

INSTITUTO  
SUPERIOR  
DE CONTABILIDADE  
E ADMINISTRAÇÃO  
DO PORTO  
POLITÉCNICO  
DO PORTO

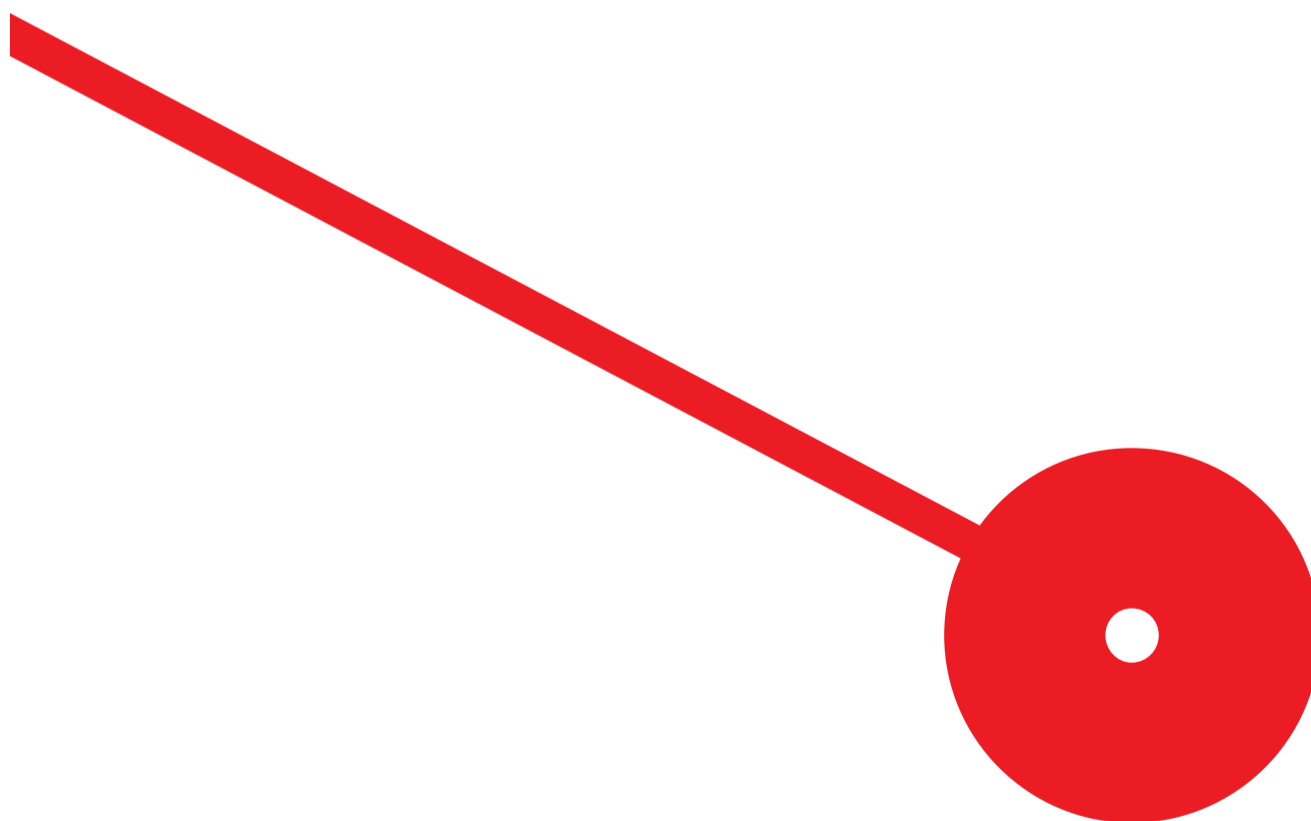
M

MESTRADO  
EM AUDITORIA

## O RECURSO A PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA FINANCEIRA NO COMBATE À FRAUDE E EVASÃO FISCAIS

Carla Alexandra Loureiro Lopes

10/2021





INSTITUTO  
SUPERIOR  
DE CONTABILIDADE  
E ADMINISTRAÇÃO  
DO PORTO  
POLITÉCNICO  
DO PORTO

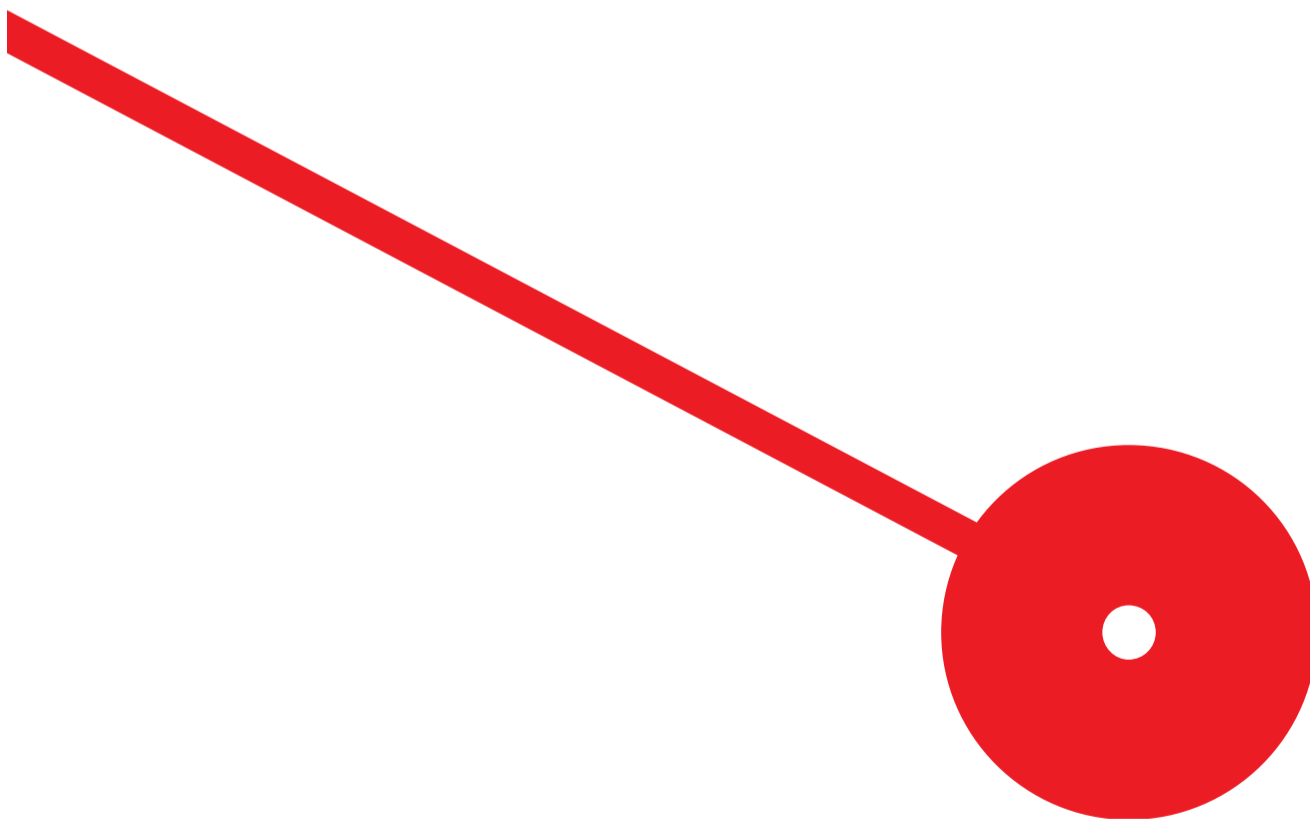
M

MESTRADO  
EM AUDITORIA

## **O RECURSO A PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA FINANCEIRA NO COMBATE À FRAUDE E EVASÃO FISCAIS**

Carla Alexandra Loureiro Lopes

Dissertação de Mestrado apresentado ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto para a obtenção do grau de Mestre em Auditoria, sob orientação de Doutora Alcina de Sena Portugal Dias e Coorientação da Professora Ana Paula Rocha





## ***Resumo***

O objetivo principal de estudo foi o de verificar em que medida os procedimentos de auditoria adotados pela Autoridade Tributária são eficazes e contribuem no combate à fraude e evasão fiscais. Deste modo, formulou-se a seguinte questão: “Em que medida os procedimentos de auditoria financeira adotados pela Autoridade Tributária poderão contribuir para o combate à fraude e evasão fiscais?”, que serviu de fio condutor para pesquisa.

A auditoria financeira teve início entre o século XV e XVI, é considerada como uma mais valia para as entidades dado a aumento da fiabilidade do relato financeiro divulgado e tem como referencial normativo principal as International Standard Auditing (ISA). A auditoria a tributária ou inspeção tributária feita pela Autoridade Tributária tem como objetivo averiguar a correta declaração dos tributos por parte dos contribuintes, esta tem como referencial normativo principal o Regime Complementar de Procedimentos de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA). No objetivo da Auditoria Financeira está incluído o da inspeção tributária.

A metodologia de estudo foi baseada num estudo empírico voltado para a questão central, sustentado por entrevistas a especialistas da área tributária privada e pública, com objetivo de comparar os meios técnicos e humanos ao dispor de auditores fiscais integrados em Sociedades de Revisores Oficiais de Contas.

O recurso a procedimentos e técnicas baseado nas ISA são um meio viável no combate à fraude e evasão fiscais, no entanto a sua eficácia é limitada a casos específicos com o caso das Unidades de Grandes Contribuintes e a nível internacional. O contributo das ISA como referencial normativo para a afetação de recursos nas inspeções tributárias foi reconhecido como efetivo, mas não anula a eficiência do RCPITA.

**Palavras chaves:** Auditoria, Procedimentos, Fraude, Evasão Fiscais e Autoridade Tributária Aduaneira (AT)

## ***Abstrat***

The main objective of the study was to verify to what extent the audit procedures adopted by Tax and Customs Authority are effective and contribute to the fight against tax fraud and evasion. Thus, the following question was asked: "To what extent the financial audit procedures adopted by Tax and Customs Authority can contribute to combating tax fraud and evasion", which served as a guiding thread for research.

The financial audit began between the 15th and 16th centuries, is considered an asset to the entities given the increased reliability of the financial report disclosed and has as main normative reference the ISA. The tax audit made by Tax and Customs Authority aims to verify the correct declaration of taxes by taxpayers, this has as main normative reference the RCPITA. The objective of Financial Audit is included in the tax inspection.

The study methodology was based on an empirical study focused on the central issue, supported by interviews with experts in the private and public tax areas, with the objective of comparing the technical and human means available to tax auditors integrated in Companies of Statutory Auditors.

The use of ISA based procedures and techniques of financial auditing are a viable means in combating tax fraud and evasion, however its effectiveness is limited to specific cases. The contribution of ISA as a normative reference for the allocation of resources in tax inspections is recognized but does not cancel the efficiency of the RCPITA.

**Key Words:** Audit, Procedures, Fraud, Tax Evasion and Tax Revenue Authority and Customs

## *Agradecimentos*

Agradeço a minha família por toda compreensão, dedicação e paciência que sempre dispensaram ao longo do meu percurso académico.

Agradeço especialmente à Professora Doutora Alcina Portugal Dias e à Professora Ana Paula Rocha, orientadora e coorientadora do presente trabalho pela disponibilidade, apoio e motivação.

O meu sincero agradecimento, a todos aqueles que de alguma forma contribuíram para que a realização deste trabalho fosse possível.



## ***Lista de Abreviaturas***

AF- Auditoria financeira

AT- Autoridade Tributária e Aduaneira

CMVM- Comissão do Mercado de Valores Mobiliários

CNSA- Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria

DF- Demonstrações financeiras

DL – Decreto-Lei

DR- Demonstração de Resultados

EOROC- Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

IFAC - International Federation of Accountants

IIA - The Institute of Internal Auditors

ISA - International Standards on Auditing

ME- Materialidade de Execução

MG- Materialidade Global

OROC - Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

RCPITA - Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira

ROC - Revisor Oficial de Contas

SOx- Lei Sarbanes-Oxley

SROC – Sociedades Revisoras Oficiais de Contas

UE- União Europeia



## ***Índice geral***

Resumo.....	VI
Abstrat.....	VII
Lista de Abreviaturas .....	X
Índice de Figuras.....	XIV
Índice de Tabelas .....	XIV
Introdução.....	1
Capítulo I– O Recurso a Procedimentos de Auditoria Financeira no Combate à Fraude e Evasão Fiscais: Revisão de Literatura .....	3
1.1 Evolução da auditoria.....	5
1.1.1 O que é Sarbanes-Oxley .....	6
1.1.2 A Diretiva 2006/43/CE.....	7
1.1.3 Normas internacionais de auditoria .....	8
1.2 Profissão de auditoria em Portugal.....	13
1.3 A auditoria .....	16
1.3.1 Conceito de auditoria Financeira.....	17
1.3.2 Processo e Procedimentos da Auditoria Financeira .....	19
1.3.3 Conceito, Processo e Procedimentos de Auditoria Tributária .....	28
1.3.4 Auditoria Tributária e a Auditoria financeira.....	33
1.4 Fraude e evasão fiscais .....	34
1.4.1 Fraude .....	34
1.4.2 Evasão fiscal.....	36
1.4.3 Expectation gap em auditoria.....	38
Capítulo II – Metodologia de Investigação .....	3
2.1 Fundamentação da opção metodológica.....	41
2.2 Questões de investigação.....	41
2.3 Recolha de dados.....	42
2.3.1 Instrumento de recolha de dados.....	42

2.3.2 Caracterização das questões da entrevista .....	43
2.4 Relação entre as hipóteses, questões de investigação e questões da entrevista	47
2.5 Modelo de análise.....	51
Capítulo III – Estudo Empírico .....	53
3.1 Pressupostos do estudo empírico .....	55
3.2 Dados Obtidos.....	57
3.2.1 Caracterização da amostra .....	58
3.2.2 Análise das respostas obtidas .....	58
3.3 Interpretação dos resultados.....	68
Capítulo IV – Conclusões .....	73
Referências Bibliográficas .....	79
Anexos.....	82

## ***Índice de Figuras***

Figura 1- ISA por Categoria.....	8
Figura 2- Posicionamento da AT.....	17
Figura 3 - Processo de Auditoria .....	19
Figura 4-Como funciona o Risco de auditoria .....	25
Figura 5- Triângulo da Fraude.....	35
Figura 6- Hipótese 1 – Relação entre questão de investigação, hipótese e questões da entrevista .....	48
Figura 7- Hipótese 2 - Relação entre questão de investigação, hipótese e questões da entrevista .....	49
Figura 8- Hipótese 3 - Relação entre questão de investigação, hipótese e questões da entrevista .....	50
Figura 9- Inter-relação Hipóteses .....	51

## ***Índice de Tabelas***

Tabela 1 - Princípios e Responsabilidades Gerais (ISA 200 a 299) .....	9
Tabela 2 - Avaliação do Risco e Resposta aos Riscos Avaliados (ISA 300 a 499) .....	10
Tabela 3 - Prova de Auditoria (ISA 500 a 599).....	10
Tabela 4 - Usar o Trabalho de Terceiros (ISA 600 a 699).....	11
Tabela 5 - Conclusões de Auditoria e Relato (ISA 700 a 799) .....	12
Tabela 6 - Áreas Especializada (ISA 800 a 899).....	12
Tabela 7- Evolução da profissão ROC.....	14
Tabela 8 - Indicadores de Referência.....	24
Tabela 9 - Procedimentos de auditoria.....	26
Tabela 10 - Processo de Inspeção/ Auditoria tributária .....	30
Tabela 11- Auditoria financeira vs. Auditoria Tributária .....	33
Tabela 12- Tipologia da Fraude e Evasão Fiscal.....	37
Tabela 13- Questões de investigação .....	42
Tabela 14- Relação entre prerrogativas da inspeção, procedimentos e combate à fraude e evasão fiscais .....	56
Tabela 15- Validação do modelo de análise.....	77



## ***Introdução***

No mundo atual o sistema tributário centraliza-se cada vez mais no método declarativo deixando a encargo dos sujeitos passivos a declaração dos impostos. Assim, o escopo da auditoria tributária é atingido através dos procedimentos realizados pela Autoridade Tributária e Aduaneira, com objetivo de minimizar as diferenças existentes entre o imposto declarado pelos contribuintes e o imposto na lei, abrangido assim o combate à fraude e evasão fiscais. Face ao exposto, o âmbito da autoria tributária prosseguida pela Inspeção Tributária no combate à fraude e evasão fiscais, o objeto de estudo será a possível aplicabilidade de procedimentos de auditoria financeira em conformidade com as Normas Internacionais de Auditoria e o seu impacto em termos de eficiência, economia e eficácia.

O objetivo do processo de investigação proposto será verificar em que medida o recurso a procedimentos de auditoria financeira por parte da Autoridade Tributária, poderá contribuir para um combate à fraude e evasão fiscais, mais eficiente, mais económico e mais eficaz. Para esse efeito propõe-se a questão central de estudo seguinte: **“Em que medida os procedimentos de auditoria financeira adotados pela Autoridade Tributária poderão contribuir para o combate à fraude e evasão fiscais?”**

Para dar resposta a questão a abordagem começa por uma *Revisão de literatura dos conceitos fundamentais* afetos pelo tema de investigação para depois através do *Estudo Empírico* defender os procedimentos de auditoria financeira, em conformidade com as ISA abrangidos pelos objetivos levados a cabo pela Autoridade Tributária e termina com *o teste a tese* inicial através de uma entrevista feita a inspetores da Autoridade Tributária (especialistas públicos) e a auditores/consultores fiscais (especialistas privados).



*Capítulo I– O Recurso a Procedimentos de Auditoria Financeira no  
Combate à Fraude e Evasão Fiscais: Revisão de Literatura*



## **1.1 Evolução da auditoria**

As palavras auditor e auditoria derivam do latim (*audire e auditore*) que significam ouvir e aquele que ouve, em português. Esse significado advém do facto de que no início da existência da auditoria chegarem-se as conclusões de trabalho através da informação recolhida verbalmente. Por volta do ano 4000 A.C esta era relacionada com a cobrança de impostos e controlos de armazéns das autoridades reais na Babilonia, China e Egito. (Costa, 2017)

Segundo Hernández Peres Júnior (2004), a auditoria surgiu, provavelmente, no século XV ou XVI na Itália, os considerados precursores da contabilidade e os responsáveis pelos principais empreendimentos estruturados na Europa.

Para Costa (2017), atualmente a auditoria tem se afastado cada vez mais do seu contexto inicial em consequência da revolução industrial nos meados do século XIX na Grã-Bretanha.

Boynton, Johnson, & Kelly (2002), consideram que auditoria tem, igualmente, origem em épocas remota como a contabilidade.

O primeiro contexto de auditoria mais próximo do que é atualmente resultou do pedido feito pela Rainha Elizabeth, para a criação de um auditor do tesouro que era responsável por desenvolver e efetuar o controlo aos gastos do governo.

A origem de auditoria deu-se em consequência da revolução industrial, quando a economia se encontrava em crescimento resultado da revolução e do capitalismo. A revolução trouxe novas diretrizes para a contabilidade e conseqüentemente para a auditoria. A possibilidade de manipulação da informação financeira tornou-se mais evidente o que levou os investidores a exigirem que esta fosse analisada por profissionais competentes e independentes.

A evolução da auditoria foi dada essencialmente no Reino Unido, onde a legislação possibilitava vários moldes para este fato, e depois difundida para o resto do mundo.

Até início do século XX a profissão de auditoria estava intimamente relacionada a deteção de fraude. Da evolução dos mercados e da criação de sociedades anónimas surgiu a necessidade de aumentar a segurança relativamente à informação divulgada, por essas entidades

A globalização trouxe o aumento do movimento de capitais e conseqüentemente maior dispersão dos capitais dos investidores, o que levou a necessidade de confirmação por parte destes quanto a informação publicada sobre a realidade financeira das DF das empresas nas quais investiam. Do surgimento dessa necessidade a profissão de auditoria foi impulsionada, que aumentou a segurança dos *stakeholders* relativamente a informação financeira divulgada por parte das entidades. (Attie, 1998)

### **1.1.1 O que é Sarbanes-Oxley**

A lei Sarbanes-Oxley (SOx) surge em 2002 criada pelo governo americano, como parte do processo de mitigação de riscos relacionados com a manipulação das DF pelos executivos.

Problemas como a manipulação de dados, erros na divulgação de informações, comportamentos de gestão pouco éticos e relatos financeiros pouco fiáveis foram o ponto de partida da criação da lei SOx.

Após os escândalos empresariais protagonizados por empresas Norte Americanas como a Enron, WorldCom, que segundo Gramling *et al* cito por Silva (2012) não foram previstos pelos auditores externos, a então citada lei foi aprovada no Congresso dos Estados Unidos da América (EUA). No caso da Enron Corporation a rutura foi relacionada à fraude na contabilidade e a fiscalidade, que por sua vez arrastou a Arthur Andersen que fazia a sua auditoria. A SOx surgiu como resposta dessa série de escândalos financeiros nessa época, antes desta eram comuns erros nas escriturações contábeis e práticas fraudulentas.

Segundo Alves (2014) *"a lei Sarbanes-Oxley foi criada com o objetivo de prevenir possíveis fraudes nas demonstrações financeiras, garantir a transparência e a credibilidade das informações divulgadas na tentativa de reconquistar a confiança dos investidores. Esta lei prevê a criação nas empresas de mecanismos de auditoria e segurança confiáveis, definindo regras para a criação de comités de supervisão às suas atividades e operações, formados em boa parte por membros independentes, por forma a mitigar os riscos de negócio, evitar a ocorrência de fraudes ou assegurar que existam meios de as identificar quando ocorrem, garantindo a transparência na gestão das organizações. Esta lei vem tornar explicitamente responsáveis os Administradores Executivos e Financeiros por estabelecer e monitorizar a eficácia dos controlos internos em relação aos relatórios. A lei Sarbanes-Oxley aplica-se a todas as organizações, sejam*

*elas norte-americanas ou estrangeiras, que tenham ações registadas na SEC – Securities and Exchange Commission”*

No que concerne à auditoria, de acordo com Gramling *et al* cito por Silva (2012), as alterações introduzidas pela SOx relacionaram-se com:

- (1) Criação do *Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)***- entidade em parte governamental e independente, cuja missão é a de supervisionar os trabalhos dos auditores independentes as empresas cotadas com o objetivo de proteger os interesses dos investidores e públicos.
- (2) Disposições relativas à independência do auditor**- neste ponto são definidos os tipos de serviços limitados aos auditores, aqueles que não ponham em causa a sua independência, bem como o reforço do papel das comissões de auditoria.
- (3) Responsabilidade da administração pelo reporte financeiro**- é imputada aos Gestores Executivos e Financeiros a responsabilidade de verificar a exatidão e adequação da informação financeira nos relatórios periódicos submetidos à *Securities and Exchange Commission*.
- (4) Reforço do papel dos comités de auditoria**- a introdução da SOx trouxe aos comités de auditoria um novo paradigma de envolvimento, os membros desse comité devem ser autónomos à gestão e têm poderes de supervisão/fiscalização interna sobre a entidade.

### **1.1.2 A Diretiva 2006/43/CE**

A Diretiva 2006/43/CE surge no seguimento da SOx, que após a sua criação passou a ser obrigatória a nível internacional e como forma de adaptação a realidade Europeia a União Europeia (UE) publicou a Diretiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho a 17 maio de 2006, que, entretanto, foi revogada em alguns artigos pela 2008/30/CE, de 11 de março. À semelhança da lei SOx também aborda temas como a independência dos auditores (1), supervisão pública da atividade de auditoria (2), e funções do comité auditoria (4).

A citada Diretiva vem para harmonizar os requisitos de auditoria relativamente ao controlo de qualidade e à independência dos Revisores/Auditores na UE.

Relativamente a semelhança entre os dois diplomas, SOx e a Diretiva 2006/43/CE, Silva (2012), afirma que *“Pela análise dos dois diplomas, constata-se que existem semelhanças entre si ao nível das temáticas da supervisão pública, da independência e do papel do comité de auditoria. Constata-se, porém, que a Diretiva 2006/43/CE não é tão incisiva quanto a SOx, pois relega para os Estados-Membros a regulação de matérias relacionadas com a supervisão pública ou com o funcionamento do comité de auditoria. Verifica-se ainda que, no que concerne à responsabilidade da administração pelo reporte financeiro, a Diretiva 2006/43/CE, de 17 de maio é omissa. Apesar do referido, considera-se que ambas procuram contribuir para a melhoria da qualidade da auditoria financeira.”*

### 1.1.3 Normas internacionais de auditoria

As Normas Internacionais de Auditoria (ISA) são publicadas pela Federação Internacional de Contabilistas (IFAC) através do International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).

As ISA são desenvolvidas pelo IAASB, que é o organismo com o compromisso de desenvolver um conjunto de Normas Internacionais e outras normas que sejam geralmente aceites no mundo. Essas normas regem a auditoria, a revisão e outros trabalhos de garantia de fiabilidade e serviços relacionados.

De acordo com o Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados (2018) *“As ISA são escritas no contexto de uma auditoria de demonstrações financeiras executadas por um auditor independente. Devem ser adaptadas conforme necessário nas circunstâncias quando aplicadas à auditoria de outra informação financeira histórica.”*

As ISA agrupam-se por categorias conforme consta na Figura 1:

Figura 1- ISA por Categoria



Fonte: Elaboração própria 2021, adaptado do Manual de Normas Internacionais de Auditoria (2018)

- **Princípios e Responsabilidades Gerais (ISA 200 a 299)**

A tabela seguinte, tabela 1, apresenta de forma sucinta as respetivas ISA relacionadas com princípios e responsabilidades gerais:

*Tabela 1 - Princípios e Responsabilidades Gerais (ISA 200 a 299)*

<b>ISA</b>	<b>Título</b>	<b>Âmbito</b>
<b>200</b>	Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria	Responsabilidades gerais do auditor na execução de uma auditoria financeiras em conformidade com as ISA. Além destas responsabilidades previstas nas ISA, o auditor deve assegurar o cumprimento de todas as obrigações legais
<b>210</b>	Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria	Responsabilidades do auditor ao acordar os termos da auditoria com ao órgão de gestão e quando apropriado, com os encarregados de governação.
<b>220</b>	Controlo de Qualidade para uma Auditoria de Demonstração Financeiras	Responsabilidades específicas do auditor relativamente aos procedimentos de controlo de qualidade para uma auditoria.
<b>230</b>	Documentação de Auditoria	Responsabilidades do auditor relativas à preparação da documentação de auditoria para uma auditoria às DF.
<b>240</b>	As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras	Responsabilidades do auditor relativas a fraude numa auditoria, especificamente a forma de aplicação da ISA 315 e a ISA 330.
<b>250</b>	Considerações de Leis e Regulamentos numa Auditoria de Demonstrações Financeiras	Responsabilidades do auditor relativamente à consideração de leis e regulamentos numa auditoria. Não aplicável a casos que o auditor seja contratado especificamente para testar ou relatar separadamente sobre o cumprimento de determinadas leis ou regulamentos.
<b>260</b>	Comunicação com os Encarregados da Governação	Responsabilidade do auditor na comunicação com os encarregados da governação numa auditoria às DF.
<b>265</b>	Comunicar Deficiências no Controlo Interno aos Encarregados da Governação e do Órgão de Gestão	Responsabilidade do auditor na comunicação de forma apropriada, aos encarregados da governação e aos órgãos de gestão, de deficiências detetadas no controlo interno no decurso da auditoria às DF.

**Fonte: Elaboração própria 2021, adaptado do Manual de Normas Internacionais de Auditoria (2018)**

- **Avaliação dos Riscos e Resposta aos Riscos Avaliados (ISA 300 a 499)**

A tabela seguinte, tabela 2, apresenta de forma sucinta as respetivas ISA relativas a Avaliação e Resposta aos Riscos Avaliados:

*Tabela 2 - Avaliação do Risco e Resposta aos Riscos Avaliados (ISA 300 a 499)*

<b>ISA</b>	<b>Título</b>	<b>Âmbito</b>
<b>300</b>	Planear uma auditoria de Demonstração Financeiras	Responsabilidade do auditor no planeamento da auditoria.
<b>315</b>	Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente	Responsabilidade do auditor na identificação e avaliação dos riscos de distorção material, através do conhecimento da entidade e do seu ambiente.
<b>320</b>	A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria	Responsabilidade do auditor na aplicação do conceito de materialidade no planeamento e na execução de uma auditoria.
<b>330</b>	As respostas do Auditor a Riscos Avaliados	Responsabilidade do auditor relativamente à conceção e implementação de respostas aos riscos de distorção material por si identificados e avaliados.
<b>402</b>	Considerações de Auditoria Relativas a uma Entidade que Utiliza uma Organização de Serviços	Responsabilidade do auditor relativamente à obtenção de prova de auditoria adequada e suficiente quando a entidade auditada utiliza serviços de outra/outras organizações.
<b>450</b>	Avaliação de Distorções Identificadas Durante a Auditoria	Responsabilidade do auditor relativamente à apreciação dos efeitos de distorções identificadas ou não corrigidas nas demonstrações financeiras.

**Fonte: Elaboração própria 2021, adaptado do Manual de Normas Internacionais de Auditoria (2018)**

- **Prova de Auditoria (ISA 500 a 599)**

A tabela seguinte, tabela 3, apresenta de forma sucinta as respetivas ISA sobre a Prova de Auditoria:

*Tabela 3 - Prova de Auditoria (ISA 500 a 599)*

<b>ISA</b>	<b>Título</b>	<b>Âmbito</b>
<b>500</b>	Prova de Auditoria	Define prova de auditoria e aborda a responsabilidade do auditor relativamente à conceção e execução de procedimentos para obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriadas para as suas conclusões de auditoria.
<b>501</b>	Prova de Auditoria – Considerações Especificas para Itens Seleccionados	Obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada, relativamente a determinados aspetos dos inventários, litígio e reclamações.

<b>505</b>	Confirmações Externas	Recurso a procedimentos de confirmação externa para obtenção de prova de auditoria.
<b>510</b>	Trabalhos de Auditorias Iniciais – Saldos de Abertura	Responsabilidade do auditor relativamente aos saldos de abertura num trabalho de auditoria inicial.
<b>520</b>	Procedimentos Analíticos	Recurso a procedimentos analíticos substantivos.
<b>530</b>	Amostragem de Auditoria	Recurso a amostragem de auditoria na execução de procedimentos de auditoria.
<b>540</b>	Auditar Estimativas Contabilísticas e Respetivas Divulgações	Responsabilidade do auditor relativamente a estimativas contabilísticas.
<b>550</b>	Partes Relacionadas	Responsabilidade do auditor relativamente a transações com partes relacionadas.
<b>560</b>	Acontecimentos Subsequentes	Responsabilidade do auditor relativamente a acontecimentos subsequentes à data das demonstrações financeiras.
<b>570</b>	Continuidade	Responsabilidade do auditor relativamente ao uso pela gerência do pressuposto da continuidade na preparação das demonstrações financeiras.
<b>580</b>	Declarações Escritas	Responsabilidade do auditor relativamente no sentido de obter declarações escritas da gerência/encarregados da governação.

Fonte: Elaboração própria 2021, adaptado do Manual de Normas Internacionais de Auditoria (2018)

- **Usar o Trabalho de Terceiros (ISA 600 a 699)**

A tabela seguinte, tabela 4, apresenta de forma sucinta as respetivas ISA sobre o Uso de Trabalhos de Terceiros:

Tabela 4 - Usar o Trabalho de Terceiros (ISA 600 a 699)

<b>ISA</b>	<b>Título</b>	<b>Âmbito</b>
<b>600</b>	Considerações Especiais – Auditoria de Demonstrações Financeiras De Grupos (Incluindo o Trabalho dos Auditores de Componente)	Considerações especiais relativas a auditorias de grupos.
<b>610</b>	Usar O trabalho de Auditores Internos	Responsabilidade do auditor relativamente ao recurso ao trabalho do auditor interno.
<b>620</b>	Usar Trabalho de um Perito do Auditor	Responsabilidade do auditor relativamente ao recurso ao trabalho de especialistas de área diversa da contabilidade ou auditoria.

Fonte: Elaboração própria 2021, adaptado do Manual de Normal Internacional de Auditoria (2018)

- **Conclusões de Auditoria e Relato (ISA 700 a 799)**

A tabela seguinte, tabela 5, apresenta de forma sucinta as respectivas ISA relacionadas as Conclusões de Auditoria e Relato:

*Tabela 5 - Conclusões de Auditoria e Relato (ISA 700 a 799)*

<b>ISA</b>	<b>Título</b>	<b>Âmbito</b>
<b>700</b>	Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras	Responsabilidade do auditor no sentido de formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras.
<b>701</b>	Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor Independente	Responsabilidade do auditor na comunicação de matérias relevantes de auditoria no relatório de auditoria as DF.
<b>705</b>	Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente	Responsabilidade do auditor no sentido de emitir um relatório apropriado quando conclui que é necessário modificar a sua opinião sobre as demonstrações financeiras.
<b>706</b>	Parágrafos de ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente	Responsabilidade do auditor relativamente a comunicações adicionais aos utentes, sobre matérias fundamentais para a compreensão das demonstrações financeiras ou relativamente a matérias omitidas dessas demonstrações.
<b>710</b>	Informação Comparativa – Números Correspondentes e Demonstrações Financeiras Comparativas	Responsabilidade do auditor relativamente à informação comparativa numa auditoria.
<b>720</b>	As Responsabilidades do Auditores Relativas a Outra Informação	Responsabilidade do auditor relativamente a outra informação em documentos que contenham demonstrações financeiras auditadas e o seu relatório sobre as mesmas.

Fonte: Elaboração própria 2021, adaptado do Manual de Normas Internacionais de Auditoria (2018)

- **Áreas Especializadas (ISA 800 a 899)**

A tabela seguinte, tabela 6, apresenta de forma sucinta as respectivas ISA a Áreas Especializadas:

*Tabela 6 - Áreas Especializada (ISA 800 a 899)*

<b>• ISA</b>	<b>Título</b>	<b>Âmbito</b>
<b>800</b>	Considerações Especiais – Auditoria de Demonstrações Financeiras De Grupos (Incluindo o Trabalho dos Auditores de Componente)	Considerações especiais na aplicação das ISA a uma auditoria de demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial com finalidade especial.
<b>805</b>	Usar O trabalho de Auditores Internos	Considerações especiais na aplicação das ISA a uma auditoria de uma demonstração financeira

		isolada ou elemento, conta ou item específico de uma demonstração financeira.
<b>810</b>	Usar Trabalho de um Perito do Auditor	Responsabilidade do auditor relativamente ao relato sobre demonstrações financeiras resumidas extraídas de demonstrações financeiras por si auditadas.

Fonte: Elaboração própria 2021, adaptado do Manual de Normas Internacionais de Auditoria (2018)

As Normas técnicas de auditoria, ou "normas de auditoria" abreviadamente, são as regras técnicas que os auditores devem cumprir ao examinar as demonstrações financeiras de uma organização e as conclusões do relatório, de modo que possam, pelo menos, reconhecer que a qualidade de seu trabalho é satisfatória. Cada país possui seus próprios padrões de auditoria, e é certo que essas regras se tornaram uma tendência a se harmonizar em escala global, principalmente por meio da adoção dos chamados padrões internacionais de auditoria.

As normas internacionais de auditoria do IAASB, por sua natureza, não são diretamente aplicáveis a nenhum país soberano, embora possam ser adotadas por países que assim o decidam.

As normas técnicas de auditoria aplicáveis em Portugal antes de 2015 eram as emanadas pela OROC, tendo o Estado português atribuído à entidade a autoridade regulamentar. As ISA eram aceites suplementarmente às regras nacionais em vigor naquela época, tornando-se regulamentos obrigatórios a partir 1º de janeiro de 2016.

## 1.2 Profissão de auditoria em Portugal

O Decreto-Lei n.º 49/381, de 15 de novembro de 1969, consagrou relevantes medidas em matéria de fiscalização das sociedades anónimas. Entre os seus preceitos, inclui-se o que estabelece a exigência de um dos membros do conselho fiscal ou o fiscal único e um suplente serem pessoas inscritas na lista de Revisores Oficiais de Contas a que se refere o artigo 43.º do mesmo diploma (artigo 1.º, n.º 3), e o que introduz a possibilidade de a Assembleia Geral confiar a uma sociedade de revisão de contas o exercício das funções de conselho fiscal (artigo 4.º).

O Decreto-lei nº 1/72, de 3 de janeiro, imputa, no seu artigo 1º, “*aos revisores oficiais de contas a competência de revisão da contabilidade de empresas comerciais ou de quaisquer outras entidades, o exercício das funções de membro de conselho fiscal ou de*

*fiscal único e a prestação de serviços de consulta compreendidos no âmbito da sua especialidade;*

*2. Os revisores de contas podem exercer a respetiva atividade a título individual ou agrupados em sociedades civis profissionais;*

*3. Podem ainda os revisores de contas exercer a sua atividade como empregados de sociedades de revisores."*

Os anteriores Decretos-leis foram a base do surgimento da profissão ROC em Portugal, neles foram atribuídas aos ROC funções de interesse público de fiscalização das contas e da gestão das sociedades anónimas, ou por quotas com conselho fiscal (DL 49/381) e definida a estrutura da profissão ROC (DL 1/72).

No DL 1/72 nos artigos 32º, 33º, 34º, 35º,36º,37º, são apresentados os deveres da profissão de ROC, como os deveres gerais dos ROC, o dever de sigilo profissional, a proibição de aproveitamento de segredos, o dever de agir com próprio nome, proibição de publicidade pessoal, os deveres de comunicação e de organização de processos e registos.

A atividade de auditoria já é regulamentada desde 1972, sofrendo algumas alterações ao longo dos tempos, alterações de vários normativos por necessidades inerentes à evolução normal da profissão e igualmente pela adesão de Portugal à União Europeia. A evolução da profissão foi definida pela OROC de acordo com a seguinte tabela:

*Tabela 7- Evolução da profissão ROC*

Ano	Marco
1983	<i>São publicadas as Normas Técnicas de Revisão Legal de Contas.</i>
1987	<i>É promulgado o Código de Ética e Deontologia Profissional.</i>
1988	<i>É editada o manual do ROC e mantida a sua atualização regular e atempada.</i>
1993	<i>Aprovação do Decreto-Lei 422-A/93 de 30 de dezembro, sendo promulgado o novo Estatuto jurídico que regula a profissão de ROC e que concedeu à Câmara o estatuto de associação pública.</i>
1994	<i>Foram aprovados em Assembleia Geral os Regulamentos Internos: Eleitoral, de Estágio, de Exame, Disciplinar, e do Controlo de Qualidade.</i>

1999	<i>Surgiu o DL 487/99, de 16 de novembro, instituindo um novo Estatuto da OROC, tendo sido um marco histórico relevante para a autonomia da profissão.</i>
2008/2009	<i>É publicado o Decreto-Lei n.º 224/2008, de 20 de novembro e o Decreto-Lei n.º 185/2009 de 12 de agosto vieram alterar o Estatuto da OROC, transpondo a nova diretiva de auditoria, Diretiva 2006/43/CE do parlamento Europeu e do Conselho de 17 de maio, visando o aumento da qualidade no exercício da profissão; houve o reforço dos deveres; exigência de aplicação das normas internacionais de auditoria; clarificação do conceito de auditoria; criação do conceito de Entidades de Interesse Público; criação de estruturas independentes de controlo de qualidade e supervisão pública.</i>
2014	<i>Publicação da proposta de ajustamento da Diretiva 2014/756(8ª diretiva) e o Regulamento 537/2014(aplicado apenas aos auditores de entidades de interesse público), que estabelece o regime jurídico, a criação, organização e funcionamento das associações públicas profissionais.</i>
2015	<i>Através da Lei n.º 140/2015 de 7 de setembro, é aprovado o novo EOROC (atualmente em vigor), em consonância com a Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro, transpõe para a ordem jurídica interna parcialmente a Diretiva 2014/56/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho que estabelece o regime jurídico, a criação, organização e funcionamento das associações públicas profissionais.</i>

**Fonte:** *Elaboração própria 2021, adaptado de Alves (2014)*

A independência do auditor é reforçada no diploma, DL nº 224/2008 de 20 de novembro, onde é imposto o dever de recusa de qualquer trabalho em circunstâncias concretas como relações financeiras, de trabalho, ou outra com a entidade auditada, que sejam possíveis de pôr em causa o princípio de independência do auditor.

No que tange a regulamentação e intervenção direta ou indireta na atividade de auditoria temos os seguintes organismos em Portugal:

- **Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA)** – introduzido a partir DL nº 225/2008 de 2 de novembro, onde lhe é atribuída a responsabilidade de organização de um sistema de supervisão pública dos ROC e das SROC, bem como a função de assegurar uma cooperação e coordenações entre Estados Membros.
- **Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC)** – constituída pelo DL nº 1/72 de 3 janeiro, é de sua competência “...representar e agrupar os seus membros, inscritos nos termos do respetivo Estatuto, bem como supervisionar em todos os aspetos relacionados com a profissão de Revisor Oficial de Contas (ROC).”

- **Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM)** – foi criada em abril de 1991, com a missão de supervisionar e regular os mercados de valores mobiliários e instrumentos financeiros derivados e a atividade de todos os agentes que neles atuam.

Até início de 2016 em Portugal eram publicadas normas nacionais de auditoria, como Normas Técnicas de Revisão/Auditoria, Recomendações Técnicas (RT), Diretrizes de Revisão/Auditoria (DRA) e Interpretações da Comissão Técnica das Normas pela OROC, as ISA eram consideradas referencial normativo suplementar. Após o novo EOROC (1º de janeiro de 2016) as bases para opinião de auditoria passaram a ser obrigatoriamente as ISA e outras normas de âmbito nacional (ex.: mapas de despesas de investimentos, créditos incobráveis).

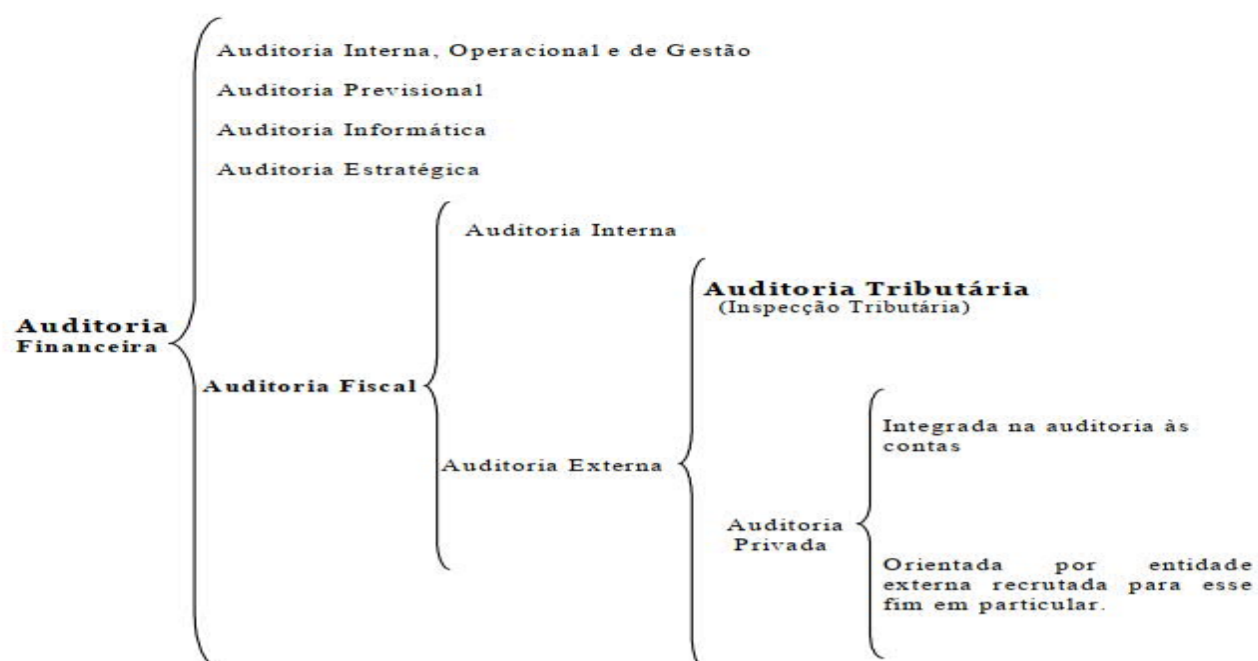
### **1.3 A auditoria**

*“A auditoria tanto na área pública quanto na área privada é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial, com o objetivo de atestar sua validade sobre determinado dado”.* (Attie, 2000).

O autor considera que tanto a privada quanto a pública possuem a mesma base, ou seja, os procedimentos aplicados a uma podem igualmente ser utilizados para outra com o objetivo de alcançar as necessidades específicas de cada âmbito. A auditoria, seja ela pública ou privada, além de identificar a eficácia dos procedimentos e os possíveis erros, fazendo com que continuem caminhando de forma efetiva no que diz respeito à administração, também contribui para a credibilidade que essas organizações têm no ambiente externo.

A nível figurativo de acordo com abordagem conceptual de Arens (2001) cito por Bastos (2014), tem-se o seguinte Posicionamento da AT, sem prejuízo das demais concepções existentes:

Figura 2- Posicionamento da AT



Fonte: Bastos (2004)

Da figura pode-se concluir que a auditoria tributária (inspeção tributária) é uma auditoria externa tal como a auditoria financeira, que está incluída na auditoria pública.

Relativamente a auditoria fiscal, de acordo com a figura acima é desta que surge a inspeção tributária como auditoria externa. Existem algumas abordagens que consideram que Auditoria fiscal e a inspeção tributária como sendo independente uma da outra, no entanto consideram que ambas possuem campos que se intersectam sem que uma esteja necessariamente integrada na outra.

### 1.3.1 Conceito de auditoria Financeira

De acordo com alguns autores a Auditoria pode ser definida de seguinte maneira:

Segundo Costa (2017) relativamente “à auditoria financeira podemos, pois, afirmar que esta tem como objeto as asserções subjacentes às demonstrações financeiras e como objetivo a expressão de uma opinião sobre estas por parte de um profissional competente e independente.”

Para Edward Stamp e Maurice Moonitz (1978), “uma auditoria é um exame independente, objetivo e competente de um conjunto de demonstrações financeiras de uma entidade, juntamente com toda a prova de suporte necessária, sendo conduzida com a intenção de exprimir uma opinião informada e fidedigna, através de um relatório escrito, sobre se as demonstrações financeiras apresentam apropriadamente a posição

*financeira e o progresso da entidade, de acordo com normas de contabilidade geralmente aceites”*

De acordo com Nabais (1993) auditoria pode ser definida como “...*um exame sistemático das demonstrações económicas e financeiras (Balanço analítico, Demonstração de resultados líquidos, Anexo, etc.) de uma empresa e ainda dos registos e operações efetuados, com a finalidade de verificar se estão de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceites, com as políticas estabelecidas pela direção e com qualquer outro tipo de exigências legais ou voluntariamente aceites.*”

Em 2009, a IFAC, através da ISA 200, refere que “*a finalidade de uma auditoria é aumentar o grau de confiança dos destinatários das demonstrações financeiras*”.

Duarte (2010) afirma que “*a auditoria deixa cada vez mais de ser uma atividade somente com o objetivo de fiscalização, para ser mais participativa no desempenho empresarial, tendo um papel importante de apoio em toda a cadeia produtiva, financeira, contabilística e de processos. Assim, assiste-se à mudança do conceito de gasto para investimento, na contratação deste serviço.*”

Das várias definições apresentadas pode-se constatar que a auditoria financeira, também designada por auditoria externa, não é fácil de definir dada a sua extensa aplicação e abrangência e de acordo com as mesmas é ainda possível afirmar que essa é considerada como um investimento que aumenta o nível de segurança e fiabilidade da informação financeira.

### 1.3.2 Processo e Procedimentos da Auditoria Financeira

De forma a enquadrar o processo de auditoria, apresenta-se a seguinte figura:

Figura 3 - Processo de Auditoria



Fonte: Costa (2017)

O trabalho de auditoria inicia com a obtenção da Carta de Compromisso, que segundo Knechel *et al* (2007) é tida como o plano preliminar com dois grandes objetivos. O primeiro, o de conhecer o cliente de forma a obter informações básicas sobre o cliente e o segundo, identificar as áreas mais significativas que vão requerer especial atenção durante a auditoria.

A fase do planeamento é tida como um processo contínuo da auditoria e deve ser responsiva a mudanças significativas nas circunstâncias e condições. Este deve ser atualizado pelo auditor no curso da auditoria. A **ISA 300** refere que “*planear uma auditoria envolve estabelecer uma estratégia global de auditoria para o trabalho e desenvolver um plano de auditoria.*”.

Neste sentido o objetivo do auditor é o de planear a auditoria de maneira a que esta seja executada eficaz e tempestivamente de forma a reduzir o risco de auditoria.

Ainda de acordo com a mesma ISA o planeamento favorece a auditoria no sentido em que:

- Ajuda o auditor a dedicar atenção apropriada às áreas relevantes da auditoria;
- Ajuda o auditor a identificar e resolver os potenciais problemas em tempo oportuno;

- Ajuda o auditor a organizar e gerir devidamente o trabalho de auditoria, para que seja executado de maneira eficaz e eficiente;
- Ajuda a selecionar membros da equipa de trabalho com capacidade e competências apropriadas para responder aos riscos antecipados e a afetar adequadamente o trabalho aos mesmos;
- Facilita a orientação e supervisão dos membros da equipa de trabalho e revisão de trabalho;
- Apoia, quando aplicável, a coordenação dos trabalhos por auditores de componentes e por peritos;

Nesta ISA estão expostas as atividades preliminares de trabalho, atividades de planeamento, documentação e considerações adicionais de trabalhos de auditoria iniciais relativas ao planeamento em auditoria.

Para a fase de identificação de áreas materiais e avaliação de riscos tem-se a **ISA 315** que define objetivo do auditor o de “... *identificar e avaliar os riscos de distorções material devido a fraude ou a erro, ao nível das demonstrações financeiras e ao nível de seu controlo interno, proporcionando assim um base para conceber e implementar respostas aos riscos de distorção material avaliados*”

Para aplicabilidade desta ISA são apresentadas as seguintes definições:

- **Asserções**- declarações prestadas pelo órgão de gestão de forma explícita ou outra, que são incorporadas nas DF e usadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de distorções materiais que podem ocorrer;

9 Asserções a considerar para avaliar potenciais distorções materiais:

Asserções sobre transações (DR) e divulgações relacionadas (anexo)

Ocorrência – todas as transações registadas foram realizadas (1)

Plenitude – todas as transações foram registadas (2)

Rigor – todas as transações foram registadas pelo valor correto (3)

Corte – todas as transações foram registadas no período correto (4)

Classificação – todas as transações foram classificadas nas contas corretas (5)

Apresentação – todas as transações estão apresentadas nas rubricas corretas (6)

Asserções sobre saldos de contas (Balanço) e divulgações relacionadas (anexo)

Existência – ativos/passivos/instrumentos de capital próprio existem (7)

Direitos e obrigações – Ativos correspondem a direitos e passivos a obrigações (8)

Valorização – mensuração adequada, nomeadamente mensuração subsequente (9)  
Estão incluídas, também, as asserções de classificação, plenitude e apresentação a nível de saldos de contas e divulgações relacionadas.

- **Controlo Interno-** processo concebido, implementado e mantido pelos encarregados da governação, órgão de gestão e outro pessoal para proporcionar segurança razoável acerca da consecução dos objetivos de uma entidade com respeito à fiabilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações e cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis.
- **Risco de negócio:** resultante de condições, acontecimentos, circunstâncias, ações ou inações significantes que possam afetar adversamente a capacidade de uma entidade atingir os seus objetivos e executar as suas estratégias, ou para fixar objetivos e estratégias não apropriados.
- **Risco significativo:** risco de distorção material identificado e avaliado que, no julgamento do auditor, exige uma consideração especial no âmbito da auditoria.

Devem ser feitos procedimentos de avaliação de risco que sirvam como base a identificação e avaliação de risco de distorção material ao nível das demonstrações financeiras e ao nível de asserção. Mas esses procedimentos por si só não constituem prova de auditoria suficiente e apropriada para a base da opinião de auditoria, os procedimentos de avaliação de risco devem incluir:

- a) Indagação ao órgão, a indivíduos apropriados da função de auditoria interna (se existir), e as outras pessoas da entidade que, no julgamento do auditor possam ter informação que ajude a identificar os riscos de distorção material devido a fraude ou erro;
- b) Procedimentos analíticos;
- c) Observação e inspeção.

Assumindo que as restantes ISA estão em cumprimento e dado o espoco de estudo, pretende-se desenvolver pontos como **a prova, materialidade, risco e julgamento profissional** em auditoria financeira no sentido em que estes estão relacionados com o recurso aos procedimentos de auditoria por parte da AT.

## **Prova de Auditoria**

Na realização de uma auditoria o auditor deve conceber e executar procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias para a finalidade de obter prova de auditoria suficiente e apropriada. (ISA 500)

A prova de auditoria na **ISA 500** é definida como a *“informação usada pelo auditor para chegar às conclusões sobre as quais baseia a sua opinião. A prova de auditoria inclui não só a informação contida nos registos contabilísticos subjacentes às demonstrações financeiras, mas também outras informações”*

A suficiência da prova é a *“...medida da quantidade da prova de auditoria. A quantidade da prova de auditoria necessária é afetada pela avaliação pelo auditor dos riscos de distorção material e também pela qualidade de tal prova de auditoria”*. Ou seja, a relevância e a credibilidade da prova em proporcionar apoio na confirmação das asserções a classes de transações, a acontecimentos durante o período, a saldos de contas no final do período e à apresentação e divulgação ou para detetar distorções nas mesmas. (Costa 2017)

Ainda na mesma ISA é concedido que para uma prova de auditoria seja considerada suficiente e apropriada *“o auditor deve conceber e executar procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias para a finalidade de obter prova de auditoria suficiente e apropriada”*. A apropriação da prova é *“a medida da qualidade da prova de auditoria, ou seja, a sua relevância e a sua fiabilidade em dar suporte às conclusões em que se baseia opinião do auditor”*

São definidos como procedimentos de auditoria para obter Prova de Auditoria os seguintes:

- a) Procedimentos de avaliação do risco; e
- b) Procedimentos de auditoria adicionais, os quais compreendem:
  - i. testes aos controlos, quando exigidos pelas ISA ou quando o auditor entendeu decidir aplicá-los; e
  - ii. procedimentos substantivos, incluindo testes de detalhes (de classes de transações, de saldos de contas e de divulgações) e procedimentos analíticos substantivos.

## **Materialidade em Auditoria**

Os principais conceitos de materialidade em auditoria as demonstrações financeiras são a Materialidade de planejamento (MG) e a de execução (ME).

*“Ao planejar a auditoria, o auditor faz julgamentos acerca da dimensão das distorções que serão consideradas materiais. Estes julgamentos proporcionam uma base para: (a) Determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de avaliação do risco; (b) Identificar e avaliar os riscos de distorção material; e (c) Determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais. Abaixo da qual as distorções não corrigidas, individualmente ou em conjunto, serão sempre consideradas imateriais.”*

Na definição da estratégia global de auditoria, segundo a ISA 320, deve-se *“determinar a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo. Se, nas circunstâncias específicas da entidade, existirem uma ou mais classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações relativamente às quais se possa pensar que as distorções de quantias inferiores à materialidade para as demonstrações financeiras como um todo irão influenciar as decisões económicas de utentes tomadas com base nas demonstrações financeiras, o auditor deve também determinar o nível ou níveis de materialidade a aplicar a essas classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações.”*

Relativamente a ME a mesma ISA cita que *“o auditor deve determinar a materialidade de execução para efeito da avaliação dos riscos de distorção material e da determinação da natureza, oportunidade e extensão de procedimentos adicionais de auditoria.”*

Estas materialidades devem ser revistas ao longo da auditoria no sentido que se o auditor tomar conhecimento de alguma informação que alterasse a quantia definida inicialmente.

Assim, *“o auditor deve incluir na documentação de auditoria as seguintes quantias e os fatores considerados na sua determinação:*

- (a) materialidade para as demonstrações financeiras como um todo;*
- (b) Se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações;*
- (c) A materialidade de execução; e (d) Qualquer revisão das alíneas (a)-(c) à medida que a auditoria for avançando”.*

A definição dada para materialidade na ISA 300 refere que a informação é material se a sua distorção ou omissão puder influenciar as decisões dos seus utilizadores tendo por base as demonstrações financeiras.

A materialidade é de carácter quantitativo e qualitativo, no seu cálculo devem ser consideradas circunstâncias particulares a cada entidade. Para um bom seguimento dos trabalhos de auditoria a materialidade deve ser revista como um todo no decorrer da auditoria.

É referido nas normas que a materialidade pode ser analisada por áreas, sendo que nesse caso, o termo mais indicado não será “materialidade”, mas sim “erro tolerável”, ou seja, o nível de distorções que o auditor está disposto a aceitar, sem que altere a sua opinião.

Embora não havendo uma métrica de cálculo para a definição da MG e ME, existem alguns indicadores de referência tal como se mostra na tabela abaixo para o cálculo da MG, considerando que o cálculo da materialidade terá de ser ajustado à realidade e risco de auditoria avaliado em cada entidade.

A escolha de determinado indicador em detrimento dos restantes, depende da análise feita pelo auditor das condições específicas, tais como por exemplo o conhecimento do negócio, ou a estabilidade ao longo do tempo de cada um dos indicadores.

*Tabela 8 - Indicadores de Referência*

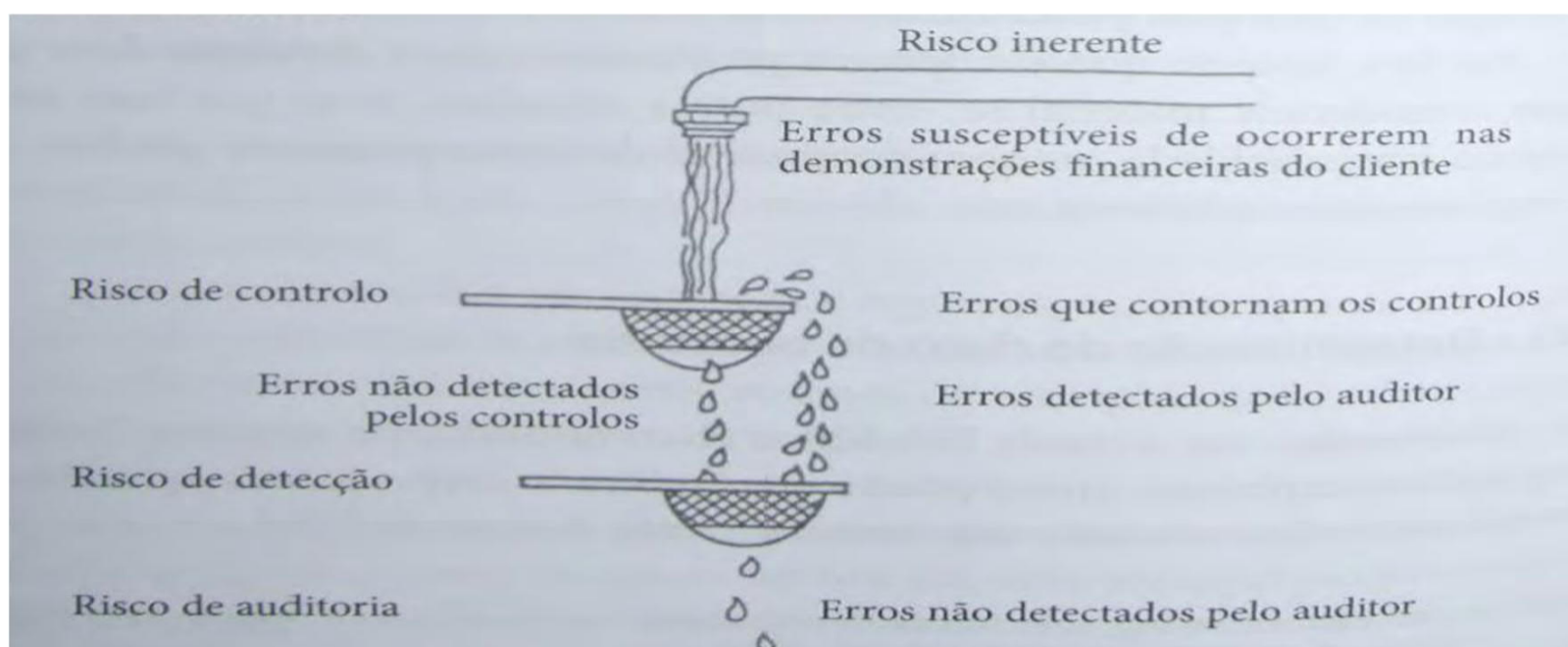
Indicador de Referência	Intervalo	
	Inferior	Superior
Resultado antes de imposto	5%	10%
Volume de negócios	0,5%	2%
Total do Ativo	1%	2%
Total do Ativo Corrente	5%	10%
Total do Capital Próprio	1%	5%
Total do Passivo Corrente	5%	10%

Fonte: Costa (2017)

## Risco de Auditoria

A seguinte figura de *Hays et al* (2015) apresentada por Costa (2017) ilustra o funcionamento do risco de auditoria:

Figura 4-Como funciona o Risco de auditoria



Fonte: Costa (2017)

O risco de auditoria citado na ISA 320 e 200 é definido como “o risco de o auditor expressar uma opinião de auditoria inapropriada quando as DF estão materialmente distorcidas”. Esse é tido como função do **risco de distorção material** e do **risco de detecção**. O primeiro pode existir em dois níveis, ao nível global das DF (afeto a todas DF e muitas asserções) e a nível de asserção para classes de transações, saldos de contas e divulgações.

A nível de asserção existem dois componentes:

1. Risco inerente – é a suscetibilidade de que uma asserção poder estar materialmente distorcida, individualmente ou quando agregada com outras distorções, antes de se tomar em consideração quaisquer controlos relacionados.
2. Risco de controlo – risco apresentado numa asserção que possa ser material e não evitado ou detetado e corrigido tempestivamente pelo controlo interno da entidade. (Costa 2017)

Relativamente a segunda componente, **risco de detecção**, é o risco de o auditor não detetar distorções materiais ao longo da auditoria através da realização dos testes e procedimentos de auditoria.

## Procedimentos de Auditoria financeira

Costa (2017) define os procedimentos de auditoria com sendo “*os procedimentos que se referem, pois, especificamente aos métodos ou técnicas usadas pelos auditores na realização do seu exame, (...) ou seja, são passos detalhados que se incluem na investigação do auditor. (...) Os procedimentos de auditoria podem variar de trabalho para trabalho de forma a se ajustarem às circunstâncias específicas de cada caso. Os procedimentos estabelecem-se, portanto, de acordo com o julgamento que o auditor faz do trabalho a desenvolver, dependendo a extensão da sua aplicação não só da forma como estão implementados os sistemas contabilístico e de controlo interno existentes na empresa objeto da auditoria como também da sua eficácia*”

Assim, os procedimentos de auditoria são um conjunto de técnicas e métodos utilizados pelo auditor com o objetivo de obter prova suficiente e apropriada que fundamentem a opinião de auditoria expressa do relatório de auditoria. Estas podem ser classificadas como (Cordeiro 2011):

**Testes de observância/controles:** relacionados com a validação da existência, efetividade e continuidade dos controlos internos;

**Testes substantivos:** relacionados com os exames de saldos, tendo por objetivo a obtenção de evidências quanto à suficiência, exatidão e validade das informações contabilísticas da entidade.

De acordo com Silva (2012) na tabela seguinte são apresentados de forma sucinta os exemplos de procedimentos de auditoria aprofundados nas ISA, de forma adaptada ao Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados:

*Tabela 9 - Procedimentos de auditoria*

<b>Procedimento</b>	<b>Descrição</b>	<b>Observações</b>
Procedimentos de avaliação do risco. Ref. ISA 315	Visam obter uma compreensão da entidade, e do seu ambiente, incluindo o controlo interno da entidade, para identificar e avaliar os riscos de distorção material, quer devido a fraude ou a erro, aos níveis de demonstração financeiras e de asserção.	Conceito genérico – natureza da aplicação do procedimento.

Procedimentos substantivos Ref. ISA 330	Visam detetar distorções materiais ao nível de asserção. Os procedimentos substantivos compreendem: (i) Testes de pormenor (de classes de transações, saldos de conta, e divulgações), e (ii) Procedimentos analíticos substantivos.	Conceito genérico – natureza da aplicação do procedimento.
Teste aos controlos Ref. ISA 330	Concebidos para avaliar a eficácia operacional dos controlos na prevenção, ou deteção e correção, de distorções materiais ao nível de asserção.	Conceito genérico – natureza da aplicação do procedimento.
Procedimentos analíticos Ref. ISA 520	Apreciações da informação financeira pela análise de relações plausíveis não só entre dados financeiros como também não-financeiros. Englobam também a investigação sobre flutuações/relações identificadas que sejam inconsistentes com outra informação relevante ou que defiram de valores esperados numa quantia significativa.	Utilizados perto do final da auditoria para verificar a consistência entre o conhecimento obtido acerca da entidade e as demonstrações financeiras, no intuito de ajudar à formação da opinião do auditor. Pode ser, também, um tipo de procedimento, se usado ao nível da asserção para obtenção de prova. São também utilizados na fase de planeamento.
Confirmação Externa	Visa obter resposta direta escrita ao auditor por um terceiro, em papel, por meio eletrónico ou por outro meio.	Tipo de procedimento.
Indagação	Procura de informação – interna ou externa – junto de pessoas conhecedoras.	Tipo de procedimento.
Inspeção	Exame de registos, de documentos – internos ou externos – em papel ou na forma eletrónica ou exame físico de ativos.	Tipo de procedimento.
Observação	Observação de um processo ou procedimento que está a ser executado por outros.	Tipo de procedimento.
Recálculo	Visa a verificação do rigor matemático de documentos ou registos.	Tipo de procedimento.
Reexecução	Consiste na execução, pelo auditor independente, de procedimentos ou	Tipo de procedimento.

	<p>controles que foram originariamente executados como parte dos controles internos da entidade.</p>	
--	--	--

Fonte: Silva (2012)

### **Julgamento Profissional**

O julgamento profissional está presente em várias etapas de auditoria, a ISA 200 refere que *“O auditor deve exercer julgamento profissional ao planejar e executar uma auditoria de demonstrações financeiras”*

O **julgamento profissional** é assim definido *“como a aplicação de estágio, conhecimentos e experiência relevantes, dentro do contexto proporcionado por normas de auditoria, de contabilidade e de ética, ao tomar decisões fundamentadas acerca de cursos de ação que sejam apropriados nas circunstâncias do trabalho de auditoria”*. (Alves 2014)

O julgamento profissional é necessário em particular no que respeita a decisões sobre (ISA 200):

- A materialidade e o risco de auditoria.
- A natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria usados para satisfazer os requisitos das ISA e recolher prova de auditoria.
- A verificação de que foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada e da necessidade de fazer mais alguma coisa para atingir os objetivos das ISA e, assim, os objetivos gerais do auditor.
- A avaliação dos julgamentos efetuados pela gerência na aplicação pela entidade do referencial de relato financeiro aplicável.
- A elaboração de conclusões baseadas na prova de auditoria obtida, como, por exemplo, a avaliação da razoabilidade das estimativas feitas pela gerência na preparação das demonstrações financeiras

### **1.3.3 Conceito, Processo e Procedimentos de Auditoria Tributária**

De acordo com Canedo *et al* (2007) cito por Silva (2012) *“o modelo operacional da inspeção tributária com vista à prossecução dos seus objetivos, divide-se nas seguintes*

*funções principais: análise declarativa, investigação da fraude, prospeção e auditoria. No que concerne à função de auditoria referem que os seus objetivos são a análise de contabilidades organizadas, através da verificação substantiva dos elementos de suporte (livros, registos e documentos), com recurso a técnicas próprias, tendo em vista a validação dos atos declarativos e a sua correspondência às transações efetivamente praticadas e à situação económica e patrimonial dos contribuintes.”*

A auditoria quando feita pela AT segue procedimentos de inspeção tributária. Essa leva a cabo uma inspeção aos tributos de acordo com art.º 2 do (RCPITA).

O RCPITA foi introduzido pelo Decreto-lei n.º 413/98 de 31 de dezembro onde é reconhecido “*o carácter fundamental do procedimento da inspeção tributária para evolução e reforma do sistema fiscal português, nomeadamente no que respeita à luta contra a fraude fiscal com a consequente correção das injustiças fiscais*”

Os procedimentos inspeção tributária previsto no RCPITA têm como base os seguintes princípios:

- 1) Princípio da verdade material – descoberta da verdade (art.º 6 do RCPITA);
- 2) Princípio da proporcionalidade – as ações devem ser integradas no seu âmbito, adequadas e proporcionais aos seus objetivos (art.º 7 do RCPITA);
- 3) Princípio da contraditória – obedecer o contraditório (art.º 8 do RCPITA);
- 4) Princípio da cooperação – dever mútuo de cooperação entre a inspeção tributária, sujeitos passivos e demais obrigados tributários (art.º 9 e 10 do RCPITA)
- 5) E o da não impugnabilidade dos atos – os atos de inspeção não podem ser impugnados (art.º 11 do RCPITA)

O RCPITA veio para sistematizar e regulamentar a inspeção tributária, estando nele definidos os princípios e regras aplicáveis aos atos de inspeção. Esse diploma está dividido em duas partes, nomeadamente:

Parte I – Procedimentos de Inspeção tributária (do art.º 1 ao 43º)

Parte II – Marcha do procedimento de Inspeção (do art.º 44 ao 64º)

O procedimento de inspeção é classificado, no art.º 12 do diploma supracitado, quanto à sua finalidade:

- comprovação e verificação das obrigações tributárias; e

- cumprimento dos deveres legais de informação.

Quanto ao lugar de realização do procedimento pode classificar-se em (art.º 13 RCIPTA):

- 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.

O processo de inspeção/ Auditoria Tributária apresenta a seguinte estrutura:

*Tabela 10 - Processo de Inspeção/ Auditoria tributária*

<b>Fase</b>	<b>Abrangência</b>
1. Planeamento A. Avaliação do risco de incumprimento fiscal	Identificação de riscos específicos através da análise da informação financeira e fiscal. Avaliação do risco inerente através do conhecimento do negócio e da proatividade fiscal. Avaliação do risco de controlo interno através da compreensão do sistema contabilístico, do sistema de controlo interno e do ambiente de controlo.
1. Planeamento B. Plano de abordagem	Definição da estratégia de abordagem à auditoria considerando o risco de incumprimento fiscal. Identificação das áreas contabilístico-fiscais e de outras matérias pertinentes para a auditoria
1. Planeamento C. Programação do Trabalho	Definição de objetivos específicos de auditoria por áreas de risco – determinadas no plano de risco. Definição de procedimentos de auditoria por objetivo específico.
2. Execução	Realização dos procedimentos de auditoria para obtenção de prova e retirar conclusões por área contabilístico-fiscal.
3. Relato	Apurar as correções e fundamentar as mesmas com meios de prova persuasivos. Elaborar o projeto de correções e enviar o mesmo para audição prévia do contribuinte e após essa diligência processual emitir o relatório final.

**Fonte: Silva (2012)**

Nos termos do art.º 44 do diploma, é apresentado a preparação, programação e planeamento do procedimento de inspeção, no seu nº1 prevê que “*O procedimento de inspeção é previamente preparado, programado e planeado tendo em vista os objetivos a serem alcançados*”. O planeamento de inspeção é previsto no art.º 23 do RCPITA onde no seu nº 1 prevê que “*Sem prejuízo da possibilidade de realização de outras ações de*

*inspeção, a atuação da inspeção tributária obedece ao Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira (PNAITA)”*

Esse deve ser revisto ao longo da sua execução por proposta fundamentada da Direção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária (DSPCIT) – Cfr. nº5 do mesmo artigo.

A identificação dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários a inspecionar no procedimento de inspeção está prevista no art.º 27 do RCPITA.

No que refere a **avaliação do risco**, de acordo com Canedo *et al* (2007) cito por Silva (2012) “*a análise global da coerência dos registos contabilísticos e fiscais e a identificação dos riscos específicos decorrentes dessa análise é efetuada através de uma revisão analítica global à informação financeira e fiscal*”. A partir do referido por Canedo conclui-se que o processo inspetivo é direcionado para **obtenção de prova** que permitirá fundamentar as conclusões da inspeção de facto e de direito (art.º 62 do RCPITA).

Concernente a **materialidade**, conforme definida na Auditoria financeira nos atos de inspeção não é aplicável no contexto do procedimento de inspeção tributária.

Assim, de acordo com o art.º 87 da Lei geral tributária (LGT) nos casos em que não seja possível a comprovação da quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto, a AT aplicará métodos indiretos de tributação.

Por sua vez, o art.88.º da LGT, refere situações que podem legitimar o recurso a métodos indiretos de tributação pela AT:

*a) Inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade ou declaração, falta ou atraso de escrituração dos livros e registos ou irregularidades na sua organização ou execução quando não são supridas no prazo legal, mesmo quando a ausência desses elementos se deva a razões acidentais;*

*b) Recusa de exibição da contabilidade e demais documentos legalmente exigidos, bem como a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação;*

*c) Existência de diversas contabilidades ou grupos de livros com o propósito de simulação da realidade perante a administração tributária e erros e inexatidão na contabilidade das operações não supridos no prazo legal;*

*d) Existência de manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado de bens ou serviços, bem como de factos concretamente identificados através dos quais seja patenteada uma capacidade contributiva significativamente maior do que a declarada.*

Para a prossecução dos fins da Inspeção Tributária, o art.º 29 do RCPITA prevê os seguintes procedimentos de inspeção:

*a) Examinar quaisquer elementos dos contribuintes que sejam suscetíveis de revelar a sua situação tributária, nomeadamente os relacionados com a sua atividade, ou de terceiros com quem mantenham relações económicas e solicitar ou efetuar, designadamente em suporte magnético, as cópias ou extratos considerados indispensáveis ou úteis;*

*b) Proceder à inventariação física e avaliação de quaisquer bens ou imóveis relacionados com a atividade dos contribuintes, incluindo a contagem física das existências, da caixa e do imobilizado, e à realização de amostragens destinadas à documentação das ações de inspeção;*

*c) Aceder, consultar e testar os sistemas informáticos dos sujeitos passivos e, no caso de utilização de sistemas próprios de processamento de dados, examinar a documentação relativa à sua análise, programação e execução, mesmo que elaborados por terceiros;*

*d) Consultar ou obter dados sobre preços de transferência ou quaisquer outros elementos associados ao estabelecimento de condições contratuais entre sociedades ou empresas nacionais ou estrangeiras, quando se verifique a existência de relações especiais nos termos do n.º 4 do artigo 58.º do Código do Imposto sobre o Rendimento as Pessoas Coletivas;*

*e) Tomar declarações dos sujeitos passivos, membros dos corpos sociais, técnicos oficiais de contas, revisores oficiais de contas ou de quaisquer outras pessoas, sempre que o seu depoimento interesse ao apuramento dos factos tributários;*

*f) Controlar, nos termos da lei, os bens em circulação;*

g) Solicitar informações às administrações tributárias, estrangeiras, no âmbito dos instrumentos de assistência mútua e cooperação administrativa internacional.

Tais procedimentos representam fundamento legal que permite o recurso, legítimo, a procedimentos de auditoria financeira (art.º 57 do RCIPTA).

### 1.3.4 Auditoria Tributária e a Auditoria financeira

Na tabela seguinte, de Basto (2004), são apresentadas as diferenças entre a auditoria financeira e a tributária a nível de objetivo, regulamento da profissão, nível de acesso a informação, oportunidade, fontes de informação, documentação de trabalho, procedimentos e relatórios:

Tabela 11- Auditoria financeira vs. Auditoria Tributária

	Auditoria Financeira	Auditoria Tributária
Objectivo	Avaliar se as contas se as demonstrações financeiras expressam, em todos os aspectos significativos, a imagem fiel do património, dos resultados e dos recursos obtidos e aplicados pela entidade auditada.	Determinar se a matéria colectável declara pela entidade auditada está de acordo com os critérios legais estabelecidos.
	Existem circunstâncias em que é possível não emitir opinião.	Dever-se-à emitir uma opinião em qualquer circunstância, geralmente consubstanciada em correcções à matéria colectável
Regulamentos da profissão	<ul style="list-style-type: none"> <li>➢ O Estatuto do Revisor Oficial de Contas (Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de Novembro);</li> <li>➢ Código de Ética e Deontologia Profissional dos Revisores Oficiais de Contas (Publicado no Diário da República, III Série, n.º 297, de 26 de Dezembro de 2001).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➢ RCPIT (Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de Dezembro).</li> <li>➢ Regulamento de Inspeção Tributária – Inspeções a pedido do SP (Decreto-Lei n.º 6/99)</li> </ul> <p>↳ Subordinados à LGT.</p>
Nível de acesso a informação interna	Existe um acesso amplo à informação económico-financeira, na medida em que prevalece uma cooperação profissional, baseada na contratação de serviços e materializados na carta de compromisso, assim como o acesso aos mecanismos de controlo interno implementados pela empresa.	Existem maiores barreiras no acesso à informação económico-financeira e aos mecanismos de controlo interno implementados.
Oportunidade	A sua actuação não se restringe a prazos ou períodos, podendo realizar-se à medida que forem ocorrendo os factos patrimoniais.	A sua actuação procede-se de forma orientada, definida num período de tempo, restringida a uma categoria de imposto ou de acção polivalente e normalmente partindo das declarações fiscais.
Fontes de informação	A obtenção de informação de entidades terceiras é restrito, vinculando-se normalmente aos bancos.	A obtenção de informação proveniente de entidades terceiras é ampla.
	As fontes de informação circunscrevem-se, grosso modo, a dados internos da empresa.	Existe a possibilidade de cruzamento de dados com declarações apresentadas por outros contribuintes e acesso a bases de dados de informação vasta.
Documentação de trabalho	Papeis de trabalho	Diligências
	Relatórios de auditoria	Relatório de Inspeção
Procedimentos	Conciliações globais, limitadas a dados da própria entidade.	Conciliações globais com dados da própria entidade e dados fornecidos por outros contribuintes.
	Confirmações com terceiros limitadas.	Confirmações com terceiros amplas.
Relatórios	<p><i>ROC</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Certificação legal das contas;</li> <li>– Certificação das contas;</li> <li>– Relatório e Parecer do Conselho Fiscal;</li> <li>– Relatório anual sobre a fiscalização efectuada;</li> <li>– Relatórios periódicos sobre a actividade;</li> </ul> <p><i>Outros auditores externos</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Parecer sobre as contas</li> </ul> <p><i>Auditores internos</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>–Relatórios periódicos sobre a actividade (Guimarães, 1998)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➢ Relatório de inspeção.</li> <li>➢ Relatório de situação.</li> </ul>

Fonte: Bastos (2004)

Desta concluir-se que o objetivo da auditoria financeira integra o da AT. Como citado, no art.º 57 do RCIPTA, é definido que “*nos atos de inspeção podem ser utilizadas, quando aplicáveis, técnicas de auditoria contabilísticas*”

## **1.4 Fraude e evasão fiscais**

### **1.4.1 Fraude**

Existem diversas definições para a fraude fiscal, frequentemente citada apenas como fraude, na maioria associadas à obtenção do lucro através do logro e, quase sempre, envolve vantagens para uns e danos materiais para outros e tem dimensão económica (Lopes e Hog,2005).

A definição dada pelo IIA para a fraude apresenta-se como: “*Qualquer ato ilegal caracterizado por um engano intencional, ocultação ou violação de confiança*”

Na ISA 240, a Fraude é definida como “*um ato intencional por um ou mais indivíduos entre a gerência, os encarregados da governação, os empregados ou terceiros, envolvendo o uso de enganar para obter uma vantagem injusta ou ilegal*”.

Sem prejuízo das demais abordagens, a teoria do Triângulo de Fraude apresenta três pilares que podem levar os contribuintes a cometer atos de fraude (Cressey, 1993):

**Incentivos/pressão** - Incentivo ou pressão da gestão ou de outros para provocar erros materiais nas declarações ou resultados fiscais;

**Oportunidade** - Circunstâncias que propiciam a oportunidade de provocar erros materiais nas declarações ou resultados fiscais;

**Atitude/racionalização** - Atitude, carácter ou conjunto de valores éticos que permitem que um ou mais indivíduos cometam intencionalmente atos ilegais ou, uma situação na qual os indivíduos sejam levados a equacionar cometer um ato ilegal (pressão para que se atinjam determinadas metas ou resultados).

Figura 5- Triângulo da Fraude



Fonte: Elaboração própria, 2021

#### ***1.4.1.1 Fraude nas demonstrações financeiras e na informação financeira***

O âmbito de estudo em causa foca-se na fraude nas demonstrações financeiras e na informação financeira. Assim, no seguinte ponto apresentou-se essas tipologias de fraude.

A fraude nas DF centraliza-se numa tentativa deliberada de enganar os usuários através de distorções materiais nas DF. (Rezaee, 2005)

Ações fraudulentas na Informação financeira resultam de incentivos e oportunidades ambientais, institucionais e individuais, a combinação desses incentivos e oportunidades pode levar a que os responsáveis pela elaboração do relato financeiro o apresentem de forma menos credível. (Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting, 1987).

Em estudos feitos pela *Treadway Commission* é defendida a ideia de que essas tipologias de fraude resultarem de pressões e oportunidades, que por sua vez encorajam indivíduos e empresas a elaboração de relatórios financeiros fraudulentos.

A Fraude nas demonstrações financeiras pode ser dividida em 4 categorias, segundo Rezaee (2005):

- *Omissão de dados, isto é, a ausência de algumas informações relevantes nas demonstrações contabilísticas, que deviam estar lá contidas;*
- *A alteração de algumas informações nas demonstrações financeiras, que assim passam a não corresponder à verdadeira versão dos factos;*

- *Invenção de informações, traduzida na adição de informações às demonstrações financeiras, que na realidade não aconteceram;*
- *Má aplicação deliberada das regras, ou seja, quando os gestores quebram, deliberadamente, as regras contabilísticas estipuladas.*

#### **1.4.2 Evasão fiscal**

A liberdade de circulação dos fatores de produção, o direito de estabelecimento, o desaparecimento de fronteiras fiscais, os níveis de fiscalidade não enquadrados com o panorama económico, as divergências patentes na aplicação dos normativos fiscais e o sentimento de impunidade concernente à infração fiscal conduzem a uma conjuntura propícia à geração do fenómeno designado de evasão e a sua respetiva intensificação. (Pires, 2018)

De acordo com o evidenciado por Nabais (2019), o termo evasão fiscal representa um conceito de âmbito amplo, incorporando quer a **evasão lícita** – elisão fiscal, decorrente do seguimento de uma norma alternativa com o intuito de evitar maiores níveis de tributação, quer a **evasão ilícita** – evasão fiscal no sentido estrito, que consiste numa violação intencional da lei.

Note-se que, independentemente da natureza dos meios utilizados, a finalidade da evasão é ilícita visando a alteração do resultado fiscal por intermédio da minimização ou eliminação da carga fiscal. Como tal, compreende-se o seu objetivo não ser desejado pela AT.

Nesse seguimento, a evasão fiscal pode assumir três formas distintas: simulação de contratos, fraude fiscal ou abuso de direito. Nos termos do artigo 39.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária (LGT), quando perante simulação de negócio jurídico, a tributação recai sobre o negócio jurídico real. Concomitantemente, nos termos do artigo 103.º, n.º 1 do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), considera-se fraude fiscal os atos ilegítimos cometidos com o propósito de obter benefícios fiscais indevidos ou outras vantagens que produzam efeitos negativos sobre as receitas tributárias. Salienta-se como ato ilegítimo a não apresentação ou alteração de factos patrimoniais para efeitos de declarações fiscais. Por sua vez, o abuso de direito ocorre quando se verifica o recurso a meios fraudulentos para amplificar o âmbito das vantagens fiscais previamente concedidas pelo legislador,

resultando na obtenção de benefícios fiscais que, caso contrário, não seriam alcançados (artigo 38º LGT).

Transpondo o fenómeno de evasão fiscal para o contexto internacional, considera-se a manipulação do resultado fiscal possibilitada pela contraposição de normas fiscais de ordenamentos jurídicos específicos com o estipulado nas convenções internacionais, sendo selecionada para aplicação aquela que se verifica mais favorável à situação do sujeito passivo. A viabilidade deste procedimento centra-se, em grande parte, nas discrepâncias existentes entre níveis de tributação e critérios utilizados para determinar a residência e a fonte. Assim, assiste-se ao controlo dos elementos de conexão em função de cada circunstância. (Pires, 2018)

A fraude fiscal é uma forma de evasão fiscal deliberada que, de um modo geral, é punível no âmbito do direito penal, o termo inclui situações de falsas declarações ou documentos falsificados intencionalmente.

De seguida (Tabela 12), tem-se a ilustração de forma sucinta a tipologia de fraude e evasão fiscais em termos práticos que se encontram divididas em dois grupos, os trabalhadores por conta de outrem e própria e as empresas, podendo ser tradicional ou agressiva:

*Tabela 12- Tipologia da Fraude e Evasão Fiscal*

<b>Tipologia de fraude e evasão fiscal</b>	
<b>Tradicional</b>	<b>Agressiva</b>
<p><b>1ª Trabalhadores por conta de outrem e própria</b>                      Incumprimento declarativo                      Deduções indevidas</p> <p><b>2ª Empresas</b>  <b>Grandes empresas:</b> na estruturação de veículos e de operações, preços de transferência e na não retenção na fonte sobre "fringe benefits".  <b>Pequenas e médias empresas:</b> registo de gastos fictícios, omissão pontual de rendimentos.  <b>Micro empresas:</b> omissão de rendimentos.</p>	<p><b>1ª Trabalhadores por conta de outrem e própria</b>                      Não declaração de rendimentos do exterior                      Mais-valias imobiliárias/mobiliárias não declaradas                      Obtenção indevida de reembolsos</p> <p><b>2ª Empresas</b>  <b>Grandes empresas:</b> faturas falsas para justificar custos não documentados  <b>Pequenas e médias empresas:</b> fraude IVA carrossel, não entrega de retenção na fonte, faturas falsas, viciação dos valores de faturação (software ou máquina registadora).  <b>Micro empresas:</b> não entrega de retenção na fonte.</p>

**Fonte:** Elaboração própria 2021, adaptado de Alves (2014)

Apesar das tipologias expostas serem as mais usuais importa frisar que os fenómenos em causa não são estáticos e cada vez mais têm surgido novas formas de fraude e evasão fiscais.

### 1.4.3 Expectation gap em auditoria

Após a explanação dos conceitos fundamentais como **Auditoria financeira, Auditoria Tributária, Fraude e Evasão fiscal** bem como os respetivos procedimentos adotados pela AT e auditores externos no combate aos últimos é importante referir o Expectation Gap existente em auditoria financeira.

O primeiro investigador no início da década de 70, Liggio (1974), a aplicar o conceito de *expectation gap* de auditoria definiu o termo como “*a diferença entre o nível de desempenho esperado tal como previsto pelo auditor independente e pelo usuário das demonstrações financeiras*”. Esse gap em auditoria é presente desde o começo de empresas de auditoria no século XXI.

De acordo com a ISA 240, aos auditores é atribuída a responsabilidade de obter uma segurança razoável: “*Um auditor que conduza uma auditoria de acordo com as ISA é responsável por obter uma segurança razoável de que as demonstrações financeiras tomadas como um todo estão isentas de distorções materiais, quer causadas por fraude quer por erro*”. A citada ISA refere ainda que “*A responsabilidade primária pela prevenção e deteção cabe não só aos encarregados da governação da entidade como à gerência*”.

O objetivo primário da auditoria financeira no início do século XX e até a década de 30 era o de deteção de fraude, a partir da década de 40 essa responsabilidade foi sendo transferida ao órgão de gestão passando os auditores externos a não assumir esta responsabilidade diretamente uma vez que com alguma facilidade os órgãos de gestão têm meios que permitem direta ou indiretamente manipular os registos contabilísticos (Vanasco, 2018).

Ao auditor incumbe a responsabilidade de condução da auditoria de acordo com as ISA de forma a obter uma **garantia razoável de fiabilidade** para emissão da opinião de auditoria sobre as DF livre de distorções materiais causadas por fraude ou erro.

## *Capítulo II – Metodologia de Investigação*



## 2.1 Fundamentação da opção metodológica

A metodologia é considerada como uma fase essencial e insubstituível num estudo investigativo, sendo esta tida como a instrumento que cria as condições apropriadas para que a pesquisa seja considerada científica. Para o mesmo o autor esta fase dependerá da natureza do problema e igualmente do nível de aprofundamento do mesmo.

O método de estudo pode ser qualitativo ou quantitativo dependendo da forma como este será abordado, Godoy (1995) estabelece a diferença entre ambos métodos:

*“Num estudo quantitativo, o pesquisador conduz seu trabalho a partir de um plano estabelecido a priori, com hipóteses claramente especificadas e variáveis operacionalmente definidas. Preocupa-se com a medição objetiva e com a quantificação dos resultados. Procura a precisão, evitando distorções na etapa de análise e interpretação dos dados, garantindo assim uma margem de segurança em relação às inferências obtidas. De maneira diversa, a pesquisa qualitativa não procura enumerar e/ou medir eventos estudados. Parte de questões ou focos de interesse amplo, que vão se definindo à medida que o estudo se desenvolve. Envolve a obtenção de dados descritivos sobre pessoas, lugares, processos interativos pelo contato direto do pesquisador com a situação estudada, procurando compreender os fenômenos segundo a perspectiva dos participantes da situação de estudo.”*

Apresentados os métodos acima, o estudo em causa enquadra-se dentro do método qualitativo. Será baseado na recolha de informação qualitativa junto de especialistas na área da auditoria (privada) e inspeção tributária(público) através de entrevista.

## 2.2 Questões de investigação

Da apresentação literária, foram levantadas as seguintes questões de investigação das quais prosseguem as respetivas hipóteses que serão validadas através do estudo empírico sobre o tema **“O Recurso a procedimentos de auditoria financeira no combate à fraude e evasão fiscais”**:

Tabela 13- Questões de investigação

Questões de investigação	Hipóteses a testar
A Autoridade Tributária recorre aos procedimentos/técnicas de auditoria financeira?	<b>H1:</b> O objetivo levado a cabo pela AT está englobado no objetivo da AF. Os procedimentos de auditoria financeira constituem um meio viável de combate à fraude e evasão fiscais.
São os procedimentos/técnicas de auditoria financeira eficazes no combate à fraude e evasão fiscais?	<b>H2:</b> O recurso aos procedimentos de auditoria é eficaz no combate à fraude e evasão fiscais.
O recurso aos procedimentos/técnicas de auditoria financeira contribuem para uma afetação melhor dos recursos no procedimento inspetivo?	<b>H3:</b> O recurso aos procedimentos/técnicas de auditoria financeiras conduzem a uma melhor afetação dos recursos do procedimento inspetivo.

**Questão central:** Em que medida os procedimentos de auditoria financeira adotados pela AT poderão contribuir para o combate a fraude e evasão fiscais?

## 2.3 Recolha de dados

### 2.3.1 Instrumento de recolha de dados

Existem muitas técnicas de recolha de dados em pesquisa qualitativa, sendo as mais conhecidas a observação dos participantes, a história de vida, a história oral e a entrevista. (Freitas Silva *et al*, 2006)

A entrevista como instrumento na pesquisa qualitativa é entendida como um instrumento de conhecimento interpessoal para compreensão de uma série de fenómenos que permite recolher em termo quantitativo e diversificado das informações que de outra maneira seria difícil de aceder. A entrevista é caracterizada por um contato direto com entrevistado dando ao entrevistador acesso a percepção, interpretação e experiência do entrevistado. (Gouveia, 2012)

As entrevistas feitas no âmbito de estudo são caracterizadas como semiestruturada com perguntas de caráter aberto, seguem um guião com perguntas centralizadas nas questões de investigação, feitas a todos os entrevistados de forma idêntica e na mesma ordem.

De acordo com Reis cito por Gouveia (2012) a abordagem utilizada, entrevista, é considerada bastante completa no sentido em que permite respostas comparáveis e maior compreensão proporcionando um tratamento mais sistemático dos dados.

### **2.3.2 Caracterização das questões da entrevista**

A entrevistas foram divididas em duas partes, com um pequeno texto inicial de apresentação. As questões apresentadas na mesma foram adaptadas ao caráter público/privado no qual o especialista desenvolve a sua atividade (Anexo I e II).

Parte I – Identificação do entrevistado: foi elaborada no intuito de obter a identificação do entrevistado, aplicou-se de forma igual para todos os entrevistados.

Parte II- Questões: composta pelas questões direcionadas ao referido estudo. Conforme segue:

#### **1. Formação académica dos colaboradores:**

A experiência profissional dos inspetores/auditores é um dos fatores que influencia o seu julgamento profissional no desenvolvimento das suas funções, assim formulou-se a seguinte questão:

*“Numa perspetiva geral, qual é a formação académica dos colaboradores, que participam nos projetos de auditoria fiscal/Inspeções Tributárias?”*

#### **2. Meios Técnicos**

Para a prossecução dos procedimentos inspetivos/auditoria recorre-se, e são considerados quase que indispensáveis meios técnicos como computadores. Assim através da seguinte questão procurou-se perceber quais os meios são utilizados e disponibilizados os especialistas no âmbito público (AT) em comparação com o privado:

*“Quais os principais meios técnicos a que os colaboradores têm acesso (nomeadamente computadores e programas informáticos) no desempenho das suas funções?”*

#### **3. Número de Inspetores/colaboradores**

A caracterização das equipas de inspeção/auditoria foi considerada como fator importante quando comparamos os diferentes âmbitos em causa, dado que assim é possível aproximar-se do nível de dispêndio que é feito em Inspetores/colaborares. Assumindo que quanto maior o nº de colaboradores maior o dispêndio feito:

*“Qual é nº de colaboradores alocados por inspeção/auditoria, em média?”*

#### **4. Alocação de equipas**

Partindo da base de que uma boa alocação de equipa constitui uma melhor entrega e qualidade de trabalho, e conseqüentemente uma reflexão de um planeamento devidamente feito, elaborou-se a seguinte questão de forma a comparar a alocação das equipas no âmbito público com o privado:

*“Normalmente, as equipas estão alocadas, de forma exclusiva, num único projecto durante um determinado período (por exemplo, durante três dias completos ou durante um mês) ou, alternativamente, gerem diversos projetos de inspeção em simultâneo?”*

#### **5. Fases do procedimento inspeção/Auditoria fiscal**

Com o objetivo de perceber como é em termos práticos as fases do procedimento de acordo com carácter privado/público, expôs-se a seguinte questão:

*“Podia explicar de forma sucinta as fases do procedimento de auditoria fiscal em termos de organização interna do trabalho?”*

#### **6. Fim da Inspeção/Auditoria fiscal**

Para perceber os tipos de trabalhos predominantes nos dois âmbitos, elaborou-se a seguinte questão:

*“Na sua opinião, que tipo de serviços de auditoria fiscal, normalmente, são mais solicitados, tendo como referencial o nº 1 do artigo 12 do RCPITA<sup>1</sup>?”*

---

<sup>1</sup> Artigo 12.º do RCPITA. 1. 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.

## **7. Cariz dos procedimentos (internos/externos)**

De forma a obter maior entendimento do nível de deslocação às instalações de contribuintes/clientes quando comparados os dois âmbitos (público/privado) e uma vez que a deslocação ou não deslocação pode influenciar na afetação de recurso e na qualidade do procedimento inspetivo/auditoria fiscal, elaborou-se a seguinte questão:

*“Os procedimentos inspetivos de cariz externo são, na sua opinião, mais ou menos eficazes do que os procedimentos internos para cumprir as finalidades a que a inspeção tributária se propõe?”*

## **8. Âmbito do procedimento inspeção/auditoria fiscal**

Para uma comparação da dimensão dos tipos de trabalhos elaborados nos dois âmbitos em causa tendo em consideração o art.º 14 do RCPITA, elaborou-se a seguinte questão:

*“Normalmente, qual âmbito do procedimento de inspeção (geral ou polivalente / parcial ou univalente)<sup>2</sup>?”*

## **9. Frequência com que recorrem a procedimentos/técnicas de auditoria externa em conformidade com as ISA e quais os mais utilizados.**

Com o objetivo de perceber o grau de recorrência aos procedimentos de auditoria externa e quais aos procedimentos mais usados, formulou-se a seguinte questão:

*“Com que frequência recorrem a procedimentos/técnicas de auditoria externa, em conformidade com as ISA, nos procedimentos de inspeção tributária? Quais os procedimentos/técnicas que são mais frequentemente utilizados? ”*

---

<sup>2</sup> Artigo 14.º do RCPITA:

1 - Quanto ao âmbito, o procedimento de inspeção pode ser: a) Geral ou polivalente, quando tiver por objeto a situação tributária global ou conjunto dos deveres tributários dos sujeitos passivos ou dos demais obrigados tributários; b) Parcial ou univalente, quando abranja apenas algum ou alguns tributos ou algum ou alguns deveres dos sujeitos passivos ou dos demais obrigados tributários.

2 - Considera-se ainda procedimento parcial o que se limite à consulta, recolha de documentos ou elementos determinados e à verificação de sistemas informáticos dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários, ou ao controlo de bens em circulação.

3 - Quanto à extensão, o procedimento pode englobar um ou mais períodos de tributação.

**10. Necessidade e eficácia do recurso a procedimentos/técnicas de auditoria externas em conformidade com as ISA**

Assumindo que os planeamentos são devidamente elaborados, os procedimentos/técnicas de auditoria externas em conformidades com as ISA poderão vir a ser considerados como eficazes no procedimento inspetivo, elaborou-se a seguinte questão:

*“Considera necessário e eficaz o recurso a procedimento/técnicas de auditoria externa, em conformidade com as ISA (Normas Internacionais de Auditoria), nos procedimentos de inspeção tributária, tendo em vista o aumento de eficiência do procedimento inspetivo?*

*Se sim, de que forma?*

*Se não, porquê?”*

**11. Contributo do recurso as técnicas de auditoria externa em conformidade com as ISA no combate à fraude e evasão fiscais**

De forma a perceber o contributo do recurso as ISA no combate à fraude e evasão fiscais e partindo de pressuposto que os planeamentos são devidamente elaborados, as mesmas poderão contribuir para o aumento da eficácia do procedimento inspetivo. Elaborou-se a seguinte questão:

*“Considera que o recurso a procedimentos/técnicas de auditoria externa, em conformidade*

*com as ISA, poderá contribuir para um combate à fraude e evasão fiscais mais eficaz?*

*Se sim, de que forma?*

*Se não, porquê? ”*

**12. Contributo do recurso as técnicas de auditoria externa em conformidade com as ISA na economia de recursos afetos ao procedimento inspetivo**

Nos casos de um planeamento devidamente elaborado, o recurso a procedimentos de auditoria externa permitirá a redução de recursos afetos a procedimentos inspetivo. Com base nesse pressuposto elaborou-se a seguinte questão:

*“Considera que o recurso a procedimentos/técnicas de auditoria externa no procedimento inspetivo, em conformidade com as ISA, poderá contribuir para a economia de recursos afetos ao procedimento inspetivo?*

*Se sim, de que forma?*

*Se não, porquê? ”*

### **13. Possibilidade das ISA constituírem referencial normativo de referência em sede de procedimento inspetivo**

Considerando que as ISA constituem um referencial internacionalmente aceite e se acredita que cumpram requisitos qualitativos elevados, criadas com o objetivo de aumentar a confiança aos utilizadores da informação financeira publicadas, formulou-se a seguinte questão:

*“Considera que as ISA poderão constituir o referencial normativo de referência em sede de procedimento inspetivo?”*

*Se sim, de que forma?*

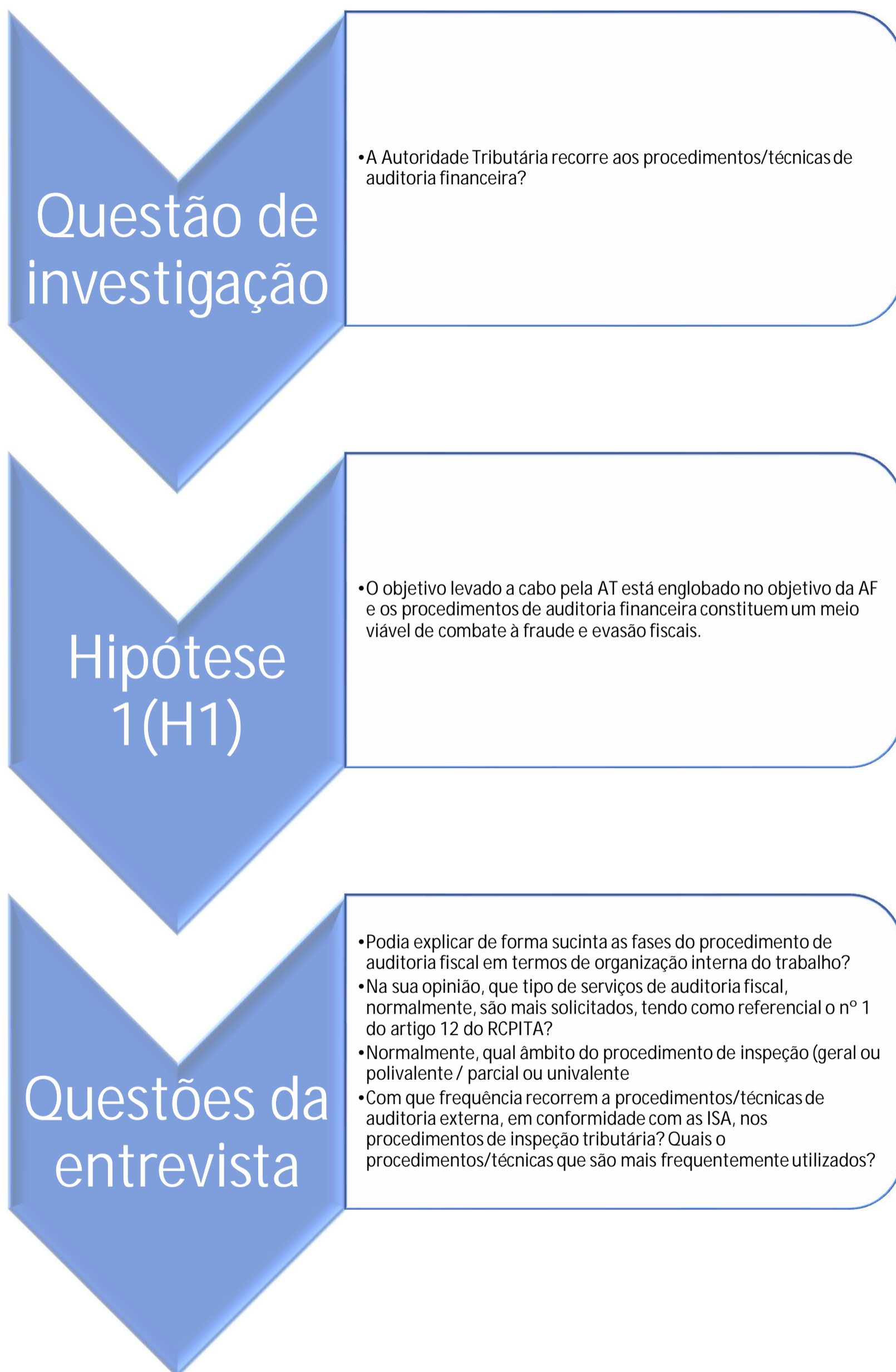
*Se não, porquê?*

#### **2.4 Relação entre as hipóteses, questões de investigação e questões da entrevista**

Para a formulação das questões da entrevista foram usadas as questões de investigação como base e as hipóteses a validar que delas surgiram.

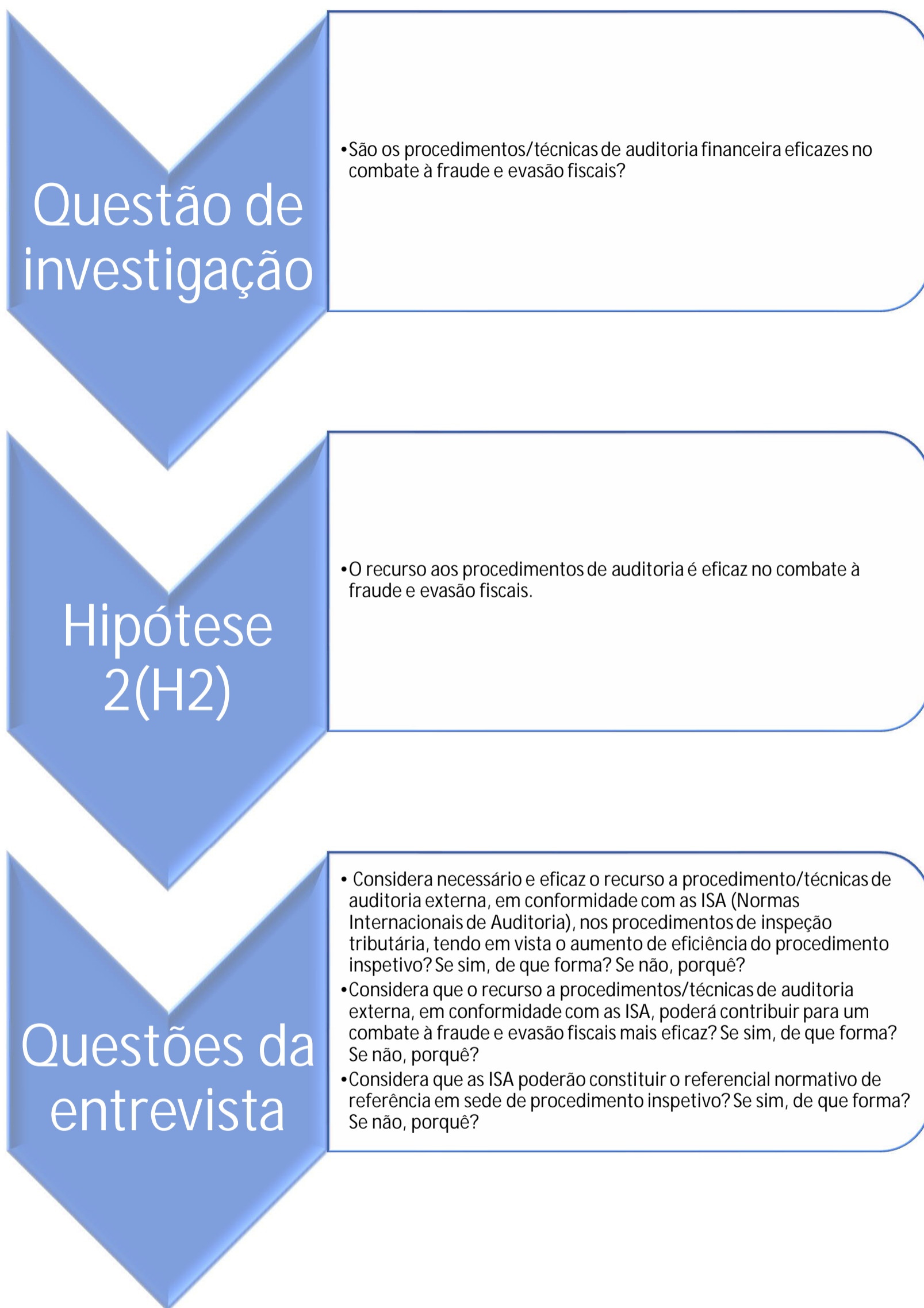
Nas próximas figuras, apresentar-se-á a relação entre as questões de investigação, as hipóteses e as questões da entrevista:

Figura 6- Hipótese 1 – Relação entre questão de investigação, hipótese e questões da entrevista



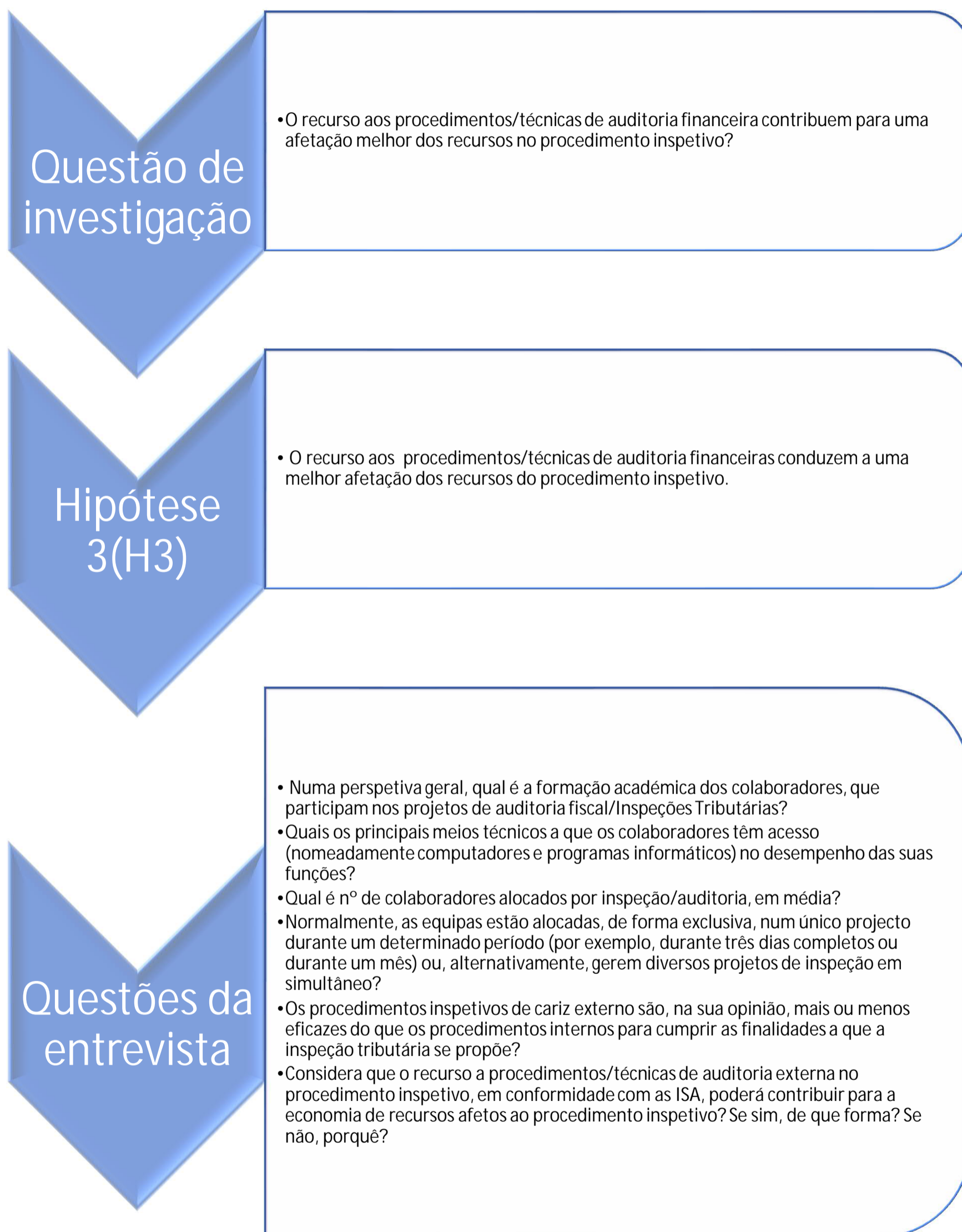
Fonte: Elaboração própria, 2021

Figura 7- Hipótese 2 - Relação entre questão de investigação, hipótese e questões da entrevista



Fonte: Elaboração própria, 2021

Figura 8- Hipótese 3 - Relação entre questão de investigação, hipótese e questões da entrevista

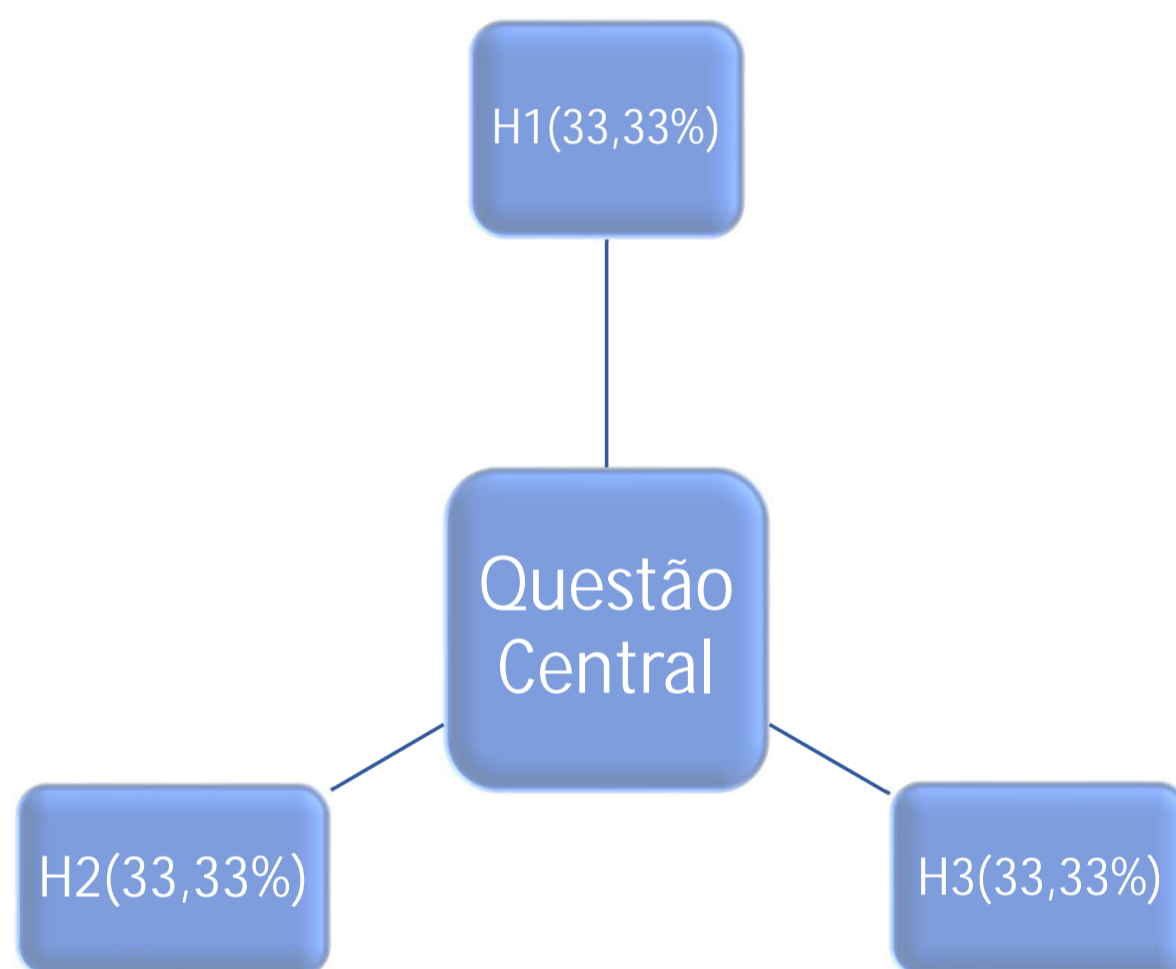


## 2.5 Modelo de análise

Através do modelo de análise é possível explicar a forma como as hipóteses de análise se interrelacionam de forma a dar resposta às questões de investigação e consequentemente a questão central.

A figura 9 ilustra esta inter-relação entre as hipóteses com uma ponderação equitativa de 33,33% cada para dar resposta a questão central.

*Figura 9- Inter-relação Hipóteses*



**Fonte: Elaboração própria, 2021**



## *Capítulo III – Estudo Empírico*



### 3.1 Pressupostos do estudo empírico

Para elaboração do estudo empírico foram considerados certos pressupostos que serviram de base para o estudo, na qual os mesmos foram apresentados ao longo da presente dissertação e sustentados por Silva (2012) através das seguintes citações:

Silva (2012), refere que *"(...) tanto a auditoria financeira como a auditoria tributária seguem um processo de auditoria que é planeado e visa a acumulação de prova, ambos recorrem a referenciais de auditoria (embora no caso da auditoria tributária no âmbito do procedimento inspetivo esse recurso seja opcional). As ISA são normas de elevada qualidade que visam aperfeiçoar a qualidade e a consistência da prática de auditoria a nível mundial, que eventualmente a breve prazo serão adotadas em Portugal, pelo que, poderiam ser dos referenciais elegíveis no âmbito do procedimento inspetivo."*

*"Dado que o julgamento profissional é determinante para a aplicação dos procedimentos de auditoria, verifica-se que neste domínio a auditoria financeira é uma atividade, fortemente regulada em termos de direitos e deveres, incompatibilidades, impedimentos e salvaguardas de independência, que constam nos Estatutos da OROC, que também alude a exigências ao nível da formação técnica de profissionais de auditoria. Por sua vez, o Código de Ética da OROC, também aborda os deveres deontológicos, realçando a independência do auditor. O CNSA é a entidade independente que supervisiona a atividade de auditoria e é também responsável pelo controlo de qualidade da mesma."*

*"Em auditoria tributária a seleção de procedimentos é efetuada em função dos objetivos de auditoria que por sua vez são definidos por áreas de risco atendendo à avaliação do risco de incumprimento fiscal. Dado que a materialidade não é considerada em auditoria tributária, ou seja, é nula, atendendo à relação existente entre risco e materialidade, assumir uma materialidade nula implica recolher mais prova para diminuir o risco. Para reunir essa prova de maneira suficiente e apropriada, poderia recorrer-se à aplicação de procedimentos de auditoria de conformidade com as ISA."*

Após exposto, Silva (2012) estabeleceu um paralelismo entre as prerrogativas e o recurso a procedimentos de auditoria. Na *tabela 14* temos a aproximação entre as prerrogativas previstas no n.º1, do art.º 29 do RCPITA com o recurso a procedimentos de auditoria:

Tabela 14- Relação entre prerrogativas da inspeção, procedimentos e combate à fraude e evasão fiscais

<b>Prerrogativas (de acordo com o art.29.º, n.º 1 do RCPIT)</b>	<b>Exemplos de objetivos de auditoria tributária e de procedimentos associados para os atingir, no contexto do combate à fraude e evasão fiscais</b>
<p>Examinar quaisquer elementos dos contribuintes que sejam suscetíveis de revelar a sua situação tributária, nomeadamente os relacionados com a sua atividade, ou de terceiros com quem mantenham relações económicas e solicitar ou efetuar, designadamente em suporte magnético, as cópias ou extratos considerados indispensáveis ou úteis.</p>	<p>Objetivo: Comprovação da matéria tributável/imposto declarado.</p> <p>Confirmações externas a clientes e/ou fornecedores, no intuito de validar saldos de contas e transações que influenciam a quantificação da matéria tributável/imposto.</p>
<p>Proceder à inventariação física e avaliação de quaisquer bens ou imóveis relacionados com a atividade dos contribuintes, incluindo a contagem física das existências, da caixa e do imobilizado, e à realização de amostragens destinadas à documentação das ações de inspeção.</p>	<p>Objetivo: Comprovação da matéria tributável/impostos declarados.</p> <p>Inspeção de inventários no final de período, através da sua contagem física, na medida em que os mesmos afetam o resultado através da variação da produção e, conseqüentemente, refletem-se na quantificação da matéria tributável/impostos declarados.</p>
<p>Aceder, consultar e testar os sistemas informáticos dos sujeitos passivos e, no caso de utilização de sistemas próprios de processamento de dados, examinar a documentação relativa à sua análise, programação e execução, mesmo que elaborados por terceiros.</p>	<p>Objetivo: Detetar áreas de risco de incumprimento fiscal. estes aos controlos, por ex., uma entidade que utiliza cheques ao portador quando deveria recorrer a cheques cruzados poderá indiciar risco de fraude – pois pode tratar-se de falsos pagamentos para credibilizar faturação falsa relativas a compras ou prestações de relativos inexistentes, no intuito de deduzir indevidamente o Imposto Sobre o Valor Acrescentado e descapitalizar a entidade, dado que dinheiro poderá ser próprio gerente ou em esquemas mais “requintados” por terceiro que posteriormente devolva as quantias levantadas ao balcão mediante “comissão”.</p> <p>Objetivo: Comprovação da matéria tributável/impostos declarados.</p> <p>Recálculo: Confirmar os cálculos do contribuinte relativos ao imposto apurado através da aplicação de taxas (como o Imposto Sobre o Valor Acrescentado e as tributações autónomas) através do recálculo.</p>
<p>Consultar ou obter dados sobre preços de transferência ou quaisquer outros elementos associados ao estabelecimento de condições contratuais entre sociedades ou empresas nacionais ou estrangeiras, quando se verifique a existência de relações especiais nos termos do n.º 4 do artigo 58.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.</p>	<p>Objetivo: Detetar áreas de risco de incumprimento fiscal.</p> <p>Indagações a terceiros, em casos de transações entre partes relacionadas, para obter preços de mercado ou necessidade de a empresa adquirir certos bens/serviços, no sentido de concluir se as transações obedecerem a condições normais de mercado ou se visaram qualquer outra situação com conseqüências fraudulentas como, por ex., transmissão de bens de imobilizado que visem diminuir o resultado da adquirente através da posterior depreciação desses bens.</p>
<p>Tomar declarações dos sujeitos passivos, membros dos corpos sociais, técnicos oficiais de contas, revisores oficiais de contas ou de quaisquer outras pessoas, sempre que o seu depoimento interesse ao apuramento dos factos tributários.</p>	<p>Objetivo: Detetar áreas de risco de incumprimento fiscal.</p> <p>Indagação aos gerentes, Técnicos Oficiais de Contas ou ROC, no sentido adquirir conhecimento da entidade e do seu ambiente.</p>
<p>Controlar, nos termos da lei, os bens em circulação;</p>	<p>Objetivo: Comprovação da matéria tributável/impostos declarados.</p>

	Procedimento: Inspeção física dos bens em circulação – Confirmar a conformidade entre a quantidade vendida e declarada, para efeitos fiscais, pelo fornecedor e a quantidade efetivamente expedida para o cliente (subfacturação).
Solicitar informações às administrações tributárias, estrangeiras, no âmbito dos instrumentos de assistência mútua e cooperação administrativa internacional	Objetivo: Comprovação da matéria tributável/impostos declarados. Procedimento: Confirmação externa através do recurso, a congéneres da AT, para confirmar que os rendimentos obtidos no estrangeiro e declarados, que sejam tributados em território nacional, correspondem aos rendimentos, de facto, auferidos (omissão de rendimentos).

Fonte: Silva (2012)

### 3.2 Dados Obtidos

Como anteriormente citado, as entrevistas foram divididas em duas partes, com um pequeno texto inicial de apresentação. As entrevistas elaboradas foram de carácter aberto de forma a poder dar espaço para respostas de maior interpretação e, também, para maior exposição das diferentes opiniões.

A escolha dos especialistas, tanto de no âmbito público (AT) como no privado, passa pelo facto de obter uma comparabilidade entre as diversas opiniões de acordo com as vivências e perspetivas. Outra razão que sustentou a escolha dos especialistas foi o facto dos mesmos terem uma visão em termos práticos sobre a tese em causa.

Importa referir que o estudo se foca, principalmente, na fraude e evasão fiscal relacionadas a pessoas coletivas. Este pressuposto é assumido dado a coleta de informação na área privada ter sido a partir de especialistas que prestam serviços a uma entidade privada de auditoria cuja sua atividade é direcionada, na maior parte dos casos, a pessoas coletivas.

Para realização do presente estudo foram enviadas 4 entrevistas por email para 4 especialistas na área tributária privada e pública, no dia 28 de junho de 2021, tendo uma taxa de respostas de 100%.

Dos especialistas entrevistados, dois foram inspetores da Autoridade Tributária e dois foram especialistas da área de Auditoria Privada (TAX) da Ernst Young (EY)<sup>3</sup>.

<sup>3</sup> A EY é uma das maiores empresas na área de auditoria e em conjunto com a KPMG, Deloitte e PWC formam as Big 4, as maiores empresas de contabilidade do mundo. Fornecem serviços de consultoria, Auditoria, Impostos, etc. TAX é uma service line da EY relacionada a parte da auditoria tributária.

### 3.2.1 Caracterização da amostra

A amostra é constituída por 4 respostas válidas, estando dividida entre 50% (2) especialistas no âmbito público e 50% (2) no privado.

No que diz respeito aos anos de experiência na área, foi identificada uma média de 20 a 30 anos entre os especialistas públicos e 5 a 8 anos nos especialistas privados.

Quanto os cargos que cada um ocupa, os dois especialistas públicos ocupavam o cargo de Auditor fiscal (coordenador) enquanto que os privados eram consultores/auditor fiscal.

Foi exposto na entrevista a decisão da integração das respostas dos entrevistados enquanto especialistas no anonimato e resposta foi de forma unanime positiva, 100% dos entrevistados preferiu manter o seu anonimato. Adicionalmente, foi dada a opção de resposta oral à entrevista, predominou a opção da resposta por escrito.

### 3.2.2 Análise das respostas obtidas

De forma a manter o anonimato dos entrevistados foi atribuído um número a cada resposta, sendo:

Resposta 1 e 2 - especialistas do âmbito público

Respostas 3 e 4 - especialistas do âmbito privado

#### 1- Formação académica dos colaboradores:

<b>Resposta 1 (público)</b>	<b>Resposta 2 (público)</b>	<b>Resposta 3 (privado)</b>	<b>Resposta 4 (privado)</b>
Licenciados nas áreas de contabilidade e economia/gestão.	Licenciados, mestrados e doutorados de diferentes áreas.	Maioritariamente, gestores e economistas. Pontualmente, juristas	Geralmente colaboradores com um background de economia, direito e gestão.

De acordo com as respostas obtidas é reconhecível a predominância dos quadros relacionados as áreas de economia e gestão, com presença, também, de colaboradores com um background na área de Direito.

## 2- Meios Técnicos

<b>Resposta 1 (público)</b>	<b>Resposta 2 (público)</b>	<b>Resposta 3 (privado)</b>	<b>Resposta 4 (privado)</b>
Computadores portáteis, equipados com acesso à internet e programas de auditoria e acesso às bases de dados da AT	Múltiplas bases de dados que cobrem o universo dos impostos, designadamente património, rendimento e despesa, assim como informações financeiras e outras. Sistemas operativos de controlo e cruzamento de informação, deteção de divergências e análise de risco.	Computadores, com os principais programas informáticos, como seja, Excel.	Excel.

Quando comparados os meios técnicos de cada âmbito é possível notar que todas têm disponíveis computador, o que era expectável. No entanto, num âmbito público há o acesso a bases de dados disponíveis pela Autoridade tributária, o que não se verifica no privado. Daí pode-se concluir que num âmbito público há maior acesso a informação do contribuinte ao nível de bases de dados e, também, até certo ponto maior fiabilidade da informação.

## 3- Número de Inspetores/colaboradores

<b>Resposta 1 (público)</b>	<b>Resposta 2 (público)</b>	<b>Resposta 3 (privado)</b>	<b>Resposta 4 (privado)</b>
Em regra, é só um no terreno, assessorado por um chefe de equipa.	Um a dois inspetores(operacionais), a que acresce o coordenador e o dirigente.	Em média 2-3 colaboradores, mas depende do número de empresas a auditar.	Em média são equipas de 3 colaboradores.

Em termos de números de colaboradores/inspetores por trabalho é notável que no âmbito privado este é maior quando comparado com o público. Pode ser considerado um indicativo de menor dispêndio, no entanto esse facto pode resultar da maior experiência

(parte I da entrevista) no público que em média os inspetores têm 20-30 anos de experiência na área enquanto que no privado os líderes de equipa têm 5-8 anos de experiência.

#### **4- Alocação de equipas**

<b>Resposta 1 (público)</b>	<b>Resposta 2 (público)</b>	<b>Resposta 3 (privado)</b>	<b>Resposta 4 (privado)</b>
Gerem diversos projetos de inspeção em simultâneo	A alocação do recurso humano tem como objetivo a eficiência e eficácia do procedimento, determinando este, em função da complexidade e morosidade, uma gestão criteriosa desse bem escasso.	Preferencialmente estão alocadas de forma exclusiva a um único projeto, mas quase sempre os projetos acabam por se sobrepor.	Idealmente a equipa deveria estar alocada de forma exclusiva, contudo, muitas vezes há atrasos na receção da informação e a equipa acaba por ter algumas tarefas pendentes.

Das respostas dadas foi visível que apesar da existência de um planeamento, normalmente os projetos se sobrepõem e as equipas acabam por gerir vários projetos em simultâneo. Daí pode-se concluir que tanto no privado como no público em termos de alocação de equipa não se encontram no nível ótimo de eficiência.

#### **5- Fases do procedimento inspeção/auditoria fiscal**

<b>Resposta 1 (público)</b>	<b>Resposta 2 (público)</b>	<b>Resposta 3 (privado)</b>	<b>Resposta 4 (privado)</b>
Análise dos motivos da inspeção; Recolha e análise dos elementos existentes relacionados com o inspecionado e com as situações a verificar e avaliar; Análise dos dados de forma comparativa por forma a permitir detetar	As fases do procedimento de inspeção tributária em termos de organização interna do trabalho tem imperativamente que estar em articulação com a lei, razão por que o RCPITA determina todas essas fases, quer	Acesso à materialidade, análise e organização da informação fornecida pelo cliente e revisão dos ajustamentos materiais efetuados pela empresa auditada. Para este efeito, estamos a assumir que se entende	Primeiramente é definido um threshold de análise, há análise da informação proveniente do cliente, uma análise das revisões de auditoria que, por sua vez, vão afetar a validação da estimativa de imposto.

situações de risco, sobre as quais incidirá a inspeção com maior detalhe.	na planificação, na preparação, na credenciação, na ação inspetiva, no relato, na audição e conclusão desse procedimento.	por auditoria fiscal o processo de validação da estimativa de imposto.	
---	---	--	--

A partir das respostas dadas confirma-se os processos prosseguidos tanto no âmbito público como no privado apresentado na revisão de literatura ao longo da seguinte dissertação. Auditoria privada é marcada pela existência de uma materialidade (o threshold é definido através da materialidade), já na pública as fases são regidas pelo RCPITA.

## **6- Fim da Inspeção/Auditoria fiscal**

Resposta 1 e 2(público)<sup>4</sup>

<b>Resposta 1 (público)</b>	<b>Resposta 2 (público)</b>	<b>Resposta 3 (privado)</b>	<b>Resposta 4 (privado)</b>
Procedimento de comprovação e verificação, visando a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários.	A alteração de paradigma a que se tem vindo a assistir, i.e., dar maior ênfase à abordagem dirigida à prevenção e ao cumprimento voluntário, tem aumentado significativamente o recurso às credenciais a que se refere a al. b) do artº 12º do RCPITA.	Análise de processos fiscais e identificação/graduação das contingências associadas.	Geralmente a empresa tem processos fiscais em curso, que passam para análise da nossa equipa. Esses processos fiscais têm na maioria das vezes contingências associadas que carecem de validação.

<sup>4</sup> Artigo 12.º do RCPITA. 1. 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.

O fim predominante no público é o previsto do al. a) do artº 12 do RCPITA:

*“... a) Procedimento de comprovação e verificação, visando a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários...”*

Todavia, de acordo com a Resposta 2 (público) tem-se de verificado uma alteração de paradigma com maior ênfase na prevenção e cumprimento voluntário por parte do contribuinte, que leva ao foco para a al. b) do artº 12 do RCPITA:

*“... b) Procedimento de informação, visando o cumprimento dos deveres legais de informação ou de parecer dos quais a inspeção tributária seja legalmente incumbida.”*

Em termos privados há uma predominância de processos fiscais, com contingências associadas que carecem de validação.

#### **7- Cariz dos procedimentos (internos/externos)**

<b>Resposta 1 (público)</b>	<b>Resposta 2 (público)</b>	<b>Resposta 3 (privado)</b>	<b>Resposta 4 (privado)</b>
Os procedimentos inspetivos de cariz externo são mais eficazes.	Face ao exposto e ao resultado expectável (eficácia), cada um dos procedimentos – interno e ou externo - tem o seu contributo, não sendo despiciente a otimização do recurso humano.	Normalmente, há sempre uma deslocação às instalações do cliente, com exceção dos trabalhos realizados durante a pandemia.	Num contexto pandémico, os trabalhos têm sido realizados remotamente.

O contexto atual pandémico tem afetado a deslocação as instalações dos clientes/contribuintes por parte da equipa de auditoria/inspeção, mas normalmente os trabalhos são feitos em campo. Há uma deslocação as instalações dos clientes/contribuintes, o cariz externo é considerado mais eficaz.

## 8- Âmbito do procedimento inspeção/auditoria fiscal

Resposta 1 e 2(público)<sup>5</sup>

<b>Resposta 1 (público)</b>	<b>Resposta 2 (público)</b>	<b>Resposta 3 (privado)</b>	<b>Resposta 4 (privado)</b>
Parcial ou univalente	O âmbito do procedimento inspetivo inicialmente depende na análise de risco efetuada, atendendo a cada uma das áreas tributárias, contudo esse âmbito pré-determinado é passível de alteração.	Regra geral, o âmbito da auditoria tributária compreende a revisão da estimativa de imposto, uma análise dos processos fiscais e dos dossiers de preços de transferência, bem como de eventuais contingências em sede de IVA e de Imposto do Selo.	Revisão de estimativa de imposto, análise de contingências fiscais, processos fiscais e preços de transferência. Contudo, existe uma equipa especializada em preços de transferência, não é o core da nossa equipa.

Tendo como base o art.º 14, tanto no âmbito público como no privado a alínea a) do nº1 do artigo citado prevalece como âmbito do procedimento de inspeção/auditoria, sendo esse passível de alteração ao longo dos projetos:

*“1 - Quanto ao âmbito, o procedimento de inspeção pode ser: a) Geral ou polivalente, quando tiver por objeto a situação tributária global ou conjunto dos deveres tributários dos sujeitos passivos ou dos demais obrigados tributários; ...”*

---

<sup>5</sup> Artigo 14.º do RCPITA:

1 - Quanto ao âmbito, o procedimento de inspeção pode ser: a) Geral ou polivalente, quando tiver por objeto a situação tributária global ou conjunto dos deveres tributários dos sujeitos passivos ou dos demais obrigados tributários; b) Parcial ou univalente, quando abranja apenas algum ou alguns tributos ou algum ou alguns deveres dos sujeitos passivos ou dos demais obrigados tributários.

2 - Considera-se ainda procedimento parcial o que se limite à consulta, recolha de documentos ou elementos determinados e à verificação de sistemas informáticos dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários, ou ao controlo de bens em circulação.

3 - Quanto à extensão, o procedimento pode englobar um ou mais períodos de tributação.

**9- Frequência com que recorrem a procedimentos/técnicas de auditoria externa em conformidade com as ISA e quais os mais utilizados.**

<b>Resposta 1 (público)</b>	<b>Resposta 2 (público)</b>	<b>Resposta 3 (privado)</b>	<b>Resposta 4 (privado)</b>
Apenas se recorre a esses procedimentos/técnicas mais elaborados e detalhados quando a dimensão do inspecionado justificar, o que acontece mais frequentemente nas empresas pertencentes à unidade dos grandes contribuintes (UGC). Os procedimentos/técnicas mais utilizados são a análise por áreas (inventários, clientes, imparidades, provisões, etc. )	Recorremos permanentemente às técnicas e ou procedimentos de auditoria tributária, que não são necessariamente comuns com as ISA (Normas Internacionais de Auditoria), nunca perdendo, contudo, os princípios que a ambas está subjacente; Avaliação de risco e resposta aos riscos avaliados, recolha de prova, conclusão e relato.	N/A	N/A

O ponto em causa foi exposto apenas aos especialistas públicos uma vez que no âmbito privado as ISA são assumidas por obrigatoriedade como aplicáveis. As respostas dadas demonstram que nos procedimentos de inspeção recorre-se com alguma frequência aos procedimentos de auditoria financeira tendo como referencial as ISA.

**10- Necessidade e eficácia do recurso a procedimentos/técnicas de auditoria externas em conformidade com as ISA**

<b>Resposta 1 (público)</b>	<b>Resposta 2 (público)</b>	<b>Resposta 3 (privado)</b>	<b>Resposta 4 (privado)</b>
Sim, para os inspetores que trabalham na (UGC), é frequente utilizar técnicas de auditoria mais elaboradas, designadamente algumas técnicas de auditoria em conformidade com as ISA e tendo em conta os conhecimentos específicos de cada dos inspetores e da unidade orgânica a que pertence.	Não, prejudicada face à resposta anterior	Sim, pois permite às empresas auditadas a identificação prévia de contingências que poderão ser corrigidas ou até eliminadas, antes da sua identificação pela AT, bem como possibilitar uma defesa futura no âmbito de um processo de inspeção.	Sim, garante a credibilidade da informação presente nas demonstrações financeiras da empresa e, portanto, aumenta a confiança dos agentes económicos. Há um aumento da eficiência, uma vez, que já existiu uma revisão especializada do processo de inspeção, evitando multas para a empresa.

É reconhecida a necessidade e eficácia do recurso a procedimentos/técnicas de auditoria nas respostas dadas, no entanto para que se efetive um dos especialistas públicos considera necessário que se justifique, como o caso das UGC. Na Resposta 2 (público), o especialista não considera a necessidade e eficácia do recurso a procedimentos de auditoria, face a sua resposta anterior a **questão 9**, mas defende que ambas (auditoria privada e pública) estão subjacentes a avaliação e resposta aos riscos, recolha de prova, conclusão e relato.

Para os especialistas privados as respostas dadas foram numa ótica de prevenção, ou seja, para os contribuintes previamente auditados acredita-se que ao serem expostos a uma inspeção sejam alvos de menos correções.

**11- Contributo do recurso as técnicas de auditoria externa em conformidade com as ISA no combate à fraude e evasão fiscais**

<b>Resposta 1 (público)</b>	<b>Resposta 2 (público)</b>	<b>Resposta 3 (privado)</b>	<b>Resposta 4 (privado)</b>
Com essas técnicas de auditoria externa em conformidade com as ISA, é possível identificar e combater alguns esquemas de fraude, especialmente de carácter internacional.	Como anteriormente disse, seguimos técnicas comuns, mas específicas e ou adequadas ao objetivo determinado – cumprimento integral do normativo fiscal. A colaboração dos intervenientes estabelece-se dentro do plano normativo (dever de colaborar) e não no plano do interesse da descoberta da verdade, o que por si só cria Inúmeros constrangimento e necessidade de utilização de poderes legais próprios.	Sim, pois permite às empresas auditadas a identificação prévia de contingências que poderão ser corrigidas ou até eliminadas, antes da sua identificação pela AT, bem como possibilitar uma defesa futura no âmbito de um processo de inspeção.	Sim, há um aumento da eficiência, uma vez, que já existiu uma revisão especializada antes do processo de inspeção, evitando multas para a empresa.

Nas respostas dadas foi reconhecível o contributo das técnicas de auditoria. Um dos especialistas apresentou uma resposta mais positiva citando até a importância das técnicas num carácter internacional (Resposta 1 (público)), enquanto que o outro acredita que essas podem até criar constrangimentos (Resposta 2 (público)).

Para os especialistas privados as respostas dadas foram numa ótica de prevenção, ou seja, para contribuintes previamente auditados acredita-se que ao serem exposto a uma inspeção sejam alvos de menos correções.

**12- Contributo do recurso as técnicas de auditoria externa em conformidade com as ISA na economia de recursos afetos ao procedimento inspetivo**

<b>Resposta 1 (público)</b>	<b>Resposta 2 (público)</b>	<b>Resposta 3 (privado)</b>	<b>Resposta 4 (privado)</b>
Sim. Com o recurso a esses procedimentos/técnicas é possível e de forma o mais possível automatizada, executar mais tarefas de controlo com menos tempo e de forma mais eficaz, permitindo assim economia de recursos.	O planeamento da ação e a determinação das áreas de risco (comuns à auditoria Tributária e ISA) otimizam a utilização dos recursos.	Sim, pois pode conduzir a um maior número de inspeções sem correções ou com correções menores.	Há um aumento da eficiência, uma vez, que já existiu uma revisão especializada antes do processo de inspeção, evitando multas para a empresa.

Nas respostas dadas é reconhecível o contributo das técnicas de auditoria.

Nos públicos tem-se uma resposta diretamente positiva sobre o ponto em causa enquanto que a outra de forma indireta reconhece esse contributo através da ligação entre os dois referencias (ISA e RCPITA), que têm pontos em comuns.

As respostas dadas pelos privados mais uma vez foi numa ótica preventiva, os contribuintes previamente auditados podem ser passíveis de menos correções o que pode significar, indiretamente, menos utilização de recursos por parte da Autoridade Tributária.

**13- Possibilidade das ISA constituírem referencial normativo de referência em sede de procedimento inspetivo**

<b>Resposta 1 (público)</b>	<b>Resposta 2 (público)</b>	<b>Resposta 3 (privado)</b>	<b>Resposta 4 (privado)</b>
Sim, mas só quando a dimensão da empresa, o sistema contabilístico adotado e as características dos negócios do contribuinte o justifique.	Não, porquanto é o RCPITA o referencial ao andamento do procedimento inspetivo, no entanto acolhendo este partes comuns com a ISA.	Sem resposta	Sem resposta

Das respostas obtidas há uma controvérsia relacionada a possibilidade da adoção das ISA como referencial normativo do procedimento inspetivo. Um dos especialistas afirma que as ISA podem constituir referencial para o procedimento inspetivo numa ótica das UGC enquanto que o outro afirma que o RCPITA é por enquanto o referencial dominante, mas reconhece que existem pontos em comum entre este e as ISA.

### **3.3 Interpretação dos resultados**

Através da apresentação e análise dos dados obtidos nas entrevistas, neste ponto temos o cruzamento das hipóteses definidas inicialmente de forma a validar a sua efetivação por meio das respostas dadas pelos entrevistados no ponto anterior sustentadas pela revisão de literatura do estudo.

***H1 – O objetivo levado a cabo pela AT está englobado no objetivo da AF. Os procedimentos de auditoria financeira constituem um meio viável de combate à fraude e evasão fiscais.***

Tanto em Auditoria Financeira como na Inspeção Tributária há uma **avaliação risco** que sustenta a **obtenção de provas** que normalmente é influenciada pelo **juízo profissional**. Apesar da não existência de uma materialidade na Auditoria/Inspeção tributária está definido do art.º 87 da LGT métodos indiretos de tributação nos casos em que não possível a correta determinação da matéria tributável.

As repostas a **questão 5**, das fases do processo de auditoria financeira e tributária, demonstram o que foi apresentado ao longo de dissertação que auditoria financeira é marcada pela existência de uma materialidade que está prevista nas ISA e que na inspeção tributária esse processo está previsto no RCPITA.

Voltada na entrevista, a **questão 8** reflete o âmbito dos procedimentos inspetivo e da auditoria privada que se foca, principalmente, na validação de imposto e na correta declaração do rendimento.

Relativamente a frequência de uso dos procedimentos/técnicas baseadas na ISA (**questão 9**) nas respostas dadas é defendido o uso com alguma frequência das mesmas com especial atenção nas UGC. Essa tese é sustentada no art.º 57 do RCIPTA, onde é definido que *“nos atos de inspeção podem ser utilizadas, quando aplicáveis, técnicas de auditoria contabilísticas”*

Attie (2002), considera que tanto a privada quanto a pública possuem a mesma base, ou seja, os procedimentos aplicados a uma podem igualmente ser utilizados para outra com o objetivo de alcançar as necessidades específicas de cada âmbito. A auditoria, seja ela pública ou privada, além de identificar a eficácia dos procedimentos e os possíveis erros, fazendo com que continuem caminhando de forma efetiva no que diz respeito à administração, também contribui para a credibilidade que essas organizações têm no ambiente externo.

Por fim, a Tabela 11 demonstrou o objetivo da auditoria financeira, onde vemos que a auditoria financeira tem como objetivo dar uma garantia razoável sobre a DF sendo que nem sempre é possível emitir uma opinião. A auditoria/inspeção tributária tem como objetivo a validação a matéria coletável correta e esta deve sempre emitir uma opinião. Assim, ao proceder uma auditoria financeira pode-se facilmente alcançar os objetivos levados a cabo pela AT, uma vez que ao fazer procedimentos para emissão da opinião de auditoria os auditores externos validam de forma razoável as DF na qual as rubricas que as constituem afetam a matéria coletável.

***H2: O recurso aos procedimentos de auditoria é eficaz no combate à fraude e evasão fiscais.***

Para a validação da referida hipótese deu-se maior ênfase as respostas dadas pelos especialistas, dado que em termos práticos os mesmos possuem maior conhecimento da

aplicabilidade das técnicas baseadas nas ISA usadas no procedimento inspetivo e de certo modo quais se demonstram mais eficazes na prossecução dos seus objetivos.

Nas respostas dadas a **questão 10** foi reconhecida a necessidade e eficácia do recurso a procedimentos/técnicas de auditoria, no entanto para que seja efetivo um dos especialistas públicos considera que seja necessário que esta se justifique como o caso das UGC. O segundo especialista público (Resposta 2 (público)) não reconhece a ISA como necessárias e eficazes no combate a fraude e evasão fiscal, no entanto defende que a ambas, auditoria privada e pública, estão subjacente avaliação de risco e resposta aos riscos avaliados, recolha de prova, conclusão e relato. Ainda na mesma temática, admite-se o contributo das técnicas de autoria até mesmo a nível internacional (**questão 11**).

Quanto as ISA como referencial normativo dos procedimentos inspetivos (**questão 12**), há uma controvérsia um dos especialistas acredita que as mesmas podem constituir referencial normativo nos casos das UGC enquanto que o segundo especialista adota uma posição negativa, mas reconhece que existem pontos em comum entre ambos normativos (ISA e RCPITA).

Face o exposto é possível constatar que a eficácia das técnicas de auditoria enquanto referencial normativo para o procedimento inspetivo não é considerada a 100%, estando limitada a casos específicos como as UGC e a nível internacional.

***H3: O recurso aos procedimentos/técnicas de auditoria financeiras conduzem a uma melhor afetação dos recursos do procedimento inspetivo.***

No que tange a formação, cariz dos procedimentos e meios de trabalhos disponibilizados as equipas de trabalho há uma grande semelhança entre ambos âmbitos, tendo a Autoridade Tributária até certo ponto maiores bases de dados à disposição quando comparada aos auditores externos (**questão 1, 2 e 7**).

O número médio de colaboradores/Inspetores por projeto é superior no âmbito privado que pode ser justificado por mais anos de experiência em média dos Inspetores, desta não se pode concluir que há melhor afetação de recurso no âmbito privado dado que essa afetação pode ser influenciada, também, pela menor ou maior experiência na área dos colaboradores/inspetores que compõem as equipas de trabalho (**questão 3**). A alocação de equipa, exposta pelos especialistas reflete que, normalmente, os projetos sobrepõe-se o

que a nível afetação de recurso pode ser considerado como um sinal negativo de otimização de recurso(**questão 4**).

Quando questionados diretamente sobre o contributo da adoção das ISA para afetação dos recursos no procedimento inspetivo, os especialistas públicos tiveram posições contrárias, tendo um respondido que com adoção das mesmas é possível automatizar e executar menos tarefas de controlo em menos tempo e o segundo especialista defende o planeamento da ação e a determinação de risco (previsto no RCPITA e nas ISA) como fatores otimizadores da utilização de recursos (**questão 13**).

Assim, pode-se concluir que as ISA podem contribuir para afetação de recurso, pontos citados anteriormente, no procedimento inspetivo, mas que esta afetação de recurso não significa necessariamente que o referencial usado, RCPITA, seja ineficiente nesse sentido.



## ***Capítulo IV – Conclusões***



O contexto de auditoria financeira usado atualmente foi firmado após a revolução industrial em consequência da necessidade de maior fiabilidade da informação financeira divulgada pelas entidades dado ao surgimento da manipulação desta por parte da gestão de topo, levando assim aos *stakeholders* a exigirem que a informação financeira fosse analisada por profissionais independentes, os auditores financeiros, de forma a aumentar a segurança das informações divulgadas.

Os escândalos financeiros como o da Eron, WorldCom e Lehman Brother foram impulsionadores para a promulgação da Lei SOx, dada a necessidade de criação de medidas de controlo financeiro, e posteriormente esta foi adaptada a realidade Europeia através da Diretiva 2006/43/CE.

As ISA são normas de elevada qualidade que visam aperfeiçoar a qualidade e a consistência da prática de auditoria a nível mundial. A aplicabilidade das ISA em Portugal passou a ser mandatária a partir de 1º de janeiro de 2016.

A profissão de auditoria em Portugal é marcada por um processo bastante evolutivo dada a evolução normal da atividade de auditoria, tendo como os principais organismos de intervenção o CNSA, OROC e a CMVM.

As auditorias tanto na área pública quanto na privada possuem a mesma base. Ou seja, os procedimentos adotados numa podem igualmente ser aplicados a outra na prossecução dos seus objetivos. As auditorias financeiras e tributárias são caracterizadas como externas, uma vez que são feitas por entidades externas às sociedades, embora uma seja enquadrada no âmbito privada e outra no público.

Nas prossecuções dos seus trabalhos tanto a auditoria financeira como a inspeção tributária são feitos procedimentos de **avaliação de risco** com vista **obtenção de prova**, embora que esses por si só não sejam suficientes para as suas conclusões. Para a inspeção tributária o termo de **materialidade** não é aplicável como em auditoria financeira, para esse efeito está previsto no LGT os casos em que não seja possível a quantificação direta e exata das correções. O recurso a procedimentos de auditoria pela AT nas inspeções tributárias está previsto no art.º 57 do RCIPTA.

Quanto à fraude e evasão fiscal, entendemos que são fenómenos de naturezas distintas, porém aproximadas, portanto tem um impacto quantitativo significativo na tributação do país, e na estrutura económica e social. Apesar das tipologias mais comuns, com por

exemplo a simulação de negócio, esses fenômenos não são estáticos e cada vez mais têm surgido em diferentes faces.

Concernente a posição adotada dos entrevistados relativa as respostas dadas, foi possível constatar que um dos entrevistados do âmbito público apresenta uma visão mais positiva na adoção das ISA nos procedimentos de inspeção tributária, entrevistado 1, enquanto que o outro tem uma posição mais cética relativa as mesmas, entrevistado 2. Já os privados, entrevistados 3 e 4, apresentam respostas, mais numa ótica preventiva, ou seja, entidades auditadas previamente são suscetíveis a menos correções quando expostas a uma inspeção tributária, e conseqüentemente implicaria maior segurança da não presença de fraude e evasão fiscal.

Dando resposta questão central com base na validação das hipóteses concluiu-se o seguinte:

**Em que medida os procedimentos de auditoria financeira adotados pela AT poderão contribuir para o combate a fraude e evasão fiscais?**

**Hipótese 1:** O objetivo levado a cabo pela AT está englobado no objetivo da AF. Os procedimentos de auditoria financeira constituem um meio viável de combate à fraude e evasão fiscais.

Essa hipótese se demonstrou validada através do entendimento das respostas dadas que demonstram que com alguma frequência na inspeção tributária são recorridos os procedimentos/técnicas de auditoria financeira. O uso dessas técnicas está sustentado legislativamente no art. ° 57 do RCPITA. Adicionalmente, também foi possível constatar que objetivo da inspeção tributária é igualmente incluído na AF. Assim, os procedimentos de auditoria financeira adotados pela AT poderão contribuir no combate a fraude e evasão fiscal no sentido em que o objetivo levado a cabo pela AT está englobado no objetivo da AF e constituem um meio viável no combate a esses fenômenos.

**Hipótese 2:** O recurso aos procedimentos de auditoria é eficaz no combate à fraude e evasão fiscais.

Nas respostas dadas, a necessidade e eficácia do uso de procedimentos / técnicas de auditoria são reconhecidas, mas a eficácia das técnicas de auditoria como referencial normativo para procedimentos de inspeção não é considerada na totalidade, estando limitada a situações específicas, como as UGC e a nível internacional.

**Hipótese 3:** O recurso aos procedimentos/técnicas de auditoria financeiras conduzem a uma melhor afetação dos recursos do procedimento inspetivo.

O recurso a procedimentos/técnicas de AF baseado nas ISA pode contribuir para afetação de recurso na inspeção tributária, mas não significa necessariamente que o uso RCPITA seja ineficiente nesse sentido.

Dadas às hipóteses constituídas H1, H2 e H3, o quadro que se segue apresenta o teste ao modelo de análise predefinido. De acordo com modelo de análise foi dada uma ponderação equitativa entre as hipóteses e, assim sendo, cada hipótese possui uma ponderação de 33,33% do total.

Tabela 15- Validação do modelo de análise

Q1: A Autoridade Tributária recorre aos procedimentos/técnicas de auditoria financeira?					
Resultado					
H1 - 33,33%	Resposta 1	Resposta 2	Resposta 3	Resposta 4	Validação Global
	Sim - 50%	Sim - 50%	N/A - 0%	N/A - 0%	33,33%

Q2: São os procedimentos/técnicas de auditoria financeira eficazes no combate à fraude e evasão fiscais?					
Resultado					
H2 - 33,33%	Resposta 1	Resposta 2	Resposta 3	Resposta 4	Validação Global
	Sim - 12,5%*	Não - 0%	Sim - 25%	Sim - 25%	21%

\* A resposta dada foi concordante em parte dos casos, como nas UGC e a nível internacional.

Q3: O recurso aos procedimentos/técnicas de auditoria financeira contribuem para uma afetação melhor dos recursos no procedimento inspetivo?					
Resultado					
H3 - 33,33%	Resposta 1	Resposta 2	Resposta 3	Resposta 4	Validação Global
	Sim - 50%	Não - 0%	Sim - 25%	Sim - 25%	25%

Fonte: Elaboração Própria, 2021

Os resultados obtidos foram apresentados por respostas dadas as questões de investigação. Para cada resposta concordante (Sim) foi dada a ponderação de 25%, considerando que a amostra foi composta por 4 entrevistados na maior parte das questões, e nos casos em que as questões foram aplicáveis em parte da amostra a ponderação foi dada igualmente de forma equitativa tendo em conta o número de respostas obtidas. Para as respostas discordantes (Não) ou não aplicáveis (N/A) foi dada a ponderação de 0% em todos os casos.

Na H1 a questão de investigação foi exposta aos especialistas públicos, a ponderação considerada foi de 50% a cada resposta concordante e 0% as não aplicáveis. Assim, a validação global relativa a H1 foi total, ou seja, 33,33%.

Relativamente a H2, um dos especialistas públicos teve uma resposta concordante, mas apenas em parte dos casos como nas UCG e a nível internacional, para esta resposta foi dada 50% da ponderação a resposta concordante, ou seja, 12,5%. Esta hipótese ficou validada em 21%.

Por fim, a H3 ficou validada em 25% das respostas, obtendo apenas uma resposta discordante.

Considerando que no modelo de análise foi definido equitativamente para as 3 hipóteses, pode-se concluir que o mesmo foi validado em cerca de 79%:

$$**H1:33,33% + H2:21% + H3:25%= 79%**$$

### **Limitações de estudo e pistas para investigações futuras**

Como limitação, considera-se que o tema escolhido, embora aliciante, tem uma grande abrangência o que dificulta a análise e poderá originar alguma lateralização. Para pista de investigações futuras, baseando-se na resposta de um dos entrevistados do âmbito pública, sugere-se a especificação do estudo a “Aplicabilidade dos procedimentos/técnicas de auditoria financeira em Inspeções Tributárias nas Unidades de Grandes Contribuintes”, com o objetivo de limitar abrangência do tema.

## ***Referências Bibliográficas***

2018 handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements. Disponível em: [IAASB-2018-HB-Vol-1.pdf \(ifac.org\)](#)

Almeida, Marcelo Cavalcanti. Auditoria. São Paulo: Atlas, 2010. P.517

Alves, Nelma (2014). O Recurso A Procedimentos De Auditoria Financeira No Combate À Fraude E Evasão Fiscais. Dissertação de Mestrado. Instituto de Contabilidade e Administração do Porto. Porto. Disponível em: [https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/5444/1/DM\\_NelmaAlves\\_2014.pdf](https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/5444/1/DM_NelmaAlves_2014.pdf)

Attie, Willian (2000). Auditoria: Conceitos e aplicação. Atlas editora. 4º edição. São Paulo.

Attie, Willian. (1998). Auditoria: Conceitos e Aplicações. Atlas Editora. 3ª edição. São Paulo

Bastos, R. P. C. (2004). Auditoria tributária: Uma abordagem conceptual, Xcongresso de Contabilidade. Disponível em: [Auditoria Tributária: Uma Abordagem Conceptual - PDF Download grátis \(docplayer.com.br\)](#)

Boynton, W., Johnson, R. e Kell, W. (2002). Auditoria. Atlas Editora. São Paulo  
C Costa; Costa, C. (2017). Auditoria Financeira: Teoria & Prática. Rei dos Livros Editora. 11ª Edição. Lisboa. Contemporary Business. Vol. 3, pp. 27-44.

Duarte, L. S. (2010). Auditoria Financeira. Relatório de Estágio do Mestrado em Gestão da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra. Disponível em: [Relatório Estágio Lara Duarte.pdf \(uc.pt\)](#)

Fraud Risk Management - A Guide to Good Practice - CIMA (2008). Disponível em: [http://www.cimaglobal.com/documents/importeddocuments/cid\\_techguide\\_fraud\\_risk\\_management\\_feb09.pdf](http://www.cimaglobal.com/documents/importeddocuments/cid_techguide_fraud_risk_management_feb09.pdf)

Freitas Silva, Grazielle Roberta, de Freitas Macêdo, Kátia Nêyla, Brasil de Almeida Rebouças, Cristiana Alves e Souza, Ângela Maria (2006). Entrevista como técnica de pesquisa qualitativa. Online Brazilian Journal of Nursing, vol. 5, núm. 2, 2006, pp. 246-257.

Godoy, Arilda Schmidt (1995). Pesquisa Qualitativa- Tipos Fundamentais. Revista de Administração de Empresas. São Paulo.

Gouveia, Hermano (2012). Das beiras para o Centro. A Imagem da Região Centro Junto Dos Seus Habitantes. Dissertação de Mestrado. IPAM. Escola Superior de Aveiro

Hays et al (2005). In Principles of Auditing - An Introduction to International Standards on Auditing. Pearson Education Limite. 2ª edição.

Hernández Perez Junior, José (2004). Auditoria de demonstrações contábeis: Normas e Procedimentos. Atlas.3ª edição. São Paulo.

Knechel, Salterio, & Ballou. (2007). Auditing Assurance & Risk. Editora South-Western Cengage Learnig.

Liggio. C., (1994). “The Expectation Gap: The Accountant’s Waterloo”. Journal of Lopes de Sá, Antônio e Hoog, Wilson (2005). “Corrupção, fraude e erro”. Editora Juruá.

Manual Das Normas Internacionais De Controlo De Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos DE Garantia De Fiabilidade E Serviços Relacionados. Edição 2018, Parte I. Internacional Federation of Accountants. Ordem Revisores Oficiais de Contas.

Nabais, José Casalta (1993). Noções e práticas de auditoria. Editorial Presença editora. 1ª edição. Lisboa.

Nabais, José Casalta (2019). Direito Fiscal. Almedina, 11ª edição. Coimbra.

Pires, Rita Calçada (2018). Manual de Direito Internacional Fiscal. Almedina. Coimbra.

Regime Jurídico Da OROC, disponível em: [Ordem dos Revisores Oficiais de Contas - \(uroc.pt\)](http://www.uroc.pt)

Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting, 1987.

Rezaee, Zabihollah (2005). “Causes, consequences, and deterrence of financial statement fraud”, Critical perspectives on accounting. Vol. 16, pp. 277-298.

Rocha Joaquim e Caldeira João (2013). Regime Complementar Do Procedimento De Inspeção Tributária (RCPIT) Anotado e Comentado.

Silva, Manuel Borges (2012). O Recurso a Procedimentos de Auditoria Financeira no Combate à Fraude e Evasão Fiscais. Dissertação de Mestrado. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Contabilidade e Administração de Lisboa. Disponível em: [INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA \(ipl.pt\)](http://www.ipl.pt)

Stamp, Edward e Moonitz, Maurice (1978). In International Auditing Standards, Prentice Hall.

Vanasco, R. R. (1998). Fraud Auditing. Managerial Auditing Journal. Vol. 13.

## *Anexos*

Anexo I - Guião Entrevista a Especialistas Públicos

Anexo II- Guião Entrevista a Especialistas Privados

## **Anexo I - Guião Entrevista a Especialistas Públicos**

Esta entrevista integra-se num estudo sobre *“O Recurso a Procedimentos De Auditoria Financeira No Combate à Fraude e Evasão Fiscais”*, conducente a uma dissertação de mestrado na área de especialização em auditoria no Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.

O referido estudo tem como objetivo verificar em que medida os procedimentos de Auditoria Financeira adotados pela Autoridade Tributária são eficazes e contribuem no combate à fraude e evasão fiscais (designadamente, quando comparados com os meios técnicos e humanos ao dispor de auditores fiscais integrados em Sociedades de Revisores Oficiais de Contas).

As suas respostas enquanto especialista serão integradas no estudo, mantendo-se o seu anonimato, se assim o desejar.

### PARTE I – Identificação do entrevistado

*Nome:*

*Atividade Profissional:*

*Anos de experiência na área:*

*Pretende o anonimato das suas respostas ao presente estudo?*

### PARTE II – Questões

1. Numa perspetiva geral, qual é a formação académica dos colaboradores que participam das inspeções tributárias?

Resposta:

2. Quais os principais meios técnicos a que os inspetores/colaboradores têm acesso (nomeadamente computadores e programas informáticos) no desempenho das suas funções?

Resposta:

3. Qual é nº de inspetores/colaboradores alocados por inspeção, em média?

Resposta:

4. Normalmente, as equipas estão alocadas, de forma exclusiva, numa única inspeção tributária durante um determinado período (por exemplo, durante três dias completos ou durante um mês) ou, alternativamente, gerem diversos projetos de inspeção em simultâneo?

Resposta:

5. Podia explicar de forma sucinta as fases do procedimento de inspeção tributária em termos de organização interna do trabalho?

Resposta:

6. Na sua opinião, qual das finalidades prosseguidas no n.º 1 do artigo 12.º do RCPITA<sup>6</sup> é mais frequentemente prosseguido nas ações de inspeção tributária?

Resposta:

---

<sup>6</sup> Artigo 12.º do RCPITA. 1. 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.

7. Os procedimentos inspetivos de cariz externo são, na sua opinião, mais ou menos eficazes do que os procedimentos internos para cumprir as finalidades a que a inspeção tributária se propõe?

Resposta:

8. Normalmente, qual âmbito do procedimento de inspeção (geral ou polivalente / parcial ou univalente)<sup>7</sup>?

Resposta:

9. Com que frequência recorrem a procedimentos/técnicas de auditoria externa, em conformidade com as ISA, nos procedimentos de inspeção tributária? Quais os procedimentos/técnicas que são mais frequentemente utilizados?

Resposta:

10. Considera necessário e eficaz o recurso a procedimento/técnicas de auditoria externa, em conformidade com as ISA (Normas Internacionais de Auditoria), nos procedimentos de inspeção tributária, tendo em vista o aumento de eficiência do procedimento inspetivo?

Se sim, de que forma?

Se não, porquê?

---

<sup>7</sup> Artigo 14.º do RCPITA:

1 - Quanto ao âmbito, o procedimento de inspeção pode ser: a) Geral ou polivalente, quando tiver por objeto a situação tributária global ou conjunto dos deveres tributários dos sujeitos passivos ou dos demais obrigados tributários; b) Parcial ou univalente, quando abranja apenas algum ou alguns tributos ou algum ou alguns deveres dos sujeitos passivos ou dos demais obrigados tributários.

2 - Considera-se ainda procedimento parcial o que se limite à consulta, recolha de documentos ou elementos determinados e à verificação de sistemas informáticos dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários, ou ao controlo de bens em circulação.

3 - Quanto à extensão, o procedimento pode englobar um ou mais períodos de tributação.

11. Considera que o recurso a procedimentos/técnicas de auditoria externa, em conformidade com as ISA, poderá contribuir para um combate à fraude e evasão fiscais mais eficaz?

Se sim, de que forma?

Se não, porquê?

12. Considera que o recurso a procedimentos/técnicas de auditoria externa no procedimento inspetivo, em conformidade com as ISA, poderá contribuir para a economia de recursos afetos ao procedimento inspetivo?

Se sim, de que forma?

Se não, porquê?

13. Considera que as ISA poderão constituir o referencial normativo de referência em sede de procedimento inspetivo?

Se sim, de que forma?

Se não, porquê?

Muito obrigada pela sua participação!

## **Anexo II - Guião Entrevista a Especialistas Privados**

Esta entrevista integra-se num estudo sobre *“O Recurso a Procedimentos De Auditoria Financeira No Combate à Fraude e Evasão Fiscais”*, conducente a uma dissertação de mestrado na área de especialização em auditoria no Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.

O referido estudo tem como objetivo verificar em que medida os procedimentos de Auditoria Financeira adotados pela Autoridade Tributária são eficazes e contribuem no combate à fraude e evasão fiscais (designadamente, quando comparados com os meios técnicos e humanos ao dispor de auditores fiscais integrados em Sociedades de Revisores Oficiais de Contas).

As suas respostas enquanto especialista serão integradas no estudo, mantendo-se o seu anonimato, se assim o desejar.

### PARTE I – Identificação do entrevistado

*Nome:*

*Atividade Profissional:*

*Data:*

*Anos de experiência na área:*

*Pretende o anonimato das suas respostas ao presente estudo?*

### PARTE II – Questões

1. Numa perspetiva geral, qual é a formação académica dos colaboradores, que participam nos projetos de auditoria fiscal?

Resposta:

2. Quais os principais meios técnicos a que os colaboradores têm acesso (nomeadamente computadores e programas informáticos) no desempenho das suas funções?

Resposta:

3. Qual é nº de colaboradores alocados por inspeção, em média?

Resposta:

4. Normalmente, as equipas estão alocadas, de forma exclusiva, num único projecto durante um determinado período (por exemplo, durante três dias completos ou durante um mês) ou, alternativamente, gerem diversos projetos de inspeção em simultâneo?

Resposta:

5. Podia explicar de forma sucinta as fases do procedimento de auditoria fiscal em termos de organização interna do trabalho?

Resposta:

6. Na sua opinião, que tipo de serviços de auditoria fiscal, normalmente, são mais solicitados, tendo como referencial o nº 1 do artigo 12 do RCPITA<sup>8</sup>?

Resposta:

---

<sup>8</sup> Artigo 12.º do RCPITA. 1. 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.

7. Normalmente, os trabalhos de auditoria tributária são feitos de forma remota ou nas instalações do cliente? Isso varia de acordo com o fim da auditoria?

Resposta:

8. Normalmente, qual âmbito da auditoria tributária, fazendo uma analogia aos previstos no RCPITA<sup>9</sup> para inspeção tributária?

Resposta:

9. Considera necessário e eficaz o recurso a procedimento/técnicas de auditoria externa, em conformidade com as ISA (Normas Internacionais de Auditoria), nos procedimentos de inspeção tributária, tendo em vista o aumento de eficiência do procedimento inspetivo?

Se sim, de que forma?

Se não, porquê?

10. Considera que o recurso a procedimentos/técnicas de auditoria externa no procedimento inspetivo, em conformidade com as ISA, poderá contribuir para a economia de recursos afetos ao procedimento inspetivo?

---

<sup>9</sup> Artigo 14.º do RCPITA:

1 - Quanto ao âmbito, o procedimento de inspeção pode ser: a) Geral ou polivalente, quando tiver por objeto a situação tributária global ou conjunto dos deveres tributários dos sujeitos passivos ou dos demais obrigados tributários; b) Parcial ou univalente, quando abranja apenas algum ou alguns tributos ou algum ou alguns deveres dos sujeitos passivos ou dos demais obrigados tributários.

2 - Considera-se ainda procedimento parcial o que se limite à consulta, recolha de documentos ou elementos determinados e à verificação de sistemas informáticos dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários, ou ao controlo de bens em circulação.

3 - Quanto à extensão, o procedimento pode englobar um ou mais períodos de tributação.

Se sim, de que forma?

Se não, porquê?

11. Considera que as ISA poderão constituir o referencial normativo de referência em sede de procedimento inspetivo?

Se sim, de que forma?

Se não, porquê?

Muito obrigada pela sua participação!