aliem os conhecimentos de auditoria e fiscalidade.

8 - Identificação de áreas de risco, e definição de estratégia para análise do mesmo	8 - Instrução. É a fase em que a prova é carreada para o procedimento para fundamentar a decisão.
9 - Fase do planeamento. É nesta fase onde delineámos todo o trabalho avaliando os riscos e vendo quais as abordagens a ter.	9 - Elaboração do projeto. Porque contém a fundamentação de fato e de direito para as eventuais correções que possam vir a ocorrer.
10 - Planeamento	10 - A fase do projeto de relatório porque é a que envolve mais trabalho em estreita colaboração com o contribuinte.
11 - Não sei que fases existem. Se for idêntico à auditoria financeira, a fase mais importante será a do planeamento	11 - A análise à contabilidade e a Fundamentação das correções.
12 - Não é a minha área	12 - Projeto de relatório
13 - N/A - não se aplica à minha área	13 - Fase de recolha de informação (atos de inspeção), pois é nesta fase que é possível no terreno visualizar o tipo de empresa e a atividade efetivamente desenvolvida, bem como recolher elementos de prova.
14 - Análise à informação providenciada pela empresa	14 - São todas importantes. A lei não permite falhas.
15 - Planeamento	15 - Atos de inspeção

A sexta questão, diz respeito ao artigo 12º, nº1 do RCPITA, onde parte a seguinte questão “Segundo o artigo 12º nº1 do RCPITA, o procedimento de inspeção classifica-se, quanto aos fins em Procedimento de comprovação e verificação e Procedimento de Informação, qual é o mais frequente na auditoria/inspeção tributária?”

O procedimento predominante segundo as respostas obtidas é o previsto do al. a) do artº 12 do RCPITA, procedimento de comprovação e verificação, visando a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários.

Tabela 6. Respostas Obtidas à Sexta Questão

Audidores	Inspetores Tributários
1 - Procedimento de Informação	1 - Procedimentos de comprovação e verificação do cumprimento das obrigações de caráter fiscal.
2 - Fins em procedimento de comprovação	2 - Comprovação e verificação

3 - Procedimento de comprovação e verificação	3 - Depende dos objetivos da unidade orgânica. De um modo geral, são mais frequentes os de comprovação e verificação já que são os suscetíveis de se traduzir em correções tributárias.
4 - Procedimento de comprovação e verificação	4 - O mais frequente é o procedimento de comprovação e verificação.
5 - Procedimento de comprovação e verificação.	5 - Procedimento de comprovação e verificação
6 - Procedimento de comprovação e verificação	6 - Procedimento de comprovação e verificação
7 - Procedimento de comprovação e verificação.	7 - Procedimento de comprovação e verificação
8 - N/A	8 - Procedimento de comprovação e verificação
9 - Procedimento de comprovação e verificação	9 - Procedimento de comprovação e verificação
10 - Procedimento de comprovação e verificação	10 - Com base na minha experiência, o procedimento de comprovação e verificação é mais comum.
11 - Procedimento de comprovação e verificação	11 - Procedimento de comprovação e verificação
12 - Não é a minha área	12 - Procedimento de comprovação e verificação
13 - N/A- não se aplica à minha área	13 - Procedimento de comprovação e verificação
14 - Análise ao apuramento do imposto corrente	14 - Os tempos aplicados são diferentes, logo em número um será superior. Não sei qual o mais frequente.
15 - Procedimento de Comprovação e verificação	15 - Comprovação e verificação

E a sétima questão é a última questão desta entrevista, e dado a situação que nos encontramos, ou seja, apesar da situação pandémica ter terminado, o seu fim ainda é muito recente, achei oportuna esta questão “Existem Procedimentos internos e Procedimentos externos. Relativamente à inspeção tributária, para serem cumpridas as finalidades a que esta se propõe, na sua opinião, qual é o mais eficaz?” e “O fim da auditoria coloca em

questão se o trabalho de auditoria possa ser realizado fora das instalações do cliente ou dentro das instalações do cliente?”

Apesar da situação pandémica ter afetado as deslocações às instalações dos clientes, efetivamente os procedimentos externos são mais eficazes, pois conseguimos consultar as pastas da contabilidade, as instalações do sujeito passivo, o modo de funcionamento da atividade, que num procedimento interno não se vê.

Relativamente ao fim da auditoria, segundo as nossas respostas, ele não coloca em questão se o trabalho de auditoria é realizado fora ou dentro das instalações do cliente. Normalmente, a realização de auditoria compreende o trabalho em escritório e nas instalações do cliente (sujeito passivo).

Tabela 7. Respostas Obtidas à Sétima Questão

Audidores	Inspetores Tributários
1 - Sim	1 - Os procedimentos externos.
2 - Dentro das instalações	2 – Os procedimentos externos.
3- Não	3 - Depende da seleção efetuadas / proposta de inspeção. Em todo o caso, numa inspeção externa é possível consultar as pastas da contabilidade, as instalações do sujeito passivo, o modo de funcionamento da atividade, que numa inspeção interna não se vê. Neste aspeto, será, em termos gerais, mais eficaz. Contudo, saliento que existem procedimentos inspetivos que pelas suas características e objetivos pretendidos, é preferível e mais célere efetuar um procedimento interno.
4 - Dependerá dos objetivos da auditoria fiscal e da necessidade de recolha de prova	4 - A adequação de um ou outro depende dos objetivos do procedimento, mas, por ser mais abrangente, admito que o procedimento externo possa ser mais eficaz.
5 - Agora com a pandemia fazemos um trabalho híbrido, que varia de acordo com a necessidade de obtermos a informação para os trabalhos de forma presencial ou não.	5 - O mais eficaz deve ser externamente, que é aquele que causa mais impacto.
6 - A auditoria deveria ser realizada sempre nas instalações, pelo menos parcialmente	6 – Os procedimentos externos

7 - Por regra, a realização de auditoria compreende o trabalho em escritório e nas instalações do cliente (sujeito passivo). Se assim não for, o fim de auditoria pode ser condicionado.	7 – Os procedimentos externos
8 - Creio que não, contudo é uma realidade que, para bem de todos, deve ser vanguardista.	8 - Entendendo como "eficaz" aquela forma mais rápida para atingir um determinado fim com a maior qualidade possível, sou obrigado a dizer que depende. Existem situações em que um procedimento interno, em que apenas é necessário utilizar as informações já ao dispor na Autoridade Tributária (AT) ou outros elementos que possam ser solicitados, basta para cumprir o fim que se visa atingir ou compreender se a situação tributária se encontra devidamente declarada. Outras situações existem em que é imprescindível um conhecimento mais aprofundado da realidade do Sujeito Passivo que não é possível com mera análise interna
9 - Parte do trabalho é realizado fora das instalações do cliente	9 – Os procedimentos externos
10 - Sim	10 - Depende dos objetivos concretos do procedimento. Tanto os procedimentos externos como os internos podem ser eficazes.
11 - Pode ser realizado fora das instalações do cliente	11 – Os procedimentos externos
12 - Não	12 – Os procedimentos externos
13 - Não	13 – Os procedimentos externos
14 - Sim	14 - Não tenho uma resposta direta.
15 - Não	15 – Os procedimentos externos

8.3 Discussão dos Resultados

Após a apresentação das respostas obtidas, neste ponto será feita a análise, efetuando uma interseção com as asserções já apresentadas anteriormente. Vamos organizar as respostas obtidas, de forma a conseguirmos verificar a veracidade do modelo de análise.

Como foi apresentado anteriormente, existem 3 asserções e cada asserção possui uma ponderação de 33.33%. As seguintes tabelas apresentam a veracidade do modelo de análise.

Questão - Os procedimentos de inspeção/auditoria são adequados para a prevenção ou o combate à fraude fiscal?

Asserção 1 - O procedimento de inspeção tributária tem como objetivo a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias. Por outro lado, o objetivo dos procedimentos de auditoria é de se obter provas necessárias para a emissão do relatório/certificação legal de contas e prevenir situações de infração fiscal.

Tabela 8. Veracidade do Modelo de Análise

Asserções	Resposta	Ponderação	Valor Final	Total de veracidade
A1 – 33.33%	Auditores – 80%	Auditores – 50%	40%	29.99%
	Inspetores – 100 %	Inspetores – 50%	50%	
			Total: 90%	

Foi criada uma questão para verificar a veracidade desta asserção. Por parte dos auditores, 80% a resposta foi positiva, os inspetores foi 100%. Tendo em conta a ponderação total de 33.33%, a asserção encontra-se confirmada em 29.99%.

Ao longo da revisão da literatura foram apresentados os procedimentos de inspeção tributária e de auditoria. Na questão 5, as respostas sobre as fases do processo de auditoria e da inspeção tributária, demonstram o que foi apresentado ao longo deste trabalho, a auditoria baseia-se pelas normas internacionais de auditoria e a inspeção tributária pelo RCPITA.

Relativamente aos auditores, a fase do planeamento, ou seja, o auditor deve planear a sua auditoria, é uma das fases fundamentais, e segundo as nossas respostas, os entrevistados concordam. É uma das fases fundamentais, pois permite ao auditor obter prova suficiente e apropriada de acordo com as circunstâncias, ajuda a manter os custos de auditoria razoáveis e evitar mal-entendidos com o cliente. É nesta fase onde os profissionais delinham todo o trabalho, avaliando os riscos e vendo quais as abordagens a ter, ou seja,

é importante obter conhecimento da atividade económica do cliente, do seu meio envolvente e da legislação que lhe é aplicável, tal como avaliar o modelo de governação que lhe é aplicável, obter conhecimento dos sistemas de informação e do controlo interno do cliente, identificar as asserções subjacentes às demonstrações financeiras, efetuar procedimentos analíticos iniciais e avaliar os riscos de distorções materiais nas demonstrações financeiras e determinar a materialidade.

Quando os inspetores tributários foram abordados pela mesma questão, as respostas variaram, no entanto todas elas se situam no RCPITA e na revisão de literatura onde está apresentado o Procedimento de Inspeção Tributária. No entanto, destaca-se a fase dos atos de inspeção, pois é nesta fase que existe a recolha de elementos de prova, onde se consegue visualizar o tipo de empresa e a atividade efetivamente desenvolvida, e segundo os nossos entrevistados, às vezes é uma oportunidade única para aceder aos elementos em questão que, no futuro, por falta de colaboração do Sujeito Passivo, podem deixar de estar disponíveis. Outra fase também com muitas respostas, é a fase do projeto de relatório, é a fase que envolve mais trabalho e contém a fundamentação de fato e de direito para as eventuais correções que possam vir a ocorrer.

Conseguimos concluir com as nossas respostas, que tanto da parte dos Auditores como da parte dos Inspectores Tributários a fase de recolha de prova é a mais importante.

Questão - O procedimento de inspeção classifica-se quanto aos fins, em Procedimento de comprovação e verificação e Procedimento de Informação. Será o Procedimento de Comprovação e Verificação mais frequente na auditoria/inspeção tributária?

Asserção 2 - O procedimento de inspeção classifica-se, quanto aos fins em: a) Procedimento de comprovação e verificação, visando a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários; b) Procedimento de informação, visando o cumprimento dos deveres legais de informação ou de parecer dos quais a inspeção tributária seja legalmente incumbida.

Tabela 9. Veracidade do Modelo de Análise

Asserções	Resposta	Ponderação	Valor Final	Total de veracidade
A2 – 33.33%	Auditores – 66.66%	Auditores – 50%	33.33%	26.77%

Inspetores – 93.33 %	Inspetores – 50%	46.99%
		Total: 80.32%

A segunda asserção também constituída por uma questão. Neste caso, os auditores, 66.66% afirmam que o procedimento de comprovação e verificação é o mais eficaz, por outro lado temos uma percentagem mais elevada por parte dos inspetores, de 93.33%.

Esta asserção está conectada à questão número 6, onde as respostas, tanto por parte dos auditores como por parte dos inspetores foi unanimes, e todos concordam que o procedimento mais eficaz é o de comprovação e verificação, uma possível justificação será que é o procedimento mais suscetível de se traduzir em correções.

Questão - A realização do procedimento de inspeção/auditoria pode ser interno ou externo. Será o Procedimento Externo mais eficaz?

Asserção 3 - O procedimento interno surge quando os atos de inspeção se efetuam exclusivamente nos serviços da administração tributária através da análise formal e de coerência dos documentos e o externo, surge quando os atos de inspeção se efetuam, total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivo.

Tabela 10. Veracidade do Modelo de Análise

Asserções	Resposta	Ponderação	Valor Final	Total de veracidade
A3 – 33.33%	Auditores – N/A	Auditores – 0%	0%	24.44%
	Inspetores – 73.33 %	Inspetores – 100%	73.33%	
				Total: 73.33%

Na última asserção, foi também criada uma questão, ao qual esta questão não é aplicável para os auditores, mas sim para os inspetores, onde 73.33% indicam que o procedimento externo é mais eficaz.

Segundo o RCPITA, quanto ao lugar de realização do procedimento, pode classificar-se em Interno ou Externo. Na questão número 7, os inspetores tributários entrevistados,

assumem que uma inspeção externa é mais eficaz, no sentido que é possível consultar as pastas da contabilidade, as instalações do sujeito passivo, o modo de funcionamento da atividade, que num procedimento interno não se vê. No entanto, existem procedimentos inspetivos que pelas suas características e objetivos pretendidos, é preferível e mais rápido efetuar um procedimento interno. Nesse sentido, conseguimos concluir que existem situações em que o procedimento externo é mais eficaz e outras em que o procedimento interno é mais eficaz, ou seja, existem situações em que só é necessário um procedimento interno, pois as informações que se pretendem utilizar já estão ao dispor da AT e o objetivo passa apenas por verificar se a situação tributária se encontra devidamente declarada. Por outro lado, existem situações que é necessário um conhecimento mais aprofundado do Sujeito Passivo, que não é possível obter através de um procedimento interno.

Relativamente aos auditores, a questão foi formulada de forma diferente, ou seja, o objetivo era perceber se o fim da auditoria colocava em questão se o trabalho de auditoria pode ser realizado fora das instalações do cliente ou dentro das instalações do cliente, e efetivamente a resposta foi unânime e não coloca em questão. No entanto, mencionam que o trabalho deve ser efetuado das duas formas, dentro e fora das instalações do cliente.

Após toda a análise efetuada, verificamos a veracidade do modelo de análise, e conseguimos concluir, que apesar de os objetivos serem diferentes, ou seja, o auditor procura conseguir a obtenção de vantagens financeiras para a entidade e ao mesmo tempo contribuir para uma gestão fiscal mais eficiente, por outro lado o inspetor tributário, compete-lhe o controlo da regularidade fiscal e o combate a acontecimentos de evasão e fraudes fiscais, ambos partilham da mesma opinião na maioria das questões efetuadas relativamente aos procedimentos adotados. Consideram o procedimento do planeamento (auditores) mais eficaz e os atos de inspeção (inspetores tributários) mais eficaz, pois é nesta fase que existe a recolha de prova em ambas as situações.

Quando os entrevistados são questionados quanto ao procedimento de comprovação e verificação e quanto ao procedimento de informação, a maioria concorda que o procedimento de comprovação e verificação é o mais frequente, isto deve-se ao objetivo das auditorias e das inspeções, ou seja, o objetivo na maioria dos casos prende-se com a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários.

Relativamente ao procedimento externo ser mais eficaz, efetivamente ambos os profissionais estão de acordo, no entanto é importante salientar que depende do objetivo da inspeção/auditoria, no sentido que em algumas situações apenas é necessário utilizar as informações já ao dispor na AT, porque o objetivo passa por compreender se a situação tributária se encontra devidamente declarada. No entanto, na maioria das situações são necessárias informações do Sujeito Passivo, nomeadamente visualizar pastas da contabilidade, as instalações do Sujeito Passivo, o modo de funcionamento da atividade, que num procedimento interno não é possível ter acesso. Os auditores consideram que é necessário durante uma auditoria dirigirem-se às instalações do cliente, e se assim não for pode colocar em causa o fim da auditoria, pois existem informações que só nas instalações conseguem ter acesso.

9 Conclusão

Ao longo do presente trabalho procurei evidenciar as diferenças entre Auditoria Fiscal e Auditoria Financeira, mas sempre dando o devido destaque à Auditoria Fiscal.

Como referido na revisão da literatura, as formas de Auditoria Fiscal podem ser encaradas de três formas: por auditores externos, por inspetores tributários e a desempenhada por especialistas de fiscalidade pertencentes à própria estrutura organizativa da empresa. Apesar de neste trabalho apenas focarmos-nos em duas.

Em função de cada auditoria, são mencionados os procedimentos a adotar, é através destes procedimentos que o auditor/revisor e o inspetor tributário consegue obter resultados sobre a situação fiscal da empresa. O auditor/revisor e o inspetor tributário contribuem para a imagem verdadeira das demonstrações financeiras, tal como foi abordado ao longo do trabalho. Têm um papel crucial no cumprimento das regras fiscais e também na criação dos resultados contabilísticos e fiscal.

Dado o tema da Fiscalidade ser um tema sensível, ou seja, existem temas sensíveis dentro desta área que muitas vezes são questionados, e assim a probabilidade de efetuar questionários seria muito complicado. Inicialmente seria essa a ideia, no entanto seria difícil e um dos meus objetivos para este trabalho era também efetuar uma parte prática. Assim, surgiu a ideia de efetuar a entrevista, pois o meu tema presta-se perfeitamente à realização de entrevistas a auditores e inspetores tributários.

No final, conseguiu-se verificar a veracidade do modelo de análise. Na primeira asserção, conseguiu-se confirmar que os procedimentos adotados pelos auditores e inspetores são eficazes, o que se verificou. A segunda asserção concentrou-se em averiguar se efetivamente o procedimento de comprovação e verificação é mais eficaz, o que foi também verificado com sucesso. Por último, averiguou-se se o procedimento externo era o mais eficaz relativamente ao procedimento interno, foi também confirmado com sucesso.

Considero que existiram algumas limitações, nomeadamente o tema em questão. É um tema sensível, especialmente para os inspetores tributários, e acredito que tenha sido um entrave para obter mais respostas na entrevista, pois tinham medo devido ao sigilo profissional. O que tornou também uma limitação foi o número de respostas terem sido

um pouco abaixo do esperado. Uma outra limitação importante foi a falta de artigos científicos relacionados com o tema.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Almeida, J. e Pinto, J. (1995). *A Investigação nas Ciências Sociais*. Lisboa: Ed. Presença.
- Amorim, J. C. (2016). *Aplicação dos procedimentos de auditoria fiscal às áreas da contabilidade: considerações gerais*. XVI CICA de 2017. Disponível em https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xviicica/finais_site/248.pdf
- Arens, A.A.; Elder, R. J. e Beasley, M. S. (2007). *Auditing and Assurance Services – An Integrated Approach* (9.ª Edição). New Jersey: Prentice Hall.
- Bastos R. (2004). *Auditoria Tributária: Uma Abordagem Conceptual*. Congresso de contabilidade.
- Canedo, J. M. , Guedes, O. e Monteiro, A.I.C. (2007). *Manual de Auditoria Tributária*. Direção Geral dos Impostos
- Costa, C. B. da. (2018). *Auditoria Financeira - Teoria & Prática* (12.ª Edição). Rei dos Livros.
- Fortin, M. F. (1999). *O processo de investigação: Da conceção à realização*. Loures: Lusociência.
- Freixo, M. J. (2011). *Metodologia científica: fundamentos, métodos e técnicas*. (3ª ed.) Lisboa: Instituto Piaget.
- Gil, A. C. (2002). *Como elaborar projetos de pesquisa*. (4ª Edição). São Paulo: Atlas S. A. Disponível em: GIL- 2002- Como Elaborar Projeto de Pesquisa.PDF
- Gonçalves, M. (2010). *Subsídios para a compreensão da auditoria fiscal*. Revista de Auditoria Interna, 37, janeiro-março 2010, 8-16. Disponível em http://www.ipai.pt/fotos/gca/37_1502473278.pd
- International Federation of Accountants (IFAC), *ISA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*.
- International Federation of Accountants (IFAC), *ISA 240 – As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*.
- International Federation of Accountants (IFAC), *ISA 250 – Consideração de Leis e Regulamentos numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*.

International Federation of Accountants (IFAC), *ISA 265 – Comunicar Deficiências no Controlo Interno aos Encarregados da Governação e à Gerência*.

International Federation of Accountants (IFAC), *ISA 500 – Prova de Auditoria*.

International Federation of Accountants (IFAC), *ISA 520 – Procedimentos Analíticos*.

Lourenço, J.C.(2000). *A Auditoria fiscal* (2.^a Edição). Lisboa: Visilis Editora.

Minayo, S. (2010). *O desafio do conhecimento: Pesquisa Qualitativa em Saúde* (12^a Edição). São Paulo: Hucitec-Abrasco.

Pinheiro, J.L. (2014). *Auditoria interna - Auditoria operacional - Manual prático para auditores internos*. (3.^a ed). Rei dos Livros

Ribeiro, A. (2019). *O Impacto da Auditoria Interna na Gestão de uma Organização- Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto*

Taborda D. M. G. (2021). *Auditoria – Revisão Legal das Contas e Outras Funções do Revisor Oficial de Contas* (3.^a Edição). Lisboa: Edições Sílabo

Teixeira, M.F. (2006). *O contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz*. Coimbra: Dissertação de Mestrado, Universidade de Coimbra.

Valderrama, J. L. (1996), *Teoria y Práctica de la Auditoria*, Madrid, CDN, Ciencias de la Dirección.

Legislação Consultada

Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de dezembro – *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira*

Anexo I – Pedido para Resposta da Entrevista e Respetiva Entrevista a Inspetores Tributários

Boa tarde,

O meu nome é Selma Pinho e no âmbito da minha dissertação de Mestrado em Auditoria no Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, desenvolvi uma entrevista cujo principal objetivo é analisar os procedimentos de auditoria adotados pelos Auditores e Inspetores Tributários.

A previsão do preenchimento é, aproximadamente, 10 minutos.

Muito obrigada.

Selma Pinho

Inspetores Tributários

A presente entrevista destina-se a fins académicos, no âmbito da dissertação “

Os Procedimentos de Auditoria Fiscal Externa Adotados pelos Auditores e Inspetores Tributários” do Mestrado de Auditoria no Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.

A entrevista será composta por 11 questões.

Todas as respostas serão tratadas de forma confidencial.

Muito obrigada pela sua colaboração!

*Obrigatório

Questões Parte I – Identificação do Entrevistado

1 – Indique o seu género: *

Marcar apenas uma oval.

- Feminino
 Masculino

2 – Indique a sua idade: *

Marcar apenas uma oval.

- Menos de 20 anos
 20 a 29 anos
 30 a 39 anos
 40 a 60 anos
 Mais de 60 anos

3 – Indique a sua atividade profissional: *

Marcar apenas uma oval.

- Inspetor Tributário
 Diretor Financeiro
 Contabilista Certificado
 Auditor Interno
 Outra: _____

4 – Indique os anos de experiência na área em questão: *

Marcar apenas uma oval.

- Menos de 5 anos
 Entre 5 anos a 10 anos
 Mais de 10 anos

Questões Parte II

1 – Qual a formação académica dos colaboradores alocados a uma inspeção tributária?

*

Marcar apenas uma oval.

- Maioritariamente Licenciatura/Mestrado/Doutoramento nas áreas de contabilidade e economia/gestão
- Maioritariamente Licenciatura/Mestrado/Doutoramento na área de direito
- Outra: _____

2 – Numa inspeção, uma equipa é constituída por quantos colaboradores? *

Marcar apenas uma oval.

- 1 a 2
- 2 a 3
- Mais de 3

3 – Qual a duração média de uma inspeção tributária? *

Marcar apenas uma oval.

- Menos de 3 dias
- 3 a 15 dias
- 15 dias a 1 mês
- Mais de 1 mês

4 – Estas equipas trabalham simultaneamente em diversos projetos ou exclusivamente num único projeto de inspeção? *

5 – Relativamente às fases do procedimento de inspeção tributária, pode por favor indicar, na sua opinião, qual é que acha que é a mais crucial/importante? E porquê? *

6 – Segundo o artigo 12º nº1 do RCPITA, o procedimento de inspeção classifica-se, quanto aos fins em Procedimento de comprovação e verificação e Procedimento de Informação, qual é o mais frequente na inspeção tributária? *

7 – Existem Procedimentos internos e Procedimentos externos. Relativamente à inspeção tributária, para serem cumpridas as finalidades a que esta se propõe, na sua opinião, qual é o mais eficaz?

Anexo II – Pedido para Resposta da Entrevista e Respetiva Entrevista a Auditores

Boa tarde,

O meu nome é Selma Pinho e no âmbito da minha dissertação de Mestrado em Auditoria no Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, desenvolvi uma entrevista cujo principal objetivo é analisar os procedimentos de auditoria adotados pelos Auditores e Inspetores Tributários.

A previsão do preenchimento é, aproximadamente, 10 minutos.

Muito obrigada.

Selma Pinho

Auditores

A presente entrevista destina-se a fins académicos, no âmbito da dissertação “

Os Procedimentos de Auditoria Fiscal Externa Adotados pelos Auditores e Inspetores Tributários” do Mestrado de Auditoria no Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.

A entrevista será composta por 11 questões.

Todas as respostas serão tratadas de forma confidencial.

Muito obrigada pela sua colaboração!

*Obrigatório

Questões Parte I – Identificação do Entrevistado

1 - Indique o seu género: *

Marcar apenas uma oval.

- Feminino
 Masculino

2 – Indique a sua idade: *

Marcar apenas uma oval.

- Menos de 20 anos
 20 a 29 anos
 30 a 39 anos
 40 a 60 anos
 Mais de 60 anos

3 – Indique a sua atividade profissional: *

Marcar apenas uma oval.

- Inspetor Tributário
 Diretor Financeiro
 Contabilista Certificado
 Auditor Interno
 Outra: _____

4 – Indique os anos de experiência na área em questão: *

Marcar apenas uma oval.

- Menos de 5 anos
 Entre 5 anos a 10 anos
 Mais de 10 anos

Questões Parte II

1 – Qual a formação académica dos colaboradores alocados a um projeto de auditoria fiscal? *

Marcar apenas uma oval.

- Maioritariamente Licenciatura/Mestrado/Doutoramento nas áreas de contabilidade e economia/gestão
- Maioritariamente Licenciatura/Mestrado/Doutoramento na área de direito
- Outra: _____

2 – Numa auditoria, uma equipa é constituída por quantos colaboradores? *

Marcar apenas uma oval.

- 1 a 2
- 2 a 3
- Mais de 3

3 – Qual a duração média de uma auditoria fiscal? *

Marcar apenas uma oval.

- Menos de 3 dias
- 3 a 15 dias
- 15 dias a 1 mês
- Mais de 1 mês

4 – Estas equipas trabalham simultaneamente em diversos projetos ou exclusivamente num único projeto de inspeção? *

5 – Relativamente às fases do procedimento de auditoria fiscal, pode por favor indicar, na sua opinião, qual é que acha que é a mais crucial/importante? E porquê? *

6 – Segundo o artigo 12º nº1 do RCPITA, o procedimento de inspeção classifica-se, quanto aos fins em Procedimento de comprovação e verificação e Procedimento de Informação, qual é o mais frequente na auditoria fiscal? *

7 – O fim da auditoria coloca em questão se o trabalho de auditoria possa ser realizado fora das instalações do cliente ou dentro das instalações do cliente? *
