INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO
POLITÉCNICO
DO PORTO

M MESTRADO
Auditoria

Auditoria Financeira aos Benefícios Fiscais: o caso especial da auditoria do RFAI e do ICE

Ana Filipa Moreira Rodrigues

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

07/2024

Ana Rodrigues. Auditoria Financeira aos Benefícios Fiscais
07/2024

INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO
POLITÉCNICO
DO PORTO

M MESTRADO
Auditoria

Auditoria Financeira aos Benefícios Fiscais: o caso especial da auditoria do RFAI e do ICE

Ana Filipa Moreira Rodrigues

Trabalho de Projeto apresentado ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto para a obtenção do grau de Mestre em Auditoria sob orientação da Professora Doutora Ana Paula Rocha.

Ana Rodrigues. Auditoria Financeira aos Benefícios Fiscais
07/2024

Resumo

O presente trabalho de projeto documenta o estudo desenvolvido ao longo do último ano, cujo objetivo é aprimorar a dinâmica e o rigor da auditoria financeira dos benefícios fiscais usufruídos pelos clientes da Sociedade de Revisores Oficiais de Contas. Além de servir como um procedimento para reduzir o Risco de Auditoria, este estudo revela-se particularmente relevante no contexto atual, dado o crescente interesse das empresas em benefícios fiscais como resposta à pressão fiscal.

Para atingir o proposito do estudo, foram abordados os conceitos fundamentais de auditoria e detalhadas as diversas fases do processo de auditoria. Foi também analisada a legislação vigente que regula a aplicação do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento e do Incentivo à Ccapitalização das Empresas, proporcionando ao leitor um enquadramento das especificidades de cada benefício fiscal em análise. Em seguida, foram explorados os conceitos metodológicos, detalhando a metodologia utilizada, o objetivo central do trabalho e as questões de investigação.

Após o enquadramento teórico, foi apresentada a proposta idealizada, que consiste na criação de uma ferramenta de trabalho em Excel. Esta ferramenta destina-se a validar o RFAI e o ICE, facilitando a verificação do cumprimento das condições de acesso, bem como auxiliar o apuramento do montante dos benefícios fiscais.

Com a conclusão da apresentação dos papéis de trabalho, foi possível apresentar os resultados obtidos, respondendo adequadamente às questões de investigação levantadas. Por fim, são apresentadas as conclusões do trabalho, destacando a importância da ferramenta desenvolvida na validação dos benefícios fiscais e na mitigação do Risco de Auditoria.

Palavras Chave

Auditoria Financeira; Benefícios Fiscais; RFAI; ICE

Abstract

The present project documents the study carried out over the last year, the objective of which is to improve the dynamics and rigour of the audit of the tax benefits benefiting the SROC's clients. Besides serving as a procedure to reduce Audit Risk this study is particularly relevant in the current context given companies growing interest in tax benefits as a response to fiscal pressure.

In order to achieve the purpose of the study the fundamental concepts of auditing were approached and the various phases of the auditing process were described in detail. The current legislation which regulates the application of the RFAI and the ICE was also analysed providing the reader with a framework of the specificities of each tax benefit analysed. Methodological concepts were then explored, detailing the methodology used, the central objective of the work and the research questions.

After the theoretical framework, the idealised proposal was presented, consisting in the creation of a work tool in Excel. This tool is intended to validate the RFAI and the ICE, making it easier to check that the conditions for access have been fulfilled, as well as helping to calculate the amount of tax benefits.

With the presentation of the working papers completed, it was possible to present the results obtained, answering the research questions raised adequately. Finally, the conclusions of the work are presented, highlighting the importance of the tool developed in validating tax benefits and mitigating Audit Risk.

Key words

Financial Audit; Tax benefits; RFAI; ICE

Agradecimentos

A realização do presente trabalho de projeto representa a concretização de um objetivo de grande importância, tanto a nível pessoal como profissional. Nesse sentido, gostaria de expressar os meus sinceros agradecimentos à Professora Ana Paula Rocha por me ter aceite como orientanda. A sua disponibilidade e o inestimável apoio ao longo da realização deste trabalho de investigação foram fundamentais para o seu sucesso.

Expresso ainda o meu profundo agradecimento ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto e ao seu corpo docente pela incessante transmissão de conhecimento e pelo auxílio proporcionado no desenvolvimento das competências necessárias para me tornar uma profissional ainda mais capacitada.

Por fim mas não menos importante, manifesto o meu agradecimento pelo apoio incondicional à minha família, amigos e colegas de trabalho, que foram fundamentais para a concretização bem-sucedida do meu percurso académico.

Lista de Abreviaturas

CAE - Classificação Portuguesa de Atividades Económicas;

CC – Contabilista Certificado;

CFI – Código Fiscal ao Investimento;

CIRC - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas;

CPPT - Código de Procedimento e Processo Tributário;

CRP – Constituição da República Portuguesa;

DLRR - Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos;

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais;

EBITDA - *Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization*;

EOROC – Estatutos da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas;

ICE – Incentivo Fiscal à Capitalização das Empresas;

IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis;

IMT - Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis;

IRC - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas;

IS – Imposto do Selo;

ISA – *International Standards on Auditing;*

ISQM - *International Standard on Quality Management;*

Nº - Número;

OAR – Auxílios Estatais com Finalidade Regional;

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas;

PIV – Processo de Informação Vinculativa;

NUTS - Nomenclatura das Unidades Territoriais para Fins Estatísticos;

PME – Pequena e Média Empresa;

RCCS – Remuneração Convencional do Capital Social;

RFAI – Regime Fiscal de Apoio ao Investimento;

RGIC – Regulamento Geral de Isenção por Categoria;

RGIT - Regime Geral das Infrações Tributárias;

ROC – Revisor Oficial de Contas;

SROC – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas;

UE – União Europeia;

Índice Geral

INTRODUÇÃO *1*

CAPÍTULO I – AUDITORIA *4*

1.1 Auditoria Financeira 5

1.1.1 Primeira Fase: Aceitação ou Continuação do Cliente 6

1.1.2 Segunda Fase: Planeamento de uma Auditoria 7

1.1.2.1 Conhecimento da Entidade e do seu Meio Envolvente 8

1.1.2.2 Risco de Auditoria 10

1.1.2.3 Determinação da Materialidade 12

1.1.3 Terceira Fase: Prova de Auditoria e Realização de Testes 14

1.1.4 Quarta fase: Conclusão e Avaliação da Auditoria 18

1.1.5 Quinta Fase: Certificação Legal de Contas e Relatório de Auditoria 19

1.1.5.1 Opinião com Reserva 20

1.1.5.2 Opinião Adversa 21

1.1.5.3 Escusa de Opinião 21

1.2 A Necessidade de um Perito 22

CAPÍTULO II – BENEFÍCIOS FISCAIS: RFAI E ICE *24*

2.1 Carga Fiscal em Portugal 25

2.2 Desagravamento Fiscal 27

2.2.1 Deduções à Matéria Coletável 27

2.2.2 Deduções à Coleta 28

2.2.3 Isenção 28

2.3 Benefícios Fiscais Automáticos e Dependentes de Reconhecimento 28

2.4 Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) 29

2.4.1.1 Aplicações Relevantes 29

2.4.1.2 Condições de Acesso 31

2.4.1.3 Elegibilidade 32

2.4.1.4 Manutenção dos Postos de Trabalho 36
2.4.1.5 Dedução à Coleta 38
2.4.1.6 Obrigações Acessórias 39
2.4.1.7 Declaração Modelo 22 40
2.5 Regime Fiscal de Incentivo Fiscal à Capitalização das Empresas (ICE) ... 42
2.5.1.1 Condições de Acesso 42
2.5.1.2 Dedução ao Lucro Tributável 43
2.5.1.3 Limites à Dedução 45
2.5.1.4 Declaração Modelo 22 45
CAPÍTULO III - METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO 48
3.1 Metodologia 49
3.1.1 Metodologia Aplicada 50
3.1.2 Objetivos do Trabalho de Projeto 51
3.1.3 Questões de Investigação 52
CAPÍTULO IV – CASO PRÁTICO 54
4.1 Modelo de Aplicação 55
4.1.1 Regime Fiscal de Apoio ao Investimento 55
4.1.1.1 Modus Operandi 55
4.1.1.2 Análise dos Resultados 59
4.1.2 Regime Fiscal de Incentivo à Capitalização das Empresas 60
4.1.2.1 Modus Operandi 60
4.1.2.2 Análise dos Resultados 61
CONCLUSÃO 63
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS 66

Índice de Figuras

Figura 1 - Risco de Auditoria 10
Figura 2 - Quadro 074 da Modelo 22 40
Figura 3 - Quadro 074-A da Modelo 22 41
Figura 4 - Campo 774 do Q07 da declaração Modelo 22 45
Figura 5 - Campo 437 do Q04 do Anexo D da Declaração Modelo 22 45
Figura 6 - Q04 - C1 do Anexo D da declaração Modelo 22 46
Figura 7 - Q04 - C2 da declaração Modelo 22 47
Figura 8 - Condições de Acesso - RFAI 56
Figura 9 - CAE - Alerta Desfavorável - RFAI 56
Figura 10 - CAE – Alerta Favorável - RFAI 56
Figura 11 - Investimento Inicial – Alerta Favorável – RFAI 57
Figura 12 - Investimento Inicial - Alerta Desfavorável - RFAI 57
Figura 13 - Aplicação Relevante - RFAI 58
Figura 14 - Manutenção Ativos - RFAI 59

Índice de Tabelas

Tabela 1 - Indicadores e Percentagens para o cálculo da Materialidade 14
Tabela 2 - Prova de Auditoria de Maior e Menor Confiança 15
Tabela 3 - Procedimentos Gerais de Auditoria..... 17
Tabela 4 - Carga Fiscal em Portugal (2018-2023) 25
Tabela 5 - Preenchimento do Quadro 074 e 074-A do Anexo D da Modelo 22 42
Tabela 6 - Preenchimento do Q04 - C1 da declaração Modelo 22..... 47
Tabela 7 - Preenchimento do Q04 - C2 da declaração Modelo 22..... 47

INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, tem-se assistido a um crescente interesse das empresas pelos benefícios fiscais. Os sujeitos passivos encontram-se conscientes da importância de otimizar a carga fiscal e, por esse motivo, exploram todos os mecanismos legais disponíveis para a redução de custos, sem comprometer a sua responsabilidade fiscal.

Neste contexto, a Autoridade Tributária e Aduaneira assume um papel crucial na fiscalização da correta aplicação dos benefícios fiscais por parte dos sujeitos passivos. No entanto, não são apenas as entidades governamentais que devem estar vigilantes. Os Contabilistas Certificados e os Revisores Oficiais de Contas têm igualmente a responsabilidade de se manterem atualizados com as constantes alterações na legislação fiscal, de forma a assegurar a conformidade com as normas vigentes e evitar possíveis erros que possam resultar em penalizações. Assim, a colaboração e a diligência destes profissionais são fundamentais para garantir que as empresas possam usufruir plenamente e de forma segura dos benefícios fiscais disponíveis.

Pelos motivos mencionados anteriormente, consideramos fundamental no presente trabalho de projeto elaborar papéis de trabalho que permitam à Sociedade de Revisores Oficiais de Contas onde exercemos atividade auditar de forma objetiva os benefícios fiscais utilizados pelos seus clientes, garantindo que está a ser cumprida a legislação em vigor.

O projeto incidirá essencialmente em dois benefícios ficais, nomeadamente o RFAI e o ICE. A primeira escolha é justificada pelo facto de se assistir a uma notória complexidade na sua aplicação, resultante das numerosas normas subjacentes e agravada pelas lacunas existentes na legislação em si, bem como pelas limitações impostas pelo próprio regime e pela controvérsia legal. Julgamos ainda apropriado analisar o ICE uma vez que desde a sua introdução, os clientes têm manifestado um considerável interesse devido à facilidade de acesso, o que se comprovou no encerramento de contas do exercício de 2023.

O objetivo é criar um modelo base num ficheiro Excel que permita verificar que todas as condições de elegibilidade estão a ser cumpridas, assim como calcular o valor do benefício fiscal a ser utilizado no presente ano ou nos anos posteriores, caso haja reporte para os exercícios seguintes. Os projetos desenvolvidos até ao momento da entrega do presente trabalho focam-se essencialmente no auxílio o apuramento do benefício fiscal, no entanto o meu objetivo será não apenas esse mas também o de auxiliar o auditor ou outras entidades interessadas na análise da elegibilidades das empresas.

Assim, o presente trabalho encontra-se dividido em quatro capítulos, além da Introdução e Conclusão, a saber: Auditoria; Benefícios Fiscais: RFAI e ICE; Metodologia de Investigação e Caso Prático.

Na “Introdução”, clarificam-se os objetivos gerais do trabalho, as limitações inerentes à temática abordada e apresenta-se a estrutura do projeto. É nesta fase que se estabelece o contexto e a relevância do estudo no panorama atual.

No capítulo I - "Auditoria" são delineadas as diversas fases da auditoria financeira. Este capítulo explica detalhadamente a importância de possuir um conhecimento aprofundado de cada uma destas fases para assegurar a realização de uma auditoria objetiva e eficaz. São abordados aspetos cruciais como o planeamento, a execução e a conclusão da auditoria, destacando a necessidade de metodologias rigorosas e a aplicação de Normas Internacionais de Auditoria.

No capítulo II - "Benefícios Fiscais: RFAI e ICE" é apresentada a evolução da carga tributária em Portugal, a qual, consequentemente, fomenta o crescente interesse dos contribuintes pela temática dos benefícios fiscais. Este capítulo procede à exposição detalhada do RFAI e do ICE.

No capítulo III, que se refere à Metodologia de Investigação, é descrito detalhadamente o método de investigação adotado para o desenvolvimento deste projeto. Este capítulo evidencia o objetivo do trabalho e apresenta as questões de investigação que orientam todo o estudo, as quais serão respondidas ao longo do último capítulo, onde será apresentado o Caso Prático. Através da descrição do método de investigação, clarificam-se as abordagens e técnicas utilizadas para a recolha e análise de dados.

No capítulo IV, dedicado ao Caso Prático, apresentam-se os papéis de trabalho que foram desenvolvidos como forma de auditar os benefícios fiscais e que foram posteriormente apresentados à SROC.

Finalmente, na “Conclusão” é efetuada uma análise geral do trabalho desenvolvido, destacando-se algumas das limitações do estudo efetuado.

CAPÍTULO I – AUDITORIA

1.1 Auditoria Financeira

A gestão adequada da informação financeira é um elemento fundamental para as organizações, independentemente da sua natureza pública ou privada. O âmbito desta questão não se limita à mera criação e divulgação de dados de índole interna, mas também à comunicação de informações de significativa relevância referentes ao desempenho e à posição financeira da organização. Tal compromisso, distante de ser uma formalidade meramente protocolar, expande-se de forma abrangente, abarcando uma diversidade de intervenientes com interesses diversos, incluindo entidades governamentais, instituições bancárias, trabalhadores, fornecedores e clientes (ALVES, 2015: 32).

Com base nos dados financeiros disponibilizados, os intervenientes adquirem a capacidade de realizar uma análise da solidez financeira da empresa, avaliar a sua capacidade para gerar lucro e cumprir obrigações, identificar padrões ao longo do período temporal em análise e tomar decisões informadas acerca de investimentos ou parcerias comerciais. Adicionalmente, a informação financeira desempenha um papel crucial na promoção da transparência empresarial, possibilitando aos *stakeholders* compreenderem a saúde financeira da empresa e exercerem uma vigilância eficaz sobre as suas operações.

A apresentação de informação financeira por parte das empresas é essencial, mas a sua credibilidade é igualmente importante. É nessa medida que, segundo ALVES (2015: 32), "surge a necessidade de uma entidade terceira atestar a credibilidade do relato financeiro, os dados sobre os resultados das operações, o uso económico e eficiente dos recursos e a conformidade com as leis e regulamentos".

Com o objetivo de responder a esta necessidade, surgiu a profissão de ROC que, segundo ALMEIDA (2022: 3), adiciona valor às demonstrações financeiras[1] uma vez que reúne evidências que garantem a sua adequada apresentação conforme as normas contabilísticas em vigor.

Desta forma, podemos definir auditoria financeira como o processo de análise e verificação das demonstrações financeiras de uma organização. O objetivo primário é possibilitar ao auditor emitir uma opinião sobre se essas demonstrações financeiras, em todos os aspetos

[1] Entende-se por demonstrações financeiras: o Balanço, a Demonstração de Resultados, a Demonstração das Alterações do Capital Próprio, a Demonstração de Fluxos de Caixa e o Anexo às Demonstrações Financeiras.

materiais, estão preparadas, de acordo com o enquadramento conceptual de relato financeiro que seja aplicável.

COSTA (2018: 65) divide a auditoria financeira em cinco fases, sendo que na primeira fase o auditor deve ponderar quanto à aceitação do cliente ou, caso não seja o primeiro ano de auditoria, avaliar a possibilidade de continuar a prestar-lhe serviços. Em seguida, na segunda fase, o auditor procederá ao planeamento da auditoria, preparando-se para, na terceira fase, recolher as evidências que considera necessárias e realizar os respetivos testes de auditoria. Posteriormente, na quarta fase, o auditor avaliará os resultados do trabalho já efetuado, culminando na quinta fase do processo de auditoria através da emissão do relatório final.

Ao longo do presente capítulo serão abordadas as cinco fases do processo de auditoria mencionadas anteriormente, de forma a clarificar a importância de cada uma delas.

1.1.1 Primeira Fase: Aceitação ou Continuação do Cliente

À semelhança de COSTA (2018: 65), ARENS ET. AL. (2007: 194) considera que uma auditoria financeira se inicia pela decisão da aceitação de um novo cliente ou da continuidade da prestação de serviços a um cliente já vinculado.

A *International Standards on Auditing* 210[2] (§3) vai mais além e afirma que o objetivo do auditor é o de aceitar ou continuar um trabalho de auditoria apenas quando tenha sido estabelecida a base na qual aquela deve ser conduzida, assegurando-se de que as pré-condições[3] estão presentes e confirmando que existe um entendimento comum entre o auditor e o órgão de gestão sobre os termos do trabalho de auditoria.

A *International Standard on Quality Management* 1 define que uma empresa deve estabelecer políticas e procedimentos para a execução de trabalhos específicos e para a aceitação e continuação de relacionamentos com clientes. Estas políticas devem ser concebidas de modo a assegurar que a empresa só se envolverá em relações e trabalhos nos quais tenha competência, disponibilidade de tempo e recursos, capacidade para cumprir os requisitos éticos aplicáveis e não possua informações que a levem a concluir que o cliente não é íntegro.

[2] ISA 210 – Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria.
[3]Entende-se por "pré-condições" a utilização de um referencial de relato financeiro aceitável na preparação das demonstrações financeiras.

Segundo COSTA (2018: 208), uma sociedade de auditoria deve considerar vários elementos quando se trata da integridade de um cliente, incluindo a reputação e posição empresarial dos principais sócios, gestores e responsáveis pela governação, a natureza das operações e práticas empresariais do cliente, a atitude do mesmo em relação à interpretação agressiva das normas contabilísticas e do ambiente de controlo interno, assim como a preocupação excessiva por parte do cliente em manter os honorários da sociedade de auditoria o mais baixos possível. Também é essencial estar atento a indicações de limitações não apropriadas no âmbito do trabalho e sinais de possível envolvimento do cliente em atividades criminosas, como lavagem de dinheiro. Por fim, é fundamental compreender as razões pelas quais o cliente opta por nomear uma nova sociedade de auditoria em vez de manter a anterior, assim como avaliar a integridade e reputação das partes relacionadas.

É crucial que o ROC leve em conta todo o conhecimento que possui sobre a entidade a fim de avaliar a possibilidade da organização adotar um planeamento fiscal agressivo ou até mesmo ilícito. Quando um cliente opta por um destes planeamentos fiscais, pode suscitar preocupações sobre a transparência e integridade das informações financeiras apresentadas e, consequentemente levar o ROC a rescindir o contrato já existente ou não aceitar o novo cliente.

1.1.2 Segunda Fase: Planeamento de uma Auditoria

Nos últimos anos, testemunhamos uma significativa transformação na área da auditoria, na qual o planeamento tem ganho uma grande relevância. Este fenómeno reflete não apenas a crescente complexidade e dinamismo dos ambientes organizacionais, mas também a necessidade de assegurar a eficiência e a eficácia dos processos de auditoria.

Segundo ALVES (2015: 195), o planeamento é essencial para "habilitar o auditor a obter prova adequada e suficiente, para ajudar a manter os custos de auditoria a níveis razoáveis e para evitar mal-entendidos com o cliente" [4]. Desta forma, o auditor dedica a devida atenção a áreas relevantes, identifica eventuais problemas em tempo oportuno, organiza o seu trabalho de forma eficaz e eficiente, seleciona os membros da equipa de trabalho com competências apropriadas, orienta e supervisiona os membros da equipa de trabalho e ainda

[4] O Auditor pode discutir com o órgão de gestão partes do planeamento, no entanto deverá ter o necessário cuidado para que a eficácia da auditoria não seja comprometida.

apoia, quando necessário, os trabalhos levados a cabo por auditores de componentes ou peritos.

A ISA 300[5] (§ A1 e A2) afirma que o planeamento não se limita a uma etapa isolada da auditoria, mas constitui um processo contínuo e iterativo que muitas vezes se inicia logo após a conclusão da auditoria anterior e se prolonga até à finalização do trabalho de auditoria em curso.

A natureza e extensão das atividades de planeamento serão adaptadas de acordo com a dimensão e complexidade da entidade auditada, a experiência dos principais membros da equipa envolvida e quaisquer alterações nas circunstâncias que possam surgir durante o decorrer do trabalho de auditoria.

Assim, torna-se evidente que a fase de planeamento assume uma importância significativa uma vez que um planeamento inadequado pode resultar em falhas durante a realização da auditoria, o que, por sua vez, aumenta o Risco de Auditoria[6].

1.1.2.1 Conhecimento da Entidade e do seu Meio Envolvente

O conhecimento do funcionamento do negócio é fundamental para capacitar o auditor a identificar e compreender os eventos, transações e procedimentos que, na sua avaliação, podem ter um impacto significativo nas demonstrações financeiras, assim como na própria condução da auditoria.

A ISA 315R[7] (§3) define que o objetivo do auditor consiste em identificar e avaliar os riscos de distorção material resultante de fraude ou erro, tanto a nível das demonstrações financeiras como das asserções[8]. Este processo envolve o conhecimento da entidade e do seu contexto, nomeadamente o conhecimento do sistema de controlo interno, o que proporciona uma base para a conceção e aplicação de medidas em resposta aos riscos de distorção material identificados.

[5] ISA 300 – Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras.
[6] O Risco de Auditoria será analisado no presente capítulo, na secção 1.1.2.2.
[7] ISA 315 (Revista) – Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e do seu Ambiente.
[8] Entende-se por "asserções" afirmações feitas pela administração, seja de forma direta ou indireta, que são incluídas nas demonstrações financeiras e são utilizadas pelo auditor para avaliar as diversas formas de distorções relevantes que possam surgir.

Para adquirir um entendimento abrangente da entidade e do seu meio envolvente, o auditor deve realizar reuniões com os principais membros da organização, consultores legais ou especialistas contratados pela entidade, visitar todas as instalações relevantes e analisar publicações pertinentes ao setor de atividade em que a entidade atua. A já citada ISA 315R (§11) menciona os seguintes assuntos como fundamentais para o conhecimento da entidade, nomeadamente:

- Setor de atividade, legislação aplicável e fatores externos que presentemente afetem os negócios da entidade;
- Natureza da entidade, nomeadamente estrutura dos detentores de capital, tipos de investimentos presentes e futuros, modo como a entidade está estruturada e é financiada.
- Políticas contabilísticas adotadas pela empresa;
- Os objetivos e as estratégias da entidade;
- Mensuração e análise do desempenho financeiro da organização;

Apesar dos auditores não serem responsáveis por impedir incumprimentos, o facto de existir uma auditoria financeira anual poderá prevenir a sua existência. No entanto, será sempre da responsabilidade do órgão de gestão assegurar que as operações sejam levadas a cabo de acordo com as leis e regulamentos em vigor.

A ISA 250[9] (§A13) enumera exemplos de informação que o auditor deve estar atento para identificar possíveis incumprimentos, nomeadamente pagamento de multas ou sanções como consequência de inspeções efetuadas por entidades reguladoras e estatais, pagamentos não usuais efetuados em dinheiro, notícias adversas publicadas pela comunicação social e compras a preços significativamente acima ou abaixo do preço de mercado.

[9] ISA 250 – Consideração de Leis e Regulamentos numa Auditoria às Demonstrações Financeiras.

1.1.2.2 Risco de Auditoria

O Risco de Auditoria é definido pela ISA 200[10] (§13) como sendo "o risco de o auditor expressar uma opinião de auditoria inapropriada quando as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas" e é calculado através da multiplicação dos diferentes tipos de risco: Risco Inerente, Risco de Controlo e Risco de Deteção.

O Risco de Auditoria pode ainda ser calculado através da multiplicação do Risco de Distorção Material[11] e do Risco de Deteção.

Na ilustração seguinte (Figura 1), estão representados os três tipos de riscos e como afetam as demonstrações financeiras. A metáfora da chuva simboliza as irregularidades que surgem da natureza da empresa e da sua atividade, ou seja, o Risco Inerente. O primeiro filtro simboliza o sistema de controlo interno da empresa e a sua capacidade de detetar e mitigar potenciais distorções, já o segundo filtro simboliza os procedimentos substantivos conduzidos pelo auditor de forma a identificar potenciais distorções. Desta forma, de acordo com ALMEIDA (2022: 154) concluímos que "o Risco de Auditoria é o risco da chuva (distorções) passar ambos os filtros e chegar ao solo (demonstrações financeiras)."

Figura 1 - Risco de Auditoria

Fonte: ALMEIDA (2022: 154)

[10] ISA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria.
[11] O Risco de Distorção Material é definido como o risco das demonstrações financeiras estarem materialmente distorcidas e é calculado multiplicando o Risco Inerente e o Risco de Controlo.

1.1.2.2.1 Risco Inerente

O Risco Inerente, conforme indicado pela ISA 200 (§13), varia de acordo com as várias asserções e as classes correspondentes de transações, saldos de contas e divulgações. Este tipo de risco está intrinsecamente ligado à natureza do negócio e permanece independente dos sistemas de controlo interno da entidade auditada. Assim, podemos inferir que se trata de um risco que não é influenciado pelo auditor.

A avaliação do Risco Inerente é realizada mediante uma avaliação abrangente do âmbito operacional da entidade, recorrendo a julgamento pessoal. Esta avaliação incide não apenas sobre as demonstrações financeiras em si, mas também ao nível dos saldos de conta e classes de transações materialmente relevantes e ao nível da asserção (ALVES (2015: 173)).

1.1.2.2.2 Risco de Controlo

O Risco de Controlo, de acordo com ISA 200 (§13), refere-se à possibilidade de ocorrer uma irregularidade numa categoria de transações, saldo de conta ou divulgação que, por si só, ou quando combinada com outras distorções, pode ser considerada relevante e que não seja identificada, prevenida ou corrigida a tempo pelo sistema de controlo interno.

Concluímos com ALMEIDA (2022: 152) que o Risco de Controlo nunca pode ser nulo, já que os sistemas de controlo implementados pela empresa não conseguem garantir a deteção de todos os erros materialmente relevantes. É crucial ter em mente que fatores humanos, como distração e cansaço, podem levar a falhas nos controlos internos em determinadas situações.

1.1.2.2.3 Risco de Deteção

Por último, como sublinha COELHO (2020: 21), o Risco de Deteção envolve a possibilidade dos procedimentos de auditoria, como os testes substantivos, realizados pelos ROC ou auditores, não identificarem erros significativos nas demonstrações financeiras. Ao contrário do Risco Inerente e do Risco de Controlo, o Risco de Deteção é passível de ser gerido pelo auditor. Este controlo ocorre através do planeamento, execução, supervisão e revisão do

trabalho, na definição da natureza, extensão e oportunidade dos procedimentos de auditoria, bem como na realização e avaliação destes procedimentos.

1.1.2.3 Determinação da Materialidade

A materialidade desempenha um papel fundamental no processo de auditoria, sendo um dos conceitos centrais que orientam os auditores na determinação da natureza, extensão e oportunidade dos procedimentos de auditoria a serem aplicados. Com efeito, a informação é material nos casos em que a sua omissão ou distorção influencia as decisões que são tomadas pelos utilizadores das demonstrações financeiras.

Segundo a ISA 320[12] (§10), ao delinear a estratégia global de auditoria, o auditor deve estabelecer a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo (Materialidade Global). Contudo, se houver circunstâncias específicas na entidade que levem o auditor a acreditar que as decisões dos utilizadores dos relatórios financeiros seriam diferentes caso houvesse distorções abaixo da Materialidade Global em determinadas classes de transações, saldos de contas ou divulgações, então o auditor deve determinar os níveis de materialidade a aplicar a essas classes específicas de transações, saldos de contas ou divulgações.

A já citada ISA 320 (§9) define ainda a Materialidade de Execução como:

> A quantia ou quantias (…) inferiores à materialidade estabelecida para as demonstrações financeiras como um todo, com vista a reduzir para um nível apropriadamente baixo a probabilidade de as distorções não corrigidas e não detetadas agregadas excederem a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo.

ALMEIDA (2022: 179) refere que "o auditor fixa uma materialidade preliminar para o ajudar a planear a quantidade de prova necessária para fundamentar a sua opinião", no entanto "no decorrer da auditoria o auditor pode alterar o seu julgamento preliminar sobre a materialidade, devido a mudanças que possam ter acontecido nos pressupostos utilizados para efetuar esse julgamento". Ou seja, a definição da materialidade no início da auditoria desempenha um papel crucial ao auxiliar o auditor a planear a quantidade de evidência

[12] ISA 320 – A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria.

necessária para fundamentar a sua opinião. No entanto, é essencial reconhecer que ao longo do processo de auditoria, podem surgir alterações nos pressupostos e circunstâncias que justifiquem uma reavaliação da materialidade inicialmente estabelecida. Portanto, a flexibilidade para ajustar o julgamento sobre a materialidade é uma prática sensata e necessária para garantir que a auditoria permaneça precisa e abrangente face a quaisquer desenvolvimentos relevantes.

Além dos conceitos de Materialidade Global e Materialidade de Execução definidos na ISA 320, a ISA 450[13] (§A2) faz referência a uma quantia abaixo da qual as distorções seriam claramente insignificantes e dessa forma, não teriam de ser acumuladas pois espera-se que a soma desses valores não tenha um impacto substancial nas demonstrações financeiras – Claramente Insignificante.

Como sublinha COSTA (2018: 252), um desafio que o auditor enfrenta no processo de auditoria ocorre quando as distorções identificadas e não corrigidas são superiores à Materialidade de Execução, mas inferiores à Materialidade Global, uma vez que o efeito cumulativo desses pequenos desvios, quando considerados em conjunto, pode ter um impacto material nas demonstrações financeiras. Desta forma, o auditor deve ter em consideração todas as distorções de forma individual e agregada e, para tal, durante a auditoria deve compilar todas as distorções identificadas num mapa de ajustamentos, há exceção das distorções que sejam claramente insignificantes.

A determinação da materialidade é uma apreciação que requer o julgamento profissional do auditor. Por consequente, os indicadores a serem utilizados, bem como a percentagem a ser aplicada, são normalmente apresentados por diversos autores dentro de um intervalo de valores. Contudo, tal não implica uma obrigação estrita de seguir os valores sugeridos pelos autores.

[13] ISA 450 – Avaliação de Distorções Identificadas durante a Auditoria.

ALVES (2015: 168) identifica os seguintes indicadores e percentagens:

INDICADOR	% Mínima	% Máxima
Resultado Antes de Imposto	5%	10%
Resultado Operacional	3%	6%
Rendimentos Totais	0,5%	2%
Capital Próprio	1%	5%
Ativo Total	1%	3%

Tabela 1 - Indicadores e Percentagens para o cálculo da Materialidade

Fonte: ALVES (2015: 168)

As percentagens mencionadas anteriormente (Tabela 1) permitem a determinação da Materialidade Global, contudo ao calcular a Materialidade de Execução, é essencial aplicar uma taxa à própria Materialidade Global, a qual também está sujeita ao julgamento profissional do auditor.

Em circunstâncias de auditoria em empresas com um risco substancial, é aconselhável adotar uma taxa mais reduzida, como por exemplo, cerca de 10% da Materialidade Global, para calcular a Materialidade de Execução. Esta abordagem resultará numa Materialidade de Execução de menor montante, o que, por sua vez, implicará na análise de uma amostra mais ampla e na redução do Risco de Auditoria.

1.1.3 Terceira Fase: Prova de Auditoria e Realização de Testes

Segundo a ISA 500[14] (§4), o propósito do auditor é desenvolver e realizar procedimentos de auditoria de maneira a obter evidência de auditoria suficiente e apropriada, permitindo-lhe formular conclusões razoáveis que fundamentam a sua opinião.

O órgão de gestão elabora as demonstrações financeiras, assegurando a credibilidade de toda a informação financeira e o auditor, durante o processo de auditoria, reúne prova suficiente e apropriada para atestar as asserções. A suficiência da prova de auditoria refere-se à quantidade necessária de evidência influenciada pela avaliação dos riscos de distorção feita pelo auditor. Assim, quanto mais elevados os riscos, mais prova de auditoria será necessária.

[14] ISA 500 – Prova de Auditoria.

Por seu lado, prova de auditoria apropriada está relacionada com a sua qualidade, ou seja, a sua relevância e credibilidade.

ALMEIDA (2022: 247) evidencia no quadro seguinte (Tabela 2) as provas de auditoria com maior e menor credibilidade sendo, de notar, que as provas geradas externamente e enviadas diretamente para o auditor são mais credíveis que as restantes.

MAIOR CONFIANÇA	MENOR CONFIANÇA
Prova observada diretamente (observação da contagem de *stock*)	Prova observada indiretamente (listagem da contagem de *stocks* enviada para o auditor)
Documentos gerados externamente (faturas, guias de remessa)	Documentos gerados internamente (guias de entrada, notas de encomenda)
Provas enviadas diretamente para o auditor	Provas remetidas pela empresa ao auditor
Prova documental	Prova verbal
Documentos originais	Fotocópias
Prova gerada internamente através de um sistema eficaz de controlos	Prova gerada internamente fornecida por um sistema ineficaz de controlos

Tabela 2 - Prova de Auditoria de Maior e Menor Confiança

Fonte: ALMEIDA (2022: 247)

Habitualmente, as provas de auditoria dividem-se em Dossiers Permanentes e Dossiers Correntes. De acordo com ARENS ET. AL. (2007: 177), os Dossiers Permanentes "destinam-se a conter dados de caracter histórico ou contínuo" e devem conter toda a informação que o auditor considere pertinente para consulta na presente e futuras auditorias, como:

- Cópia de documentos de importância permanente para a empresa, como estatutos, regulamentos, resumo das atas, contratos de arrendamento e financiamento, elementos patrimoniais onerados, recortes de imprensa, entre outros;

- Informação relacionada com o conhecimento do controlo interno da empresa, incluindo organigrama, descrição de tarefas e medidas e procedimentos de controlo interno;
- Documentos de suporte ao planeamento e estratégia da auditoria, tais como aceitação ou retenção do cliente, conhecimento do negócio e do seu meio envolvente, avaliação dos riscos de distorção material, determinação da materialidade, entre outros.

Já os Dossiers Correntes englobam toda a documentação específica da auditoria em curso.

Após a recolha da informação considerada necessária pelo auditor, este realiza procedimentos de auditoria com o intuito de reunir evidências que lhe permitam, com um grau razoável de certeza, emitir uma opinião sobre a veracidade das demonstrações financeiras, considerando o enquadramento conceptual de relato financeiro que seja aplicável.

Assim, é possível distinguir os procedimentos em duas amplas categorias: gerais, os quais são aplicáveis em diversas etapas da auditoria, e específicos, que, como o próprio nome sugere, são aplicados em circunstâncias bastante específicas.

Os procedimentos gerais de auditoria são identificados na ISA 500 e incluem:

Procedimento Geral de Auditoria	Descrição
Indagação	O auditor deve colocar todas as questões necessárias para esclarecer aspetos fundamentais durante o decurso da sua análise. As indagações, em princípio, podem ser dirigidas a qualquer colaborador da empresa, dependendo da área sob escrutínio. Com frequência, estas questões são formuladas de maneira informal, muitas vezes traduzindo-se em simples pedidos concisos de informação e clarificação.
Inspeção	Segundo COSTA (2018: 314), o auditor deve efetuar a inspeção de registos e documentos, sejam estes internos ou não, em formato digital ou em papel, de forma a validar diversas transações ou operações.
Observação	Através da observação, o auditor consegue examinar a forma como as responsabilidades de cada colaborador na empresa

	são desempenhadas. Dessa forma, o auditor obtém a oportunidade de avaliar a eficácia do controlo interno estabelecido pelo órgão de gestão, permitindo-lhe, assim, determinar a extensão dos procedimentos a aplicar.
Confirmação	De acordo com ALVES (2015: 208), "a confirmação é uma resposta proporcionada por uma outra entidade, a uma indagação que lhe foi feita, com o objetivo de se corroborar informações contidas nos registos contabilísticos".
Recálculo	O auditor deve proceder à verificação da precisão dos cálculos aritméticos presentes em documentos ou registos realizados pela empresa. Durante este procedimento, o auditor realiza cálculos independentes para confirmar se as operações matemáticas foram efetuadas corretamente e se os resultados estão em conformidade com as informações contidas nos documentos contabilísticos.
Reexecução	COSTA (2018: 316) conclui que o auditor deve repetir os processos ou os testes previamente realizados como parte do controlo interno da empresa. Durante este processo, o auditor repete certas operações que foram originalmente executadas pela empresa, a fim de confirmar a precisão e a consistência dos resultados.
Procedimentos Analíticos	Estes procedimentos referem-se a técnicas que os auditores utilizam para analisar informações financeiras e identificar padrões, tendências ou variações que possam indicar áreas de risco ou mereçam uma investigação mais aprofundada.

Tabela 3 - Procedimentos Gerais de Auditoria

Desta forma podemos concluir que a totalidade dos procedimentos descritos acima (Tabela 3) têm como finalidade a realização de testes que o auditor, através do seu juízo profissional considere essenciais. Não obstante, a ISA 330[15] (§4) define outras tipologias de testes que um auditor pode efetuar, incluindo:

[15] ISA 330 - As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados.

- Testes de Controlo;
- Procedimentos Substantivos;
    - → Testes de Detalhe;
    - → Procedimentos Analíticos Substantivos;

Os Testes de Controlo, conduzidos pelo auditor, têm como objetivo avaliar a eficácia dos controlos internos da entidade auditada. Estes testes asseguram que os procedimentos internos estão em conformidade com o planeado, fornecendo uma base sólida para a confiança nos registos contabilísticos e nas demonstrações financeiras.

A realização destes testes permite ao auditor obter uma compreensão profunda do ambiente de controlo interno da entidade, identificando eventuais fragilidades ou áreas de risco. Essa avaliação contribui para a determinação da extensão e natureza dos procedimentos de auditoria adicionais necessários para alcançar os objetivos de auditoria estabelecidos.

Segundo a ISA 330 (§4), os Procedimentos Substantivos que têm como objetivo detetar distorções materiais ao nível das asserções, compreendem dois tipos de testes: os Testes de Detalhe e os Procedimentos Analíticos Substantivos.

ALVES (2015: 206) define Testes de Detalhe como "o exame do suporte documental dos créditos e débitos de uma conta ou a confirmação direta, por terceiros, de um saldo" e Procedimentos Analíticos Substantivos como a "apreciação de rácios e tendências em comparação com períodos anteriores, com orçamentos ou com dados do setor".

É possível concluir que, para o auditor formular uma opinião com uma segurança razoável, é necessário obter prova de auditoria suficiente e apropriada por meio da implementação de procedimentos gerais e específicos de auditoria.

1.1.4 Quarta fase: Conclusão e Avaliação da Auditoria

Após a conclusão dos trabalhos de auditoria referentes à fase anteriormente exposta, o auditor deve efetuar uma apreciação geral da forma como foram preparadas as demonstrações financeiras e efetuar uma revisão global do trabalho já efetuado de forma a garantir que estão reunidas todas as provas necessárias para a conclusão do trabalho de auditoria do corrente exercício.

De acordo com COSTA (2018: 707), o auditor, nesta fase, tem ainda a responsabilidade de obter prova de auditoria suficiente e apropriada para garantir que entre a data de referência do balanço e a data do relatório de gestão e das demonstrações financeiras não existem outras situações, além das que já se encontram refletidas nas demonstrações financeiras, que requerem ajustamentos, reclassificações ou divulgações adicionais.

O auditor não é obrigado a questionar ou efetuar quaisquer procedimentos adicionais no período temporal que decorre entre a data do relatório de gestão e das demonstrações financeiras e a data de emissão da Certificação Legal de Contas. Caso exista algum acontecimento subsequente relevante para o encerramento de contas do ano em análise, cabe ao órgão de gestão informar o ROC.

A ISA 580[16] sublinha a importância de obter declarações escritas do órgão de gestão e, quando necessário, dos responsáveis pela governação. No final do processo de auditoria, é essencial obter uma declaração escrita que confirme a responsabilidade pela preparação das demonstrações financeiras. Esta declaração, conhecida como Declaração do Órgão de Gestão, deve ser elaborada em papel timbrado e assinada pelos gestores responsáveis pelas demonstrações financeiras, garantindo que a data da declaração não seja posterior à data da Certificação Legal de Contas ou Relatório de Auditoria.

Posto isto, estão reunidas todas as provas necessárias para iniciar a quinta e última fase do processo de auditoria, ou seja, a emissão da Certificação Legal de Contas ou Relatório de Auditoria.

1.1.5 Quinta Fase: Certificação Legal de Contas e Relatório de Auditoria

Conforme mencionado no início do presente capítulo, o objetivo principal da auditoria financeira é possibilitar ao auditor emitir uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, ou não, em todos os aspetos materiais, tendo por base o enquadramento conceptual de relato financeiro que lhes é aplicável. Desta forma, a conclusão do processo de auditoria culmina na emissão da Certificação Legal das Contas ou no Relatório de Auditoria, que são descritos como os documentos oficiais para a emissão da opinião do auditor.

[16] ISA 580 - Declarações Escritas.

De acordo com os Estatutos da Ordem dos Revisores Oficias de Contas, concluída a Revisão Legal de Contas, procede-se à emissão da Certificação Legal de Contas. Por outro lado, quando se trata de uma Revisão Voluntária de Contas, o resultado desse processo é a elaboração do Relatório de Auditoria.

De acordo com JACINTO (2020: 13), quando o auditor formula a sua opinião:

> Deve ter em consideração se as demonstrações financeiras se encontram preparadas de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, e se as mesmas estão isentas de distorções materiais devido a erro ou fraude obtendo, para o efeito, um grau de garantia razoável.

No caso do auditor concluir que as demonstrações financeiras se encontram preparadas em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial contabilístico aplicável, é essencial que emita uma opinião não modificada. Porém, se o auditor detetar que as demonstrações financeiras não estão isentas de distorções materiais, é necessário emitir uma opinião modificada, a qual se desdobra em três categorias, opinião com reserva, opinião adversa e escusa de opinião, conforme definido na ISA 705R.

1.1.5.1 Opinião com Reserva

De acordo com a ISA 705R[17] (§7), o auditor deve emitir uma opinião com reserva quando obtém prova de auditoria suficiente e apropriada, mas de forma agregada ou individual, existem distorções materiais e não profundas. O auditor deve ainda emitir este tipo de opinião quando não for capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada para fundamentar a sua opinião, mas conclui que os potenciais impactos das distorções não identificadas, se existirem, podem ser materiais, embora não profundas, sobre as demonstrações financeiras.

Desta forma, podemos distinguir opiniões por desacordo e opiniões por limitação de âmbito. ALVES (2015: 509-513) conclui que é emitida uma opinião por desacordo quando existem "discordâncias (…) quanto à forma de aplicação das normas contabilísticas" e uma opinião por limitação de âmbito quando "o auditor não tem a possibilidade de auditar determinadas

[17] ISA 705 (Revista) – Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente.

classes de transações ou saldos, muitas vezes por impedimento imposto pela própria entidade".

1.1.5.2 Opinião Adversa

COSTA (2018: 814) considera que a emissão de uma opinião adversa ocorre quando, após a obtenção de evidência de auditoria suficiente e apropriada, o auditor chega à conclusão de que as distorções, quer consideradas individualmente ou agregadas, são simultaneamente materiais e profundas nas demonstrações financeiras.

Esta opinião é uma manifestação clara de que as demonstrações financeiras não refletem adequadamente a posição e desempenho financeiro da entidade.

1.1.5.3 Escusa de Opinião

O auditor emite uma escusa de opinião quando, mesmo não tendo recolhido prova de auditoria suficiente e apropriada para basear a sua opinião, considera que os possíveis efeitos de eventuais distorções nas demonstrações financeiras são tanto materiais como profundos.

Segundo a ISA 705R (§10), o auditor deve ainda emitir uma escusa de opinião:

> Em circunstâncias extremamente raras que envolvam múltiplas incertezas, concluir que, não obstante ter obtido prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante a cada uma das incertezas individuais, não é possível formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras devido à potencial interação entre essas incertezas e ao seu possível efeito acumulado nas demonstrações financeiras.

1.2 A Necessidade de um Perito

A importância da utilização de um perito[18] em auditoria é inegável, particularmente quando se enfrentam questões complexas e específicas que exigem conhecimentos técnicos sobre determinadas áreas. O auditor tem a oportunidade de recorrer ao trabalho de um perito e, desta forma, de usufruir da experiência deste na área em análise, garantindo uma avaliação minuciosa e precisa de aspetos específicos.

A ISA 620[19] (§A1) define as responsabilidades do auditor em relação ao trabalho realizado por um indivíduo ou organização numa área especializada que não seja a contabilidade ou auditoria, quando esse trabalho é utilizado para auxiliar o auditor na obtenção de evidência de auditoria suficiente e apropriada. A mesma ISA defende ainda que o auditor pode recorrer a competências especializadas de um perito quando estiver em causa a análise de questões de cumprimento fiscal complexas, como é o caso dos Benefícios Fiscais.

O resultado do trabalho do perito deve ser documentado por escrito em forma de relatórios, opiniões, avaliações ou declarações. O auditor, no momento em que avalia o trabalho desenvolvido pelo perito, deve averiguar as fontes, os pressupostos e os métodos por ele utilizados, bem como a consistência desses elementos. Para o efeito, o auditor deve tomar em consideração o seu conhecimento geral do negócio assim como os resultados de outros procedimentos de auditoria realizados.

COSTA (2018: 257) considera que, ao finalizar o seu trabalho, se o auditor emitir uma Certificação Legal de Contas ou Relatório de Auditoria do tipo não modificado, não se deve mencionar no relatório qualquer referência ao trabalho do perito, a menos que tal seja exigido por lei ou regulamento. Caso essa exigência se verifique, essa divulgação não diminui a responsabilidade do auditor pela opinião expressa no relatório.

Nas situações em que o auditor determina a necessidade de utilizar o trabalho de um perito, deve ser acordada a natureza, o âmbito e os objetivos do trabalho do mesmo. Deve ainda ser definida a natureza, a oportunidade e a extensão das comunicações entre ambos, incluindo a forma de qualquer relatório que o perito deva fornecer e a necessidade do mesmo cumprir requisitos de confidencialidade. Estas matérias tornam-se fundamentais de serem acordadas

[18] O perito deve ser certificado ou ser membro de um organismo profissional credível (COSTA, 2018:257).
[19] ISA 620 – Usar o Trabalho de um Perito do Auditor.

para que sejam extintas quaisquer incompatibilidades entre o trabalho desenvolvido pelo auditor e pelo perito.

Considerando as especificidades do processo de auditoria financeira, é fundamental que os profissionais envolvidos na auditoria aos benefícios fiscais tenham conhecimento das diversas fases do processo de auditoria e essencialmente, um vasto conhecimento na área fiscal. Para tal, no capítulo II serão estudadas as principais características do RFAI e do ICE.

CAPÍTULO II – BENEFÍCIOS FISCAIS: RFAI E ICE

2.1 Carga Fiscal em Portugal

A Constituição da República Portuguesa determina que a competência exclusiva para legislar sobre a criação de impostos, o sistema fiscal e o regime das taxas e contribuições financeiras em favor das entidades públicas pertence à Assembleia da República (crf. estabelecido no artigo 165º, nº1, alínea i) da CRP). Esta atribuição tem como objetivo primordial assegurar a satisfação das necessidades financeiras do Estado e demais entidades públicas, bem como garantir uma distribuição equitativa dos rendimentos e da riqueza, sendo que "ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição" (cfr. o artigo 103º, nº 3 da CRP).

O estudo[20] seguinte demonstra um notável incremento na carga fiscal em Portugal durante o intervalo temporal de 2018 e 2023. Em 2018, o montante da carga fiscal alcançou os 71 mil milhões de euros, contrastando com os 95 mil milhões de euros registados em 2023, o que corresponde a um incremento substancial de 25,1%, conforme ilustrado na Tabela 4.

		2018	2019	2020	2021	2022	2023
Milhões de Euros	CARGA FISCAL	71.127,5	73.975,0	70.531,6	75.852,7	87.120,1	94.963,8
Taxa de Variação Anual (%)		6,4	4,0	-4,7	7,8	14,8	8,8

25,1%

Tabela 4 - Carga Fiscal em Portugal (2018-2023)

O aumento da carga fiscal eleva a relevância da abordagem sobre os benefícios fiscais, uma vez que os contribuintes têm a possibilidade de aliviar o peso dos seus encargos fiscais por meio da utilização desses incentivos. Este cenário confere ao contribuinte a responsabilidade de, dentro dos parâmetros legais estabelecidos, optar pelo planeamento fiscal que melhor se ajuste às suas circunstâncias e interesses.

[20] Estudo conduzido pelo Instituto Nacional de Estatística e publicado no dia 16 de abril de 2024, referente às "Estatísticas das Receitas Fiscais 1995-2023".

Neste contexto, é crucial distinguir as diferentes facetas do planeamento fiscal, dado que este pode assumir caráter legítimo, agressivo ou ilícito.

Assim, considera-se que o planeamento fiscal legítimo:

> É feito *intra legem*, pois a poupança conseguida é querida e/ou concedida pelo legislador (…) com recurso a mecanismos vários, como sejam as exclusões tributárias, as deduções especificas, os abatimentos à matéria coletável, o reporte de prejuízos até determinado limite, as isenções fiscais e o estabelecimento de zonas francas (MONTEIRO ET AL, 2011: 296).

Já o planeamento fiscal agressivo é levado a cabo *extra legem*, o que significa que apesar de não ser ilícito, não é bem aceite pelo ordenamento jurídico fiscal. FERREIRA (2021: 17) considera que ocorre evasão fiscal quando o contribuinte, de forma considerada legal, toma medidas para reduzir a sua carga tributária, aproveitando-se de lacunas ou omissões na legislação fiscal. Esta situação surge devido à incapacidade inerente do legislador de antecipar e incluir na lei todas as possíveis situações do mundo real.

Por fim, o planeamento fiscal ilícito é definido como planeamento fiscal *contra legem*, nomeadamente porque a poupança fiscal obtida resulta de atos ilegais havendo uma violação expressa à legislação em vigor.

De acordo com o artigo 103.º do Regime Geral das Infrações Tributárias, a fraude fiscal é definida como condutas ilegítimas que visam a não liquidação, entrega ou pagamento de tributos, ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais que possam reduzir as receitas tributárias. Entre as formas de fraude fiscal, incluem-se a ocultação ou alteração de factos ou valores nos livros de contabilidade ou declarações, a não declaração de factos ou valores que deveriam ser revelados à administração tributária e a celebração de negócios simulados em termos de valor, natureza ou partes envolvidas.

2.2 Desagravamento Fiscal

O desagravamento fiscal, numa aceção alargada, engloba qualquer medida legislativa que se traduza numa redução da taxa efetiva de tributação em comparação com a que decorreria da aplicação da "tributação-regra", proporcionando assim uma vantagem ao contribuinte ao reduzir o montante de imposto a liquidar. PEREIRA (2014: 413) considera que os benefícios fiscais são medidas excecionais de desagravamento fiscal que se configuram como instrumentos de política de caracter económico-sociais. No entanto, situações de não sujeição tributária, não são consideradas benefícios fiscais (cfr. estabelecido no artigo 4º do Estatuto dos Benefícios Fiscais).

Como será possível analisar ao longo do presente estudo, o RFAI e o ICE são caracterizados como instrumentos políticos, sendo o primeiro instituído com o objetivo de estimular a criação de emprego, mitigar as disparidades regional e promover a modernização dos setores produtivos e o segundo devido à necessidade de manter os capitais das entidades em território português.

O nº1 e nº2 do artigo 2º do EBF, esclarece que os benefícios fiscais podem ser implementados por meio de diversas modalidades técnicas. Estas incluem "as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria coletável e à coleta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais" instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais.

2.2.1 Deduções à Matéria Coletável

As deduções à matéria coletável representam reduções nas bases sujeitas a tributação, correspondendo a uma determinada fração da matéria coletável que, em condições normais, estaria sujeita a imposto (PEREIRA, 2014: 432). Estas deduções são instrumentos importantes na configuração do sistema fiscal, pois permitem ajustar a carga tributária de acordo com critérios previamente definidos pelo legislador.

O ICE, que será analisado na seção 2.5, é um exemplo claro de benefício fiscal desta categoria, dado que proporciona deduções ao resultado tributável das empresas. Estas deduções resultam numa menor base de incidência do imposto, aliviando, assim, a carga fiscal sobre as empresas, incentivando determinados comportamentos económicos que são considerados desejáveis pelo legislador.

2.2.2 Deduções à Coleta

PEREIRA (2014: 433) acrescenta que as deduções à coleta se distinguem das deduções à matéria coletável pela diferente natureza da realidade a que se aplica a dedução: neste caso, a dedução é feita diretamente ao montante do imposto devido, o que justifica a designação alternativa de "crédito de imposto". Esta distinção é fundamental para a compreensão do impacto financeiro e fiscal de cada tipo de dedução, uma vez que as deduções à coleta reduzem diretamente o valor a pagar, enquanto as deduções à matéria coletável reduzem a base sobre a qual o imposto é calculado.

No contexto do presente trabalho de projeto, será possível examinar com detalhe um exemplo de benefício fiscal que opera através de deduções à coleta: o RFAI. Esta análise será desenvolvida na secção 2.4, onde se procura explicar os mecanismos específicos do RFAI, delineando as diretrizes e as condições para aplicação do mesmo.

2.2.3 Isenção

O RFAI pode ainda assumir a forma de isenção, uma vez que possibilita a obtenção de isenção de Imposto Municipal sobre Imóveis, Imposto sobre as Transações Onerosas de Imóveis e Imposto do Selo.

A isenção é um benefício fiscal que, apesar da lei prever a existência de uma base ou fonte de tributação específica, a tributação é afastada por motivos de conveniência política, económica ou social, seja de forma temporária ou definitiva (FERNANDES, 2012: 44).

No entanto, é importante destacar que nem todas as isenções se qualificam como benefícios fiscais no sentido estrito. Existem isenções que são aplicadas por razões técnicas, por exemplo, de forma a evitar uma dupla tributação.

2.3 Benefícios Fiscais Automáticos e Dependentes de Reconhecimento

O reconhecimento dos benefícios fiscais, de acordo com o disposto no artigo 65º do Código de Procedimento e Processo Tributário, depende da iniciativa dos interessados. Todavia, segundo o artigo 5º do EBF, os benefícios fiscais carecem de duas tipologias: automáticos ou dependentes de reconhecimento.

Os primeiros resultam direta e imediatamente da lei, já os segundos pressupõem um ou mais atos posteriores de reconhecimento. Esse reconhecimento pode ser efetuado tanto por meio de um ato administrativo como por um acordo entre a Administração e os interessados, no entanto, em qualquer destas situações o reconhecimento tem apenas um efeito declarativo, exceto quando a lei dispuser em contrário.

Considerando os benefícios fiscais em análise, tanto o RFAI quanto o ICE são considerados benefícios fiscais automáticos. No entanto, para um melhor entendimento dos conceitos discutidos, como referido anteriormente, ambos os benefícios serão explorados detalhadamente nos subcapítulos seguintes.

2.4 Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI)

O RFAI foi instituído em 2009 e aprovado pelo artigo 13º da Lei nº 10/2009, de 10 de março. Contudo, este trabalho apresenta as atualizações introduzidas pela Lei nº 82/2023, de 29 de dezembro de 2023.

O RFAI visa estimular a criação de emprego, mitigar as disparidades regionais, promover a modernização dos setores produtivos e reforçar a competitividade das empresas.

Este incentivo fiscal possibilita a obtenção de uma isenção total ou parcial do IMI, do IMT e do IS, destacando-se a dedução à coleta em sede do IRC.

Sob o ponto de vista legal, as disposições relacionadas a este incentivo encontram-se nos artigos 22º a 26º e 43º do CFI, estando ainda regulamentado pela Portaria nº 282/2014, de 30 de dezembro e pela Portaria nº 297/2015, de 21 de setembro. Estas bases legais estabelecem as diretrizes e condições para a aplicação do RFAI, delineando os bens elegíveis e os procedimentos a serem seguidos pelos beneficiários.

2.4.1.1 Aplicações Relevantes

O RFAI conceitua como aplicações relevantes, os investimentos alocados em ativos específicos, sob a condição de estarem diretamente associados à exploração da empresa. O artigo 22º do Código Fiscal ao Investimento apresenta os seguintes investimentos como relevantes, nomeadamente:

→ Ativos fixos tangíveis, que tenham sido adquiridos em estado novo, com exceção de:

- Terrenos, exceto quando destinados à exploração de concessões mineiras, águas minerais naturais e de nascente, pedreiras, barreiros e areeiros em investimentos na indústria extrativa;
- Construção, aquisição, reparação e ampliação de qualquer tipo de edifícios, salvo se estes forem instalações fabris ou associadas a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou de caráter administrativo;
- Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas;
- Mobiliário e elementos de decoração ou conforto, a menos que sejam equipamentos hoteleiros relacionados com a atividade turística;
- Equipamentos sociais;
- Outros bens de investimento que não estejam diretamente ligados à exploração da empresa;

→ Ativos intangíveis, compreendendo despesas relacionadas com a transferência de tecnologia, particularmente através da aquisição de direitos de patentes, licenças, *know-how* ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente.

→ Custos salariais decorrentes da criação de postos de trabalho de pessoal com grau de mestrado ou doutoramento;

No que diz respeito aos ativos intangíveis, sublinha-se a importância de os mesmos não serem adquiridos a partes relacionadas assegurando, simultaneamente a sua permanência na empresa por um período que varia entre três e cinco anos, caso a entidade se qualifique como Pequena e Média Empresa[21] ou Grande Empresa, respetivamente. É ainda fundamental que estes investimentos sejam amortizáveis nos termos das regras contabilísticas em vigor.

As adições efetuadas aos ativos em curso são elegíveis no âmbito do benefício fiscal, à exceção de adiantamentos que assumem a natureza de fluxo de caixa e não despesa de investimento.

Para os sujeitos passivos de Imposto sobre o Rendimentos de Pessoas Coletivas que não se enquadrem na categoria de PME, há uma limitação imposta ao investimento em ativos intangíveis e aos custos salariais decorrentes da criação de postos de trabalho, estabelecendo

[21] As entidades caracterizadas como *Small Mid Cap*, ou seja, as empresas que estejam inseridas num grupo com mais de 250 trabalhadores, mas que individualmente apresentem menos de 500 trabalhadores, são equiparadas a PME, ou seja, pequenas e médias empresas.

que tais investimentos não podem ultrapassar metade do montante global das aplicações relevantes.

Os custos salariais incorridos com a criação de postos de trabalho incluem o salário bruto antes de impostos, as contribuições para a segurança social, o seguro de acidentes de trabalho, os encargos com a guarda de crianças e ascendentes e outros encargos de origem legal ou decorrentes de regulamentação coletiva de trabalho, sendo que esses mesmos postos de trabalho devem ser mantidos durante um período mínimo de três ou cinco anos, caso as entidades se qualifiquem como PME ou Grandes Empresas, respetivamente.

2.4.1.2 Condições de Acesso

O sujeito passivo encontra-se obrigado a satisfazer, de forma cumulativa, os requisitos estipulados no nº 4 do artigo 22º do CFI de forma a beneficiar do RFAI, nomeadamente:

- → Dispor de contabilidade organizada;
- → Apresentar a sua situação tributária e contributiva regularizada;
- → Assegurar que o lucro tributável não seja determinado através de métodos indiretos.
- → Conservar os ativos em sua posse pelo período mínimo estabelecido, o que implica manter os bens adquiridos por, pelo menos, três anos a partir da data do investimento no caso de PME, ou por cinco anos nos restantes casos. Esta obrigação também se aplica até ao período em que se verifique o abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização dos referidos bens (artigo 31º-B do Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas), ou até ao término do período mínimo de vida útil determinado conforme as disposições do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro.
- → Fomentar a criação de novos postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento;
- → Não sejam consideradas empresas em dificuldade nos termos da legislação comunitária;

O Regulamento (União Europeia) nº 651/2014 da Comissão de 16 de junho de 2014 estabelece a qualificação de uma entidade como "empresa em dificuldade" quando, pelo menos, uma das seguintes condições for verificada:

→ Empresas com uma perda de mais de metade do seu capital social, conforme indicado na contabilidade, devido a anos consecutivos de prejuízos;

→ Empresas que sejam objeto de um processo coletivo de insolvência ou que cumpram os critérios para ser submetida a um processo coletivo de insolvência a pedido dos seus credores;

→ Empresas que tenham recebido um auxílio de emergência e ainda não tenham reembolsado o empréstimo ou terminado a garantia, ou tenham recebido um auxílio à reestruturação e ainda estejam sujeitas a um plano nesse sentido;

→ Empresas que, não sendo PME's, nos últimos dois anos:

  – Tenham demonstrado um rácio dívida contabilística (passivo) /fundos próprios (capital próprio) superior a 7,5; e

  – Tenham demonstrado um rácio de cobertura dos juros, com base no *Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortizations*, inferior a 1,0;

O artigo 2º da Portaria nº 297/2015 estabelece ainda que "não podem beneficiar do RFAI as empresas sujeitas a uma injunção de recuperação na sequência de uma decisão da Comissão, ainda pendente, que declare um auxílio ilegal e incompatível com o mercado interno." É relevante destacar que os poderes da Comissão Europeia para recuperar auxílios prescrevem dentro de um período de 10 anos, prevalecendo esta disposição sobre os prazos de caducidade e prescrição estabelecidos pela legislação nacional.

2.4.1.3 Elegibilidade

A Portaria nº 297/2015 estabelece o conceito de Investimento Inicial, que só pode ser considerado elegível para efeitos de RFAI quando se verifica (1) a criação de um novo estabelecimento, (2) o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente (3), a diversificação da produção de um estabelecimento em termos de produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento, ou (4) uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento já existente.

O artigo 3º da Portaria nº 297/2015 determina que, ao diversificar as atividades de um estabelecimento já existente em termos de produtos não fabricados anteriormente, as aplicações relevantes devem ser superiores, pelo menos, a 200% do valor líquido contabilístico dos ativos utilizados, conforme registado no período fiscal anterior ao início

da concretização do investimento. As grandes empresas que investem significativamente em áreas específicas da Área Metropolitana de Lisboa e Algarve[22] também estão enquadradas neste regime desde que a nova atividade difira substancialmente da anterior.

O artigo 3º da Portaria anteriormente mencionada esclarece que, quando o investimento inicial envolve uma alteração fundamental no processo de produção, o valor das aplicações relevantes deve ser superior ao total das amortizações e depreciações dos ativos associados com a atividade a modernizar, conforme registado nos três períodos fiscais anteriores ao início da execução do projeto de investimento.

Consideramos ainda fundamental mencionar o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido a 10 de abril de 2024 no Processo nº 0466/16.7BEPRT que define que os benefícios fiscais resultantes do RFAI não são transferidos da sociedade incorporada para a sociedade incorporante no contexto de uma fusão.

Dentro das diretrizes estabelecidas pelo artigo 2º da Portaria nº 282/2014 de 30 de dezembro, o RFAI é um benefício fiscal que se aplica a setores específicos, os quais são determinados pelos códigos da Classificação Portuguesa de Atividades Económicas, nomeadamente:

- → Indústrias extrativas - divisões 05 a 09;
- → Indústrias transformadoras - divisões 10 a 33;
- → Alojamento - divisão 55;
- → Restauração e similares - divisão 56;
- → Atividades de edição - divisão 58;
- → Atividades cinematográficas, de vídeo e de produção de programas de televisão - grupo 591;
- → Consultoria e programação informática e atividades relacionadas - divisão 62;
- → Atividades de processamento de dados, domiciliação de informação e atividades relacionadas e portais *Web* - grupo 631;
- → Atividades de investigação científica e de desenvolvimento - divisão 72;

[22] As regiões NUTS elegíveis são: Norte, Oeste, Região de Aveiro, Região de Coimbra, Região de Leiria, Viseu Dão Lafões, Beira Baixa, Médio Tejo, Beiras e Serra da Estrela, Alentejo Litoral, Baixo Alentejo, Lezíria do Tejo, Alto Alentejo, Alentejo Central, Região Autónoma dos Açores e Região Autónoma da Madeira.
Na Área Metropolitana de Lisboa e Algarve, apenas são elegíveis as seguintes regiões: Algarve (São Brás de Aportel, Alferce, Boliqueime, Cachopo, Ferreiras, Loulé (São Clemente), Loulé (São Sebastião), Mexilhoeira Grande, Monchique, Paderne, Pechão, Quelfes, São Bartolomeu de Messines, São Marcos da Serra, União das Freguesias de Algoz e Tunes, União das Freguesias de Conceição e Estoi e Vaqueiros) e Área Metropolitana de Lisboa (Alcochete, Gâmbia-Pontes-Alto da Guerra, Moita, Pinhal Novo, Quinta do Anjo, Sado, São Francisco, União das Freguesias de Atalaia e Alto Estanqueiro-Jardia, União das Freguesias de Gaio-Rosário e Sarilhos Pequenos, União das Freguesias de Palhais e Coina, União das Freguesias de Pegões e União das Freguesias de Poceirão e Marateca).

- → Atividades com interesse para o turismo - subclasses 77210, 90040, 91041, 91042, 93110, 93210, 93292, 93293 e 96040;
- → Atividades de serviços administrativos e de apoio prestados às empresas - classes 82110 e 82910.

A Portaria nº 282/2014, datada de 30 de dezembro, lista no seu artigo 1º os setores que não são considerados elegíveis no âmbito do RFAI. Ou seja, não são elegíveis para a concessão do incentivo fiscal em análise os projetos de investimento relacionados com as atividades económicas nos setores siderúrgico, do carvão, da pesca e da aquicultura, da produção agrícola primária, da transformação e comercialização de produtos agrícolas mencionados no Anexo I do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, da silvicultura, da construção naval, das fibras sintéticas, dos transportes e infraestruturas conexas, assim como da produção, distribuição e infraestruturas.

Esta exclusão é fundamentada na necessidade de observância das normas e demais atos criados pelas instituições, órgãos e organismos da União Europeia, particularmente no que diz respeito a Auxílios Estatais com Finalidade Regional e ao Regulamento Geral de Isenção por Categoria. De acordo com o nº1 do artigo 22º do CFI, o RFAI é aplicável aos sujeitos passivos de IRC que exerçam uma atividade nos setores previstos no n.º 2 do artigo 2.º do CFI, com exceção das atividades excluídas do âmbito setorial de aplicação das OAR e do RGIC.

Após efetuar uma análise ao Processo 2020000014, Processo de Informação Vinculativa, nº16881, com Despacho da Diretora de Serviços do IRC de 01.09.2020 é possível identificar alguma dificuldade quanto à elegibilidade dos investimentos que tenham por objeto as atividades económicas dos setores da produção agrícola primária e da transformação e comercialização de produtos agrícolas.

Embora o artigo 2º da Portaria nº 282/2014, de 30 de dezembro informe que a Indústrias Transformadora (divisões 10 a 33) seja elegível no âmbito do RFAI, o corpo do artigo é explícito quando refere "Sem prejuízo das restrições previstas no artigo anterior".

O artigo 2º da Portaria nº 297/2015, de 21 de setembro estabelece que:

> Para efeitos da determinação do âmbito sectorial estabelecido na Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro, aplicável ao RFAI por remissão do n.º 1 do artigo 22.º

do CFI, aplicam-se as definições relativas a atividades económicas estabelecidas no artigo 2.º do RGIC.

Pelo que, o artigo 2º do RGIC refere que "transformação de produtos agrícolas" é "qualquer operação realizada sobre um produto agrícola de que resulte um produto que continua a ser um produto agrícola (…)" e "produto agrícola" é "um produto enumerado no anexo I do Tratado (…)".

Após a análise desta informação, é possível concluir que um sujeito passivo apenas pode beneficiar do RFAI se o produto final da transformação de produtos agrícolas não for igualmente um produto agrícola, isto é, não for um produto enumerado no Anexo I do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

De forma exemplificativa e tendo por base o Processo 2020000014, PIV, nº16881, com Despacho da Diretora de Serviços do IRC de 01.09.2020, pode ser analisado um caso real onde a entidade em causa exerce, a título principal, a atividade de "Criação de bovinos para produção de leite" (CAE 01410) e, a título secundário, os códigos CAE 10510 (Indústrias do leite e derivados") e CAE 10520 ("Fabricação de gelados e sorvete").

A entidade em questão tem o propósito de diversificar as suas atividades, razão pela qual planeia erigir um edifício destinado a albergar uma queijaria (CAE 10510) e uma gelataria (CAE 10520). Ambas as atividades estão categorizadas na Divisão 10 - Indústrias Transformadoras e, à partida, seriam consideradas investimentos elegíveis. No entanto, é crucial, antes de chegar a essa conclusão, proceder a uma análise do Anexo I do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, assegurando assim que os produtos em questão (queijo e gelado) não são classificados como produtos agrícolas.

De acordo com o Regulamento de Execução (UE) nº2017/1925, podemos concluir que o queijo integra o capítulo 4 – "Leite e Lacticínios", mais concretamente a posição 0406 – "Queijos e requeijão" e os gelados integram o capítulo 21 – "Preparações alimentícias diversas", mais especificamente a posição 2105 – "Sorvetes mesmo que contenham cacau".

O Anexo I do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia identifica o capítulo 4 como pertencente à categoria de produtos agrícolas, no entanto, omite qualquer referência ao capítulo 21. Dessa forma, é possível inferir que os gelados não são classificados como produtos agrícolas.

Posto isto, podemos concluir que a produção de queijo configura uma atividade de transformação de produtos agrícolas, resultando num produto agrícola, logo não se enquadra nos critérios de elegibilidade estabelecidos pelo RFAI. Por outro lado, a produção de gelados é considerada uma atividade de transformação de produtos agrícolas que não culmina na obtenção de um produto agrícola e, por esse motivo, é uma atividade elegível para efeitos do RFAI.

Este exemplo é exposto de forma a alertar que não é apenas importante verificar a elegibilidade da atividade com base nos códigos da CAE elencados no artigo 2º da Portaria nº 282/2014 de 30 de dezembro, mas também nas normas criadas pelas instituições, órgãos e organismos da União Europeia.

2.4.1.4 Manutenção dos Postos de Trabalho

Como já referido anteriormente, o CFI define que os Sujeitos Passivos podem beneficiar do RFAI caso realizem investimentos relevantes que resultem na criação e manutenção de postos de trabalho até o final do período mínimo de conservação dos bens investidos.

Desta forma, e tendo em consideração o previsto na alínea c), do nº 4 do artigo 22º do CFI, devem ser criados e mantidos postos de trabalho durante o menor dos seguintes períodos:

- → Período de 3 anos a contar desde a data dos investimentos, no caso de PMEs;
- → Período de 5 anos a contar desde a data dos investimentos, no caso de Grandes Empresas;
- → Período mínimo de vida útil dos bens adquiridos;
- → Período em que se verifique o abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização dos bens objeto do investimento;

A Autoridade Tributária e Aduaneira vai mais além e, no Ofício Circulado Nº 20259 de 28 de junho de 2023, informa que para cumprimento do objetivo geral de desenvolvimento das regiões mais desfavorecidas, terá de se verificar a criação de postos de trabalho resultante do investimento inicial e, em simultâneo, um aumento líquido do número de postos de trabalho, ou seja, efetiva "criação de emprego".

O Ofício Circulado mencionado anteriormente exemplifica que, se o sujeito passivo for qualificado como PME e tiver um total de 205 trabalhadores resultante de um investimento

realizado e concluído a 31 de dezembro de 2014, dos quais 5 trabalhadores resultaram do investimento realizado em 2014, a empresa será obrigada a manter um nível de emprego de pelo menos 201 trabalhadores nos próximos 3 anos. Sendo que, de forma a cumprir o disposto na alínea f) do nº4 do artigo 22º do CFI, os postos de trabalhos que são suprimidos não podem ser aqueles que foram criados por força do investimento em causa.

Caso o Sujeito Passivo esteja a efetuar um investimento plurianual, apenas se deve considerar para cálculo do número de postos de trabalho criados, o ano de conclusão do investimento.

O Ofício Circulado em análise faz ainda menção às OAR para 2022-2027 onde é definido "criação de emprego" como:

> Um aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento em causa, em comparação com a média dos 12 meses anteriores, após deduzir os postos de trabalho eventualmente suprimidos durante o mesmo período do número aparente de postos de trabalho criados.

De acordo com o §32 do artigo 2º do RGIC o "aumento líquido do número de trabalhadores" corresponde ao:

> Aumento líquido do número de trabalhadores no estabelecimento em causa em comparação com a média durante um determinado período de tempo, devendo os postos de trabalho suprimidos durante esse período ser, por conseguinte, deduzidos e o número de trabalhadores a tempo inteiro, a tempo parcial e sazonais ser considerado segundo as respetivas frações de trabalho anual.

A Autoridade Tributária e Aduaneira refere ainda que apenas pode integrar o conceito de "criação de postos de trabalho" a admissão de trabalhadores através da celebração de contratos sem termo.

As questões expostas são controversas, sendo que existem contribuintes que contestam a posição da Autoridade Tributária e Aduaneira junto do Tribunal, como podemos verificar pela análise do Processo nº 156/2022T.

No processo em análise, o Tribunal considera que o tipo de contrato resultante do investimento realizado não é relevante, "sendo suficiente para a atribuição do benefício fiscal RFAI que tenham sido efetivamente criados postos de trabalho em resultado do investimento inicial realizado". A decisão do tribunal define ainda que não será necessário que se verifique uma criação líquida de postos de trabalho, sendo apenas crucial que tenham sido criados postos de trabalho como contrapartida do investimento.

2.4.1.5 Dedução à Coleta

Em conformidade com o Artigo 23º do CFI, aos sujeitos passivos de IRC são concedidos os seguintes benefícios fiscais:

- → Para a região Norte, Centro, Alentejo e Açores, 30% de dedução à coleta para investimentos até 15.000.000 euros e 10% ao remanescente;
- → Para a região da Madeira, 35% de dedução à coleta independentemente do valor do investimento; e
- → Para as áreas elegíveis dentro da região da Área Metropolitana de Lisboa e Algarve (parcialmente), 10% de dedução à coleta independentemente do valor do investimento;

A dedução à coleta é realizada durante o período de tributação em que os investimentos foram concretizados. Esta dedução pode cobrir 100% da coleta, nos primeiros três anos de atividade exceto quando a nova empresa seja resultado de uma cisão e, nos restantes casos, não pode exceder 50% do montante total da coleta (conforme previsto no artigo 23º, nº 2 do CFI). Quando não é possível deduzir integralmente o benefício por insuficiência de coleta, é permitido efetuar a dedução nos 10 períodos de tributação subsequentes (artigo 23º, nº3 do CFI), tendo em consideração que o prazo de reporte foi suspenso por dois anos devido à Covid-19.

A Ficha Doutrinária 2015 003113, PIV nº9452 esclarece e de forma exemplificativa que:

> Se a importância "reportada" for de € 400,00 (RFAI de 2015) e de € 700,00 (RFAI de 2016) e a coleta do IRC relativo a 2016 ascender a € 800,00, a requerente pode deduzir € 400,00 (RFAI de 2015) + € 400,00 (RFAI de 2016), absorvendo toda a coleta e ficando ainda por deduzir o montante de € 300,00 relativo ao RFAI de 2016,

o qual pode vir a ser deduzido até à concorrência de 50% da coleta do IRC apurada relativamente a 2017.

Importante salientar que, para efeitos de cálculo deste benefício, a localização considerada é aquela onde o investimento é efetivamente realizado, não a localização anterior da empresa ou a localização atual da sua sede.

As entidades abrangidas pelo benefício fiscal em análise podem ainda beneficiar de:

→ Isenção ou diminuição de IMI por um período até 10 anos, a contar do ano de aquisição ou construção do imóvel, aplicável aos edifícios utilizados pelo promotor no contexto de investimentos que se configurem como aplicações relevantes. - Artigo 23º, nº1, alínea b) do CFI;

→ Isenção ou diminuição de IMT relativamente às aquisições de edifícios que se configuram como aplicações relevantes. – Artigo 23º, nº1, alínea c) do CFI;

→ Isenção de IS relativamente às aquisições de edifícios que se configuram como aplicações relevantes. – Artigo 23, nº1, alínea d) do CFI;

Além dos benefícios fiscais mencionados anteriormente, os órgãos municipais podem ainda conceder isenções totais ou parciais de IMI e ou IMT para apoio a investimento realizado na área do município (Artigo 23º-A, nº1 do CFI).

2.4.1.6 Obrigações Acessórias

Os sujeitos passivos de IRC têm a obrigação de manter organizado, por um período de 10 anos, um conjunto de documentos fiscais referentes a cada período de tributação. Este processo de documentação fiscal deve incluir a justificação das deduções à coleta no âmbito do RFAI, assim como os documentos que comprovam o cálculo dos benefícios fiscais e a conformidade com os critérios estabelecidos no artigo 22º do CFI.

O Artigo 7º da Portaria 297º/2015, de 21 de outubro procede a uma listagem mais detalhada da informação que deve ser preparada pelo sujeito passivo e arquivada no processo de documentação fiscal, nomeadamente:

→ Descrição detalhada do investimento inicial, incluindo os objetivos, áreas de intervenção, principais investimentos e a sua tipologia correspondente;

→ Identificação da data e custo de aquisição das aplicações relevantes, acompanhada pela listagem das faturas que comprovam tais transações;

→ Indicação da região onde o investimento foi realizado, destacando a localização geográfica específica;

→ Cálculo minucioso dos benefícios fiscais associados ao investimento, com a apresentação dos valores atualizados correspondentes;

→ Identificação e cálculo de outros auxílios de Estado relacionados com o mesmo investimento, abrangendo todas as formas de apoio recebidas;

→ Cálculo do limite máximo de auxílio permitido, incluindo a análise do eventual excesso entre esse limite máximo e o montante total de auxílios concedidos, quando aplicável.

Os contribuintes têm a responsabilidade de reunir os dados mencionados até à data de submissão da declaração Modelo 22, correspondente ao ano em que os benefícios fiscais são aplicáveis ou até ao final do prazo legal de entrega, consoante o que ocorrer primeiro. À Autoridade Tributária e Aduaneira reserva-se o direito de, a qualquer momento, solicitar aos contribuintes os elementos do dossier fiscal e informações adicionais, se julgar necessário.

2.4.1.7 Declaração Modelo 22

Durante o processo anual de prestação de contas, o sujeito passivo está obrigado a proceder à entrega da Declaração Periódica de Rendimentos do IRC (Modelo 22), com referência ao período de tributação anterior, sendo esta uma declaração que assume um papel crucial ao apurar o lucro tributável, bem como o montante de imposto a liquidar ou, inversamente, o prejuízo fiscal. Em situações específicas, também determina o montante de imposto a ser reembolsado.

O RFAI é comunicado no quadro 074 (Figura 2) e 074-A (Figura 3) da Modelo 22.

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

Figura 2 - Quadro 074 da Modelo 22

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

Figura 3 - Quadro 074-A da Modelo 22

As empresas que seguem o Regime Geral de Tributação ou o Regime de Redução de Taxa estão obrigadas ao preenchimento do quadro 074, já as sociedades tributadas pelo Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades são responsáveis pelo preenchimento do quadro 074-A.

Em cada campo do Quadro 074 deve constar a seguinte informação:

Campo	Descrição
Campo 744	Campo preenchido exclusivamente pela sociedade dominante na declaração do grupo. O Campo 744 destina-se a apresentar os Números de Identificação Fiscal de todas as empresas que compõem o grupo sujeito ao Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades.
Campo 01	Campo preenchido com o diploma legal[23] correspondente a cada benefício fiscal.
Campo 02	Campo preenchido com o período de tributação em que foi obtido o direito ao benefício, por diploma legal. Neste campo pode ainda ser incluído períodos de tributação anteriores caso haja benefício a ser reportado para o presente exercício.
Campo 03	Campo preenchido com o valor correspondente ao benefício que expirou no final do período de tributação anterior, por diploma legal.
Campo 713	Campo preenchido com o valor do saldo não deduzido no período anterior, por diploma legal e período a que respeita o benefício.
Campo 714	Campo preenchido com o valor do benefício obtido no período de tributação a que respeita a Modelo 22. Se estivermos perante a declaração de um grupo de sociedades sujeito ao Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades, o valor a ser inserido no campo

[23] 741 – Benefício que provem do antigo CFI;
742 – Benefício que provem do atual CFI;
743 – Benefício que provem do CFI na Região Autónoma da Madeira;

	714 deve corresponder à soma das dotações do período indicadas nas declarações individuais das sociedades que fazem parte do perímetro do grupo.
Campo 715	Campo preenchido com o valor deduzido à coleta no período de tributação, por diploma legal e período a que respeita o benefício.
Campo 716	Campo preenchido com o saldo dos benefícios que é reportado para o período seguinte, especificando o diploma legal e o período ao qual o benefício diz respeito, mesmo que não seja mais dedutível devido à conclusão do período temporal de dedução.

Tabela 5 - Preenchimento do Quadro 074 e 074-A do Anexo D da Modelo 22

O procedimento de preenchimento do subquadro 074-A segue a mesma base do quadro 074.

2.5 Regime Fiscal de Incentivo Fiscal à Capitalização das Empresas (ICE)

A Lei nº 24-D/2022, de dia 30 de dezembro de 2022, incorporou um novo incentivo fiscal denominado ICE, contudo, a Lei nº 82/2023, de dia 29 de dezembro de 2023, introduziu consideráveis alterações ao presente benefício fiscal, estando essas alterações previstas no presente trabalho.

O ICE está regulado no artigo 43º-D do EBF e surge concomitantemente com a revogação da Remuneração Convencional do Capital Social e da Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos. O objetivo subjacente a esta medida fiscal reside no estímulo às empresas para a manutenção dos seus capitais em solo nacional, ao mesmo tempo que se pretende atrair novos investimentos, de forma a fortalecer a economia do país.

2.5.1.1 Condições de Acesso

De acordo com o nº7 do Artigo 43º-D do EBF, apenas os sujeitos passivos que exerçam a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e que preencham, cumulativamente, as seguintes condições, respeitam as condições de elegibilidade do ICE e consequentemente podem beneficiar do incentivo em estudo:

→ Não sejam entidades sujeitas à supervisão do Banco de Portugal ou da Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensões, nem sucursais em Portugal de

instituições de crédito, de outras instituições financeiras ou de empresas de seguros – Artigo 43º-D, nº7, alínea a) do EBF;

→ Disponham de contabilidade devidamente organizada, em conformidade com a normalização contabilística e outras disposições legais aplicáveis ao respetivo setor de atividade – Artigo 43º-D, nº7, alínea b) do EBF;

→ O seu lucro tributável não seja definido por métodos indiretos – Artigo 43º-D, nº7, alínea c) do EBF;

→ Apresentem a situação fiscal e contributiva regularizada - Artigo 43º-D, nº7, alínea d) do EBF.

2.5.1.2 Dedução ao Lucro Tributável

O ICE permite uma dedução ao lucro tributável de uma importância correspondente à aplicação da taxa Euribor a 12 meses, que corresponda à média do período de tributação, calculada tendo por base o último dia de cada mês, adicionada de um *spread* de 1,5 pontos percentuais, ao montante dos aumentos líquidos dos capitais próprios elegíveis, conforme previsto no nº1 do artigo 43º-D do EBF.

O nº2 do artigo mencionado anteriormente informa que, caso o sujeito passivo se qualifique como micro, pequena ou média empresa ou empresa de pequena-média capitalização (*Small Mid Cap*) é adicionado um *spread* de 2 pontos percentuais ao invés de 1,5 pontos percentuais.

O "aumento líquido dos capitais próprios elegíveis" é calculado pela diferença entre o aumento dos capitais próprios elegíveis e as saídas a favor dos titulares de capital, a título de redução do mesmo ou de partilha do património, assim como as distribuições de reservas ou resultados transitados. O "aumento líquido dos capitais próprios elegíveis" deve ser calculado por referência ao somatório dos valores apurados no próprio exercício e em cada um dos seis períodos de tributação anteriores. De notar que, sempre que desse somatório resultar uma diferença negativa deve-se considerar nulo o aumento líquido dos capitais próprios.

Em conformidade com o nº6 do Artigo 43º-D do EBF, entende-se por "aumentos de capital próprio elegível":

- → As entradas realizadas em dinheiro no âmbito da constituição de sociedades ou do aumento do capital social da sociedade beneficiária – Artigo 43º-D, nº6, alínea a), subalínea i) do EBF;
- → As entradas em espécie realizadas no âmbito de aumento do capital social que correspondam à conversão de créditos em capital – Artigo 43º-D, nº6, alínea a), subalínea ii) do EBF;
- → Os prémios de emissão de participações sociais – Artigo 43º-D, nº6, alínea a), subalínea iii) do EBF;
- → A aplicação dos lucros contabilísticos passíveis de distribuição, de acordo com a legislação comercial, em resultados transitados ou, diretamente, em reservas ou no aumento do capital – Artigo 43º-D, nº6, alínea a), subalínea iv) do EBF;

Adicionalmente e, de acordo com o nº8 do artigo 43º-D do EBF, não são elegíveis as entradas em dinheiro no âmbito da constituição de sociedades ou do aumento do capital da sociedade beneficiária:

- → que sejam financiadas por aumentos de capitais próprios elegíveis na esfera de outra sociedade – Artigo 43º-D, nº8, alínea a) do EBF;
- → por entidade com a qual o sujeito passivo tenha relações especiais que sejam financiadas através de mútuos concedidos pelo próprio sujeito passivo ou por outra entidade com a qual essa entidade e o sujeito passivo estejam em situação de relação especial, no próprio período de tributação ou num dos seis períodos de tributação anterior – Artigo 43º-D, nº8, alínea b) do EBF;
- → por uma entidade que não seja residente para efeitos fiscais noutro Estado-Membro da União Europeia ou no Espaço Económico Europeu ou noutro Estado ou jurisdição com o qual esteja em vigor convenção para evitar a dupla tributação internacional, acordo bilateral ou multilateral que preveja a troca de informações para fins fiscais – Artigo 43º-D, nº8, alínea c) do EBF;

De notar que apenas são elegíveis os aumentos líquidos dos capitais próprios que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2023 (conforme disposto no nº9 do Artigo 43º-D do EBF).

2.5.1.3 Limites à Dedução

A dedução ao lucro tributável não pode exceder, de acordo com o nº4 do Artigo 43º-D do EBF, o maior dos seguintes limites:

→ 4 000 000€; ou

→ 30% do resultado antes de depreciações, amortizações, gastos de financiamento líquidos e impostos.

Quando o maior dos limites for 30% do resultado antes de depreciações, amortizações, gastos de financiamento líquidos e impostos e o benefício fiscal for superior, o excedente pode ser reportado nos cinco períodos de tributação posteriores.

O Orçamento de Estado de 2024 prevê uma majoração da dedução ao lucro tributável de 50% em 2024, de 30% em 2025 e de 20% em 2026, sendo que a dedução continua sujeita ao limite previsto no nº4 do Artigo 43º-D do EBF.

É fundamental referir que o ICE não se encontra sujeito à limitação do resultado da liquidação que consta no artigo 92º do CIRC.

2.5.1.4 Declaração Modelo 22

O ICE opera através da dedução ao lucro tributável, sendo necessário incluí-lo durante o preenchimento do Quadro 07 da declaração Modelo 22, especificamente no campo 774 - Benefícios Fiscais (Figura 4). No momento de completar o Anexo D, deve ainda ser mencionado o montante do benefício fiscal através do preenchimento do campo 437 do Quadro 04 (Figura 5).

Beneficio Fiscal	774	

Figura 4 - Campo 774 do Q07 da declaração Modelo 22

Regime Fiscal de Incentivo à Capitalização das Empresas [(ICE) - art.º 43º-D do EBF]	437	

Figura 5 - Campo 437 do Q04 do Anexo D da Declaração Modelo 22

Posto isto e ainda no preenchimento do Anexo D, o sujeito passivo está obrigado ao preenchimento do Quadro 04-C1 – Apuramento do Benefício do Período (Figura 6).

04-C	Campo 437 - INFORMAÇÃO ADICIONAL [(ICE) art.º 43.º-D do EBF]							
04-C1	Apuramento do benefício do período							
1	2	3	4	5	6	7	8	9
N.º de linha	Período	Aumento dos capitais próprios elegíveis (al. a) do n.º6 do art.º43.º-D)	Saídas elegíveis em dinheiro ou em espécie (Subalínea ii) da alínea b) do n.º 6 do art.º 43.º-D)	Aumentos líquidos dos capitais próprios elegíveis do período (alínea b) do n.º 6 do art.º 43.º-D) (coluna 3 - coluna 4)	Somatório dos valores apurados (n.º 3 do art.º 43.º-D)	Benefício fiscal potencial (coluna 6 x taxa)	30% do EBITDA (al. b) do n.º 4 do art.º 43.º-D)	Benefício fiscal no período (n.º 4 do art.º 43.º-D)

Figura 6 - Q04 - C1 do Anexo D da declaração Modelo 22

Em cada campo do quadro em análise deve constar a seguinte informação:

Campo	Descrição
Campo 1	Campo preenchido com um número sequencial por cada período de tributação a usufruir do benefício.
Campo 2	Campo preenchido com o período de tributação a que respeita o benefício.
Campo 3	Campo preenchido com o montante total do aumento dos capitais próprios elegíveis.
Campo 4	Campo preenchido com o montante total das saídas elegíveis, em dinheiro ou em espécie.
Campo 5	Campo preenchido com a subtração dos valores que constam no campo 3 e no campo 4. Ou seja, deve incluir o montante total do aumento líquido dos capitais próprios elegíveis do período.
Campo 6	Campo preenchido com o total dos valores que constam no campo 5 e os montantes reportados de períodos anteriores.
Campo 7	Campo preenchido com o valor do benefício potencial, calculado através da multiplicação da coluna 6 com a taxa do benefício.
Campo 8	Campo preenchido com o montante correspondente a 30% do EBITDA fiscal.
Campo 9	Campo preenchido com o valor total do benefício apurado no campo 7, exceto quando o benefício fiscal excede um dos limites impostos pelo nº4 do artigo 43º-D do EBF. Neste caso, quando o benefício fiscal for superior a 30% do EBITDA fiscal, o excedente pode ser reportado nos cinco períodos de tributação posteriores e consequentemente terá de

	preencher de forma adicional o Quadro 04-C2 – Apuramento da Dedução do Período da declaração Modelo 22.

Tabela 6 - Preenchimento do Q04 - C1 da declaração Modelo 22

O Quadro 04-C2 – Apuramento da Dedução do Período da declaração Modelo 22 (Figura 7) apresenta a seguinte configuração:

04-C2	Apuramento da dedução do período				
10 N.º de linha	11 Excesso do período a reportar (n.º 5 do art.º 43.º-D)	12 Reporte de períodos anteriores (n.º 5 do art.º 43.º-D)	13 Discriminação do reporte utilizado por período e montante (n.º 5 do art.º 43.º-D)	14 Dedução do período	15 Saldo a reportar

Discriminação do reporte utilizado por período e montante	13.0 Nº de linha	13.1 Período	13.2 Montante

Figura 7 - Q04 - C2 da declaração Modelo 22

Em cada campo do quadro anterior deve conter a seguinte informação:

Campo	Descrição
Campo 10	Campo preenchido com um número sequencial por cada período de tributação a usufruir do benefício, sendo que deve corresponder ao mesmo período indicado no Quadro 04-C1.
Campo 11	Campo preenchido com o benefício fiscal que não pôde ser deduzido no período de tributação em causa.
Campo 12	Campo preenchido com a soma dos benefícios de períodos anteriores que não foram deduzidos devido aos limites impostos pela legislação.
Campo 13	Campo preenchido com os montantes que vêm a reportar de períodos anteriores e que vão ser deduzidos no período em causa.
Campo 14	Campo preenchido com o somatório da coluna 13 e da coluna 09.
Campo 15	Campo preenchido com valor que não pôde ser utilizado no período de tributação em causa e que, por esse motivo, terá de reportar para os períodos seguintes.

Tabela 7 - Preenchimento do Q04 - C2 da declaração Modelo 22

CAPÍTULO III - METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO

3.1 Metodologia

A metodologia de investigação desempenha um papel crucial no processo de produção de conteúdos em diversas áreas, sendo que constitui o enquadramento teórico e prático que orienta a forma como os investigadores abordam as suas questões de pesquisa, recolhem dados, analisam resultados e chegam a conclusões.

Uma metodologia bem definida é essencial para a qualidade da investigação, pois permite aos investigadores clarificar os seus objetivos, identificar a melhor forma de recolher dados e aplicar técnicas adequadas de análise. A escolha da metodologia certa depende da natureza da pergunta de pesquisa e do tipo de dados que se pretende recolher.

Assim, a importância da metodologia reside na capacidade de fornecer um caminho estruturado e rigoroso para a obtenção de informações, garantindo a validade e fiabilidade dos resultados obtidos.

Segundo SOUSA E BAPTISTA (2011: 53), existem vários tipos de métodos de investigação, nomeadamente métodos de investigação quantitativos, métodos de investigação qualitativos e métodos mistos.

Inerente à pesquisa experimental ou *quasi-experimental*, segundo CARMO E FERREIRA (1998: 178), os métodos quantitativos encontram-se essencialmente ligados à observação de fenómenos, à formulação de hipóteses explicativas destes fenómenos, ao controlo de variáveis e à seleção aleatória dos sujeitos de investigação através de amostragem. Este processo implica a subsequente verificação ou rejeição das hipóteses por meio de uma recolha rigorosa de dados. Estes dados, por sua vez, são submetidos a uma análise estatística, sendo, por vezes, utilizados modelos matemáticos para testar as hipóteses previamente formuladas. Este enfoque metodológico, baseado em números e estatísticas, permite a extrapolação dos resultados a partir da amostra.

Já os métodos de investigação qualitativos representam uma abordagem distintiva no processo de investigação, destacando-se pela ênfase na compreensão e na interpretação dos fenómenos já estudados.

Segundo SOUSA E BAPTISTA (2011: 56), ao contrário dos métodos quantitativos que se centram em dados numéricos e estatísticos, a investigação qualitativa não tem como preocupação a dimensão da amostra nem a generalização dos resultados, concluindo assim que se trata de uma investigação indutiva e descritiva, na medida em que o investigador

elabora conceitos e ideias a partir dos padrões identificados nos dados, em vez de recolher dados para validar modelos, teorias ou testar hipóteses, como é comum nos estudos quantitativos.

Por fim, existe ainda a possibilidade de utilizar uma combinação de métodos quantitativos e qualitativos, a denominada triangulação que por muitos autores é contrariada por existirem implicações teóricas e se fundamentarem em pressupostos diferentes.

No entanto, existem autores que consideram que esta abordagem metodológica permite tornar a investigação mais válida e confiável, como PATTON (1990) e REICHARDT E COOK (1986).[24]

3.1.1 Metodologia Aplicada

Para a elaboração do presente trabalho de projeto e atendendo à natureza da temática escolhida, foi utilizada a metodologia de investigação qualitativa. Esta abordagem proporcionou-nos a oportunidade de realizar uma análise aprofundada e exaustiva através da consulta sistemática de fontes bibliográficas e documentais relacionadas com o tema em estudo.

A pesquisa bibliográfica foi conduzida com recurso à biblioteca académica, onde exploramos uma vasta gama de livros e outros materiais científicos que consideramos pertinentes para a compreensão da temática dos benefícios fiscais. Este processo permitiu-nos estabelecer uma base teórica sólida e fundamentada para o trabalho apresentado.

Além da pesquisa na biblioteca, recorremos a uma formação certificada cujo tema era "Benefícios Fiscais" lecionada pela Ordem dos Revisores Oficias de Contas. Esta formação foi particularmente valiosa, uma vez que forneceu conhecimentos especializados sobre a temática dos benefícios fiscais, provenientes de profissionais experientes na área. A participação nesta formação contribuiu não apenas para a compreensão teórica, mas também para a aquisição de conhecimentos práticos e atualizados sobre questões específicas relacionadas com o tema.

Destacamos ainda a importância da metodologia qualitativa, uma vez que possibilitou uma compreensão mais profunda e contextualizada dos aspetos relacionados com a legislação e

[24] Autores mencionados por CARMO E FERREIRA (1998: 183).

os benefícios fiscais. Esta escolha metodológica permitiu-nos explorar as nuances, interpretações e complexidades subjacentes ao objeto de estudo.

3.1.2 Objetivos do Trabalho de Projeto

A criação de ficheiros Excel destinados à auditoria dos benefícios fiscais tem como objetivo proporcionar uma ferramenta prática e eficiente que assegure a conformidade com a legislação em vigor. Através destes modelos, pretendemos facilitar a verificação das condições de elegibilidade e o cálculo dos benefícios fiscais, garantindo que todos os requisitos legais são cumpridos de forma rigorosa. Este trabalho de projeto visa, portanto, não só simplificar o trabalho dos auditores, mas também aumentar a fiabilidade e a transparência do processo de auditoria, através da uniformização dos procedimentos de auditoria efetuados pela SROC.

O RFAI foi selecionado devido à sua complexidade intrínseca, resultante das numerosas normas e das lacunas legislativas que frequentemente geram dificuldades na sua interpretação. Esta complexidade é ainda exacerbada pelas limitações e controvérsias legais que o rodeiam, tornando-se essencial uma ferramenta que permita uma análise precisa e uma aplicação correta. A análise do ICE, por sua vez, foi considerada apropriada devido ao crescente interesse manifestado pelos clientes desde a sua introdução. Este regime tem-se revelado acessível, o que ficou patente no encerramento de contas do exercício de 2023.

A SROC terá capacidade de assegurar uma auditoria mais eficaz e em conformidade com os requisitos legais, promovendo, assim, demonstrações financeiras que refletem de forma fidedigna a situação fiscal da entidade auditada. De acordo com o disposto no Capítulo I, o auditor deve estar ciente de que o processo de auditoria é contínuo e inicia-se na fase de Aceitação ou Continuação do Cliente. Apesar do trabalho desenvolvido ter como objetivo apoiar a terceira fase, nomeadamente, a fase de recolha de prova e aplicação de procedimentos de auditoria, é imperativo que o auditor possua o conhecimento necessário e cumpra as restantes etapas do processo de auditoria, caso contrário, não conseguirá emitir uma Opinião com um Risco de Auditoria tendencionalmente reduzido.

3.1.3 Questões de Investigação

No decorrer da criação da ferramenta de trabalho desenvolvida, uma das primeiras questões levantadas é a viabilidade de generalizar a auditoria dos benefícios fiscais através de um ficheiro Excel. Esta abordagem tem como principal vantagem a simplicidade e acessibilidade, uma vez que o Excel é uma ferramenta amplamente utilizada e conhecida pelos profissionais de contabilidade e auditoria. No entanto, a generalização da auditoria num ficheiro Excel envolve desafios significativos, tais como:

→ Complexidade dos Benefícios Fiscais: Os benefícios fiscais podem variar significativamente consoante a natureza das empresas e as jurisdições fiscais envolvidas. Assim, criar um modelo que abranja todas as possíveis variações exige uma estrutura flexível e adaptável.

→ Automatização de Processos: Para que o ficheiro Excel seja eficaz, é necessário desenvolver fórmulas avançadas que automatizem o cálculo e a análise dos benefícios fiscais. A precisão dessas automatizações é crucial para evitar erros e garantir a integridade dos dados.

→ Atualizações Legislativas: A legislação fiscal está em constante evolução, o que implica a necessidade de atualizar regularmente a ferramenta para refletir as mudanças normativas. Este aspeto torna-se particularmente desafiante na manutenção de um ficheiro Excel atualizado e funcional.

A segunda questão levantada refere-se à dificuldade na interpretação da legislação em sede de benefícios fiscais. A complexidade e a especificidade das normas fiscais podem apresentar obstáculos significativos para os auditores. Entre os principais desafios encontram-se:

→ Ambiguidade Legislativa: A legislação fiscal pode ser ambígua ou sujeita a múltiplas interpretações. Esta ambiguidade pode dificultar a correta aplicação dos benefícios fiscais, aumentando o risco de erros na auditoria.

→ Volume de Informação: A quantidade de documentos legais e normativos que regem os benefícios fiscais é vasta, exigindo um esforço considerável para manter-se atualizado e compreensivo.

A última questão diz respeito à segurança das folhas de trabalho desenvolvidas, especialmente no que se refere à sua capacidade de fornecer uma base confiável para que o ROC emita a sua opinião. A segurança das folhas de trabalho é essencial para assegurar que

os dados analisados são precisos e que as conclusões são válidas. Para garantir essa segurança, são necessárias várias medidas:

- → Validação e Verificação: As folhas de trabalho devem ser rigorosamente validadas e verificadas para garantir que todas as fórmulas funcionam corretamente e que os resultados são precisos.
- → Proteção de Dados: É imperativo proteger as folhas de trabalho contra manipulações não autorizadas. Isso pode ser feito através da utilização de senhas e restrições de acesso.

A generalização da auditoria dos benefícios fiscais num ficheiro Excel, a interpretação da legislação fiscal e a segurança das folhas de trabalho são aspetos que exigem uma atenção cuidadosa e um desenvolvimento contínuo. Desta forma, para responder a estas questões, é necessário o desenvolvimento de uma ferramenta robusta e confiável que apoie o ROC na sua tarefa de emitir pareceres bem fundamentados.

CAPÍTULO IV – CASO PRÁTICO

4.1 Modelo de Aplicação

O presente trabalho de projeto tem como objetivo a elaboração de papéis de trabalho para a auditoria de benefícios fiscais, nomeadamente no âmbito do RFAI e do ICE. Para atingir este objetivo, serão desenvolvidos ficheiros Excel que servirão como ferramentas de trabalho para os auditores da SROC ou outras entidades que poderão solicitar a disponibilização desta ferramenta de trabalho.

Os ficheiros foram concebidos para serem intuitivos e de fácil utilização. Nas secções seguintes será possível analisar como se deve proceder ao preenchimento dos ficheiros Excel, com uma explicação passo a passo sobre a introdução dos dados e a interpretação dos resultados gerados. Posteriormente, os resultados do trabalho serão analisados, respondendo às questões de investigação apresentadas no sub-subcapítulo 3.1.3.

Esta abordagem prática assegura que os auditores possam utilizar a ferramenta de forma eficaz e eficiente, mesmo que não possuam conhecimentos avançados de Excel.

4.1.1 Regime Fiscal de Apoio ao Investimento

4.1.1.1 Modus Operandi

As imagens ilustrativas que serão disponibilizadas apresentam informação gerada aleatoriamente logo, não correspondem a informação de entidades sujeitas a auditoria. Os papéis de trabalho são elaborados em formato Excel, sendo que todas as *sheets* disponíveis estão protegidas, permitindo alterações apenas nos campos com cor distinta.

A primeira folha a ser preenchida pelo auditor é a "Capa", que contém um conjunto de informações gerais sobre a entidade, nomeadamente: Nome, NIF, Ano de Inicio do Investimento, CAE, Tipo de Entidade, Volume de Negócios, Total do Balanço e Número de Empregados. É importante destacar que o campo "Tipo de Entidade" está restrito às seguintes opções: "Micro Entidade", "PME", "Grande Empresa" e "*Small Mid Cap*". Este campo deve ser preenchido com rigor, uma vez que influencia diretamente o cálculo do benefício fiscal.

Após o preenchimento da "Capa", o auditor deve verificar se estão reunidas as condições de acesso para que o sujeito passivo possa usufruir do incentivo fiscal. Para tal, são apresentadas

em forma de questões as condições de acesso enunciadas no capítulo 2.4.1.2, cuja resposta é limitada a "Sim" ou "Não".

Como podemos constatar no exemplo apresentado na Figura 8, caso seja emitido um alerta vermelho, significa que uma das condições necessárias ao usufruto do benefício fiscal não está a ser cumprida, sendo fornecida uma explicação do motivo do incumprimento. Neste caso, o auditor deve comunicar à entidade que não está em condições de usufruir do benefício fiscal. Por outro lado, caso o auditor termine o preenchimento da *sheet* "Condições de Acesso" com uma nota verde, significa que as condições de acesso estão cumpridas e, consequentemente, o sujeito passivo poderá usufruir do RFAI.

	RESPOSTA	ALERTA
O Sujeito Passivo dispõe de contabilidade organizada?	NÃO	ALERTA! O Sujeito Passivo é obrigado a dispor de contabilidade organizada para usufruir do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento.
O Sujeito Passico apresenta a sua situação tributária e contributiva regularizada?	SIM	

Figura 8 - Condições de Acesso - RFAI

Posteriormente, surge a *sheet* "CAE". O auditor deve preencher com um "X" o CAE que abrange a entidade, sendo que, caso o auditor não consiga enquadrar a organização num dos CAE's previsto na secção 2.4.1.3, será emitida um alerta que informa que não estão reunidas as condições de acesso ao benefício (Figura 9). Caso contrário, será emitido um alerta verde (Figura 10).

Classes 82110 e 82910	Atividades de serviços administrativos e de apoio prestados às empresas	

O SUJEITO PASSIVO NÃO REUNE AS CONDIÇÕES DE ACESSO AO RFAI UMA VEZ QUE NÃO SE ENQUADRA EM NENHUM DOS CAE'S ENUNCIADOS ANTERIORMENTE.

Figura 9 - CAE - Alerta Desfavorável - RFAI

Classes 82110 e 82910	Atividades de serviços administrativos e de apoio prestados às empresas	x

O SUJEITO PASSIVO REUNE AS CONDIÇÕES DE ACESSO AO RFAI UMA VEZ QUE SE ENQUADRA NUM DOS CAE'S ENUNCIADOS ANTERIORMENTE.

Figura 10 - CAE – Alerta Favorável - RFAI

Seguindo para a *sheet* "Investimento Inicial", o auditor deve colocar um "X" no tipo de investimento que a entidade está a incorrer, sendo que os tipos de investimento que se encontram evidenciados no ficheiro Excel são os expostos na secção 2.4.1.3.

Se a entidade investir na diversificação da produção de um estabelecimento em termos de produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento ou investir numa alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento já existente, surgirão novos quadros que devem ser preenchidos de forma a validar todas as restrições apresentadas na secção 2.4.1.3.

Os valores solicitados devem ser devidamente preenchidos e, caso cumpram com os critérios de elegibilidade do RFAI serão emitidos alertas favoráveis (Figura 11). Caso contrário, emitirão alertas desfavoráveis (Figura 12).

Ano de Inicio do Investimento	2024
Valor do Investimento	150 000,00 €
Valor Liquido Contabilistico de 2023	50 000,00 €
CRITÉRIO CUMPRIDO	

Figura 11 - Investimento Inicial – Alerta Favorável – RFAI

Ano de Inicio do Investimento	2024
Valor do Investimento	500 000,00 €
Valor da Amortização 2023	175 000,00 €
Valor da Amortização 2022	175 000,00 €
Valor da Amortização 2021	175 000,00 €
NÃO REUNE AS CONDIÇÕES PARA USUFRUIR DO INCENTIVO	

Figura 12 - Investimento Inicial - Alerta Desfavorável - RFAI

De seguida surge a *sheet* "Aplicações Relevantes" onde contempla mecanismos de controlo à informação apresentada na secção 2.4.1.1. Inicialmente serão apresentadas as imposições quanto aos investimentos em ativos intangíveis. Surgirá uma questão de alerta para aquisição de ativos intangíveis a partes relacionadas e posteriormente, uma vez que se verifica uma imposição quanto ao investimento em ativos intangíveis e custos salariais, no caso de Grandes Empresas, o ficheiro Excel está preparado, quando aplicável, com o preenchimento de um quadro com a seguinte configuração (Figura 13):

CASO SEJA CLASSIFICADA COMO GRANDE EMPRESA	
Investimento Global	- €
Investimento em Ativos Intangíveis	- €
Custos Salariais	- €

Figura 13 - Aplicação Relevante - RFAI

Na célula que se encontra em branco será emitido um alerta verde ou vermelho, aquando do preenchimento das restantes células, de forma a verificar o cumprimento da imposição descrita na lei, que informa que os investimentos em ativos intangíveis e em custos salariais decorrentes da criação de postos de trabalho não podem ultrapassar metade do montante global das aplicações relevantes, no caso das Grandes Empresas.

Quanto ao investimento em ativos fixos tangíveis (enunciados na secção 2.4.1.1), o auditor deve preencher com "X" o tipo de investimento que está a ser realizado sendo que, o ficheiro Excel irá informar o auditor sobre exceções que possam existir quanto ao tipo de investimento a decorrer. Essa informação permitirá ao auditor estar alerta sobre as exceções impostas sobre o presente Regime.

Após finalizar esta análise devemos prosseguir para o preenchimento da *sheet* "Postos de Trabalho" onde consta o seguinte pedido de informação, a saber: Nº de Postos de Trabalho Criados, Ano de Conclusão do Investimento e Média do Nº de Funcionários do ano anterior à conclusão do investimento. Foi ainda disponibilizado uma célula onde o auditor pode acrescentar informação que considere pertinente acerca dos postos de trabalho criados. Posteriormente existe um quadro de forma a ser possível controlar o número de trabalhadores nos anos posteriores à conclusão do investimento, sendo que, se em algum dos anos não se verificar um aumento líquido do número de trabalhadores tendo como referência o ano anterior ao do início do investimento, será emitido um alerta vermelho. Caso contrário, o alerta a emitir será de cor verde.

Na *sheet* "Manutenção Ativos" é solicitada um conjunto de informação (Figura 14) acerca dos ativos que foram adquiridos pela entidade auditada.

ANO DO INVESTIMENTO	2024

							GRANDE EMPRESA				
							PME				
							O BEM ENCONTRA-SE NA EMPRESA EM:				
	DESCRIÇÃO DO ATIVO	Nº FATURA	DATA DA FATURA	CÓDIGO	VALOR DE AQUISIÇÃO S/ IVA	O BEM DEVE SE APRESENTAR NA EMPRESA PELO MENOS:	2025	2026	2027	2028	2029
1.	SERRA DE CINTA INDUSTRIAL	FT 21/2024	21/01/2024	60	15 362,25 €	5 ANO					

Figura 14 - Manutenção Ativos - RFAI

Nesta *sheet* é fundamental que a coluna "Código" seja preenchida com precisão de forma à coluna que indica o número de anos que o bem deve permanecer na empresa seja preenchida automaticamente e também, com precisão. No caso ilustrado, e de acordo com a informação da secção 2.4.1.2, uma vez que as PME's só têm a obrigatoriedade de manter o bem por três anos, o auditor, durante os três anos seguinte, deve verificar a propriedade do bem e preencher as células abaixo do ano com resposta limitada "Sim" ou "Não".

Por fim devemos de proceder ao preenchimento da *sheet* "Dedução à Coleta" onde será possível calcular o valor do benefício a usufruir no presente exercício e o montante a reportar para os exercícios seguintes. Nesta *sheet* deve apenas ser preenchido o ano do investimento, o montante total do investimento e o total da coleta de forma a ser possível analisar qual o montante que pode ser deduzido na declaração Modelo 22 e qual o montante que será reportado para os exercícios seguintes. Para o cálculo do benefício fiscal tivemos apenas em consideração os limites impostos à região Norte, Centro, Alentejo e Açores uma vez que a SROC apenas presta serviços a entidades que se localizam nessas regiões.

4.1.1.2 Análise dos Resultados

Para que o ROC obtenha a informação necessária para auditar o RFAI, é essencial aplicar procedimentos de auditoria específicos, nomeadamente indagar o órgão de gestão ou outros colaboradores da entidade de forma a percecionar o objetivo final do investimento, inspecionar faturas e registos contabilísticos e, consequentemente inspecionar a existência física dos bens. De forma adicional, o auditor deve recalcular os montantes incluídos na declaração Modelo 22, assim como inspecionar a conformidade dos valores declarados.

Nos anos posteriores ao da conclusão do investimento é importante que o auditor aplique procedimentos analíticos de forma a avaliar se o investimento efetuado teve impacto na produtividade da entidade.

Em conformidade com o exposto nos capítulos anteriores, o RFAI revela-se um benefício fiscal de alguma complexidade, não apenas porque a legislação que o rege está dispersa por diversos diplomas, mas também devido à dificuldade que existe na interpretação desses mesmos diplomas. Esta complexidade advém da necessidade de compreender e aplicar corretamente várias disposições legais que podem, por vezes, ser contraditórias ou pouco claras.

Além disso, é importante salientar que a legislação referente ao RFAI é atualizada anualmente no momento da introdução da Lei do Orçamento de Estado. Esta constante atualização legislativa implica que os profissionais envolvidos necessitem de estar continuamente informados sobre as novas disposições e alterações legais que possam surgir o que, por sua vez, implica também a atualização anual da ferramenta de trabalho desenvolvida.

Neste contexto, torna-se evidente que não é fácil de generalizar uma ferramenta de trabalho que permita auxiliar a auditoria do RFAI. Conforme analisado na secção anterior, foi necessário criar vários controlos adicionais para lidar com as exceções previstas pelo RFAI. Concluímos ainda que não nos é possível garantir a segurança total das folhas de trabalho desenvolvidas dado, como já referido, tratar-se de um benefício fiscal de alguma complexidade e constante atualização.

4.1.2 Regime Fiscal de Incentivo à Capitalização das Empresas

4.1.2.1 Modus Operandi

O ficheiro Excel que apoia a auditoria ao benefício fiscal ICE também se inicia com a *sheet* "Capa", sendo que a única diferença em relação ao documento apresentado anteriormente relativo ao benefício fiscal RFAI é a ausência da informação referente ao "Ano de Início do Investimento", uma vez que este dado não se aplica ao presente incentivo.

De forma também semelhante ao ficheiro Excel desenvolvido no âmbito da auditoria do RFAI, existe uma *sheet* denominada "Condições de Acesso" que nos permitirá verificar se as condições anunciadas na secção 2.5.1.1 se encontram cumpridas.

Posteriormente, surge a *sheet* "Aumento e Saída CP", onde o auditor deve apurar os montantes elegíveis, preenchendo dois quadros que discriminam os aumentos e as diminuições de capital próprio elegíveis.

Após este apuramento, o auditor estará em condições de determinar o montante do benefício fiscal a reportar no Q07 da declaração Modelo 22. Na última *sheet* disponível, denominada "Dedução ao LT", o auditor deve apenas preencher a taxa Euribor a 12 meses do exercício em análise e o montante do EBITDA. Automaticamente, será calculado o benefício fiscal a usufruir no presente exercício ou a reportar para os exercícios posteriores. Nesta última *sheet*, foi ainda acrescentado um quadro de controlo dos anos de reporte, uma vez que, de acordo com a legislação, o benefício apurado e não usufruído apenas pode ser reportado até ao quinto ano posterior ao ano que deu origem ao incentivo fiscal.

4.1.2.2 Análise dos Resultados

Para a análise do ICE é importante aplicar procedimentos de auditoria como inspeção aos registos efetuados no capital próprio de forma a validar os montantes que foram considerados como elegíveis para o cálculo do benefício fiscal, inspeção da conformidade dos montantes incluídos na Modelo 22 e aqueles que foram considerados na contabilidade, inspeção ao livro de atas de forma a garantir que não existiram saídas de capital que diminuíssem o montante do beneficio fiscal a usufruir e, por fim, recálculo dos valores apurados pela empresa para usufruto do benefício fiscal.

O ICE, instituído pela Lei do Orçamento do Estado de 2023, configura-se como um benefício fiscal recente que interessa a uma grande parte das entidades, dado tratar-se de um incentivo de fácil acesso e de baixa complexidade. A legislação em vigor que rege este incentivo fiscal está compilada no EBF, mais especificamente no artigo 43.º-D, o que facilita a análise da legislação e permite elaborar papéis de trabalho mais completos e concisos que abarquem toda a regulamentação, uma vez que a mesma não é extensa e não apresenta inúmeras exceções.

Desta forma, e considerando a informação anteriormente apresentada, acredito ser possível elaborar um ficheiro Excel que reúna toda a legislação e nos permita tirar conclusões seguras sobre a utilização do benefício fiscal. Contudo, a realidade das empresas é muito particular,

podendo surgir situações que levantem dúvidas e que exijam ao auditor a recolha de informação adicional junto das entidades competentes.

CONCLUSÃO

O panorama fiscal dos últimos anos tem sido marcado por um aumento significativo da carga tributária, o que tem motivado as empresas a explorarem cada vez mais os benefícios fiscais disponíveis. Este movimento evidência a necessidade dos CC's e dos ROC's estarem constantemente atualizados e familiarizados com a legislação fiscal vigente.

As lacunas existentes na legislação, bem como a sua constante atualização, tornam a auditoria do RFAI e do ICE, assim como dos benefícios fiscais em geral, um desafio contínuo e complexo. Para mitigar esta dificuldade, procedeu-se ao desenvolvimento de uma ferramenta de trabalho que permite auditar os benefícios fiscais de forma eficaz e objetiva, sem a necessidade de um entendimento avançado de Excel. Esta ferramenta foi projetada para ser intuitiva e acessível, facilitando o trabalho dos auditores e garantindo maior precisão nas suas análises.

Neste contexto, o desenvolvimento do capítulo II teve como objetivo fornecer uma referência clara e estruturada para resolver quaisquer dúvidas que possam surgir durante o processo de análise dos benefícios fiscais no contexto de uma auditoria financeira. Segundo entendemos, a análise levada a cabo neste capítulo oferece explicações detalhadas e inclui orientações sobre como lidar com situações complexas e interpretações legais que possam impactar a avaliação dos benefícios fiscais. Ao fornecer estas diretrizes, pretendemos não só simplificar o trabalho dos auditores, mas também assegurar que todas as análises realizadas estejam em conformidade com as exigências legais e os princípios de boa prática fiscal.

O objetivo da ferramenta de trabalho desenvolvida consiste em aprimorar a fiabilidade e a transparência do processo de auditoria, mediante a uniformização dos procedimentos de auditoria executados pela SROC, assegurando padrões consistentes e rigorosos.

Os projetos conduzidos até ao presente momento focam-se essencialmente em apoiar a determinação do benefício fiscal. Contudo, o nosso objetivo vai além desse propósito e pretende, de igual forma, oferecer ferramentas e recursos que auxiliem os auditores financeiros e outras entidades interessadas na avaliação da elegibilidade das empresas. Este trabalho visa proporcionar uma análise mais abrangente e detalhada, contribuindo para uma verificação mais completa e precisa dos critérios de elegibilidade e apuramento do benefício fiscal.

Para cumprir com tal objetivo, procedemos à elaboração do ficheiro Excel e apresentamo-lo ao longo do capítulo IV, sendo que, logo foi-nos possível concluir que é imprescindível uma ferramenta de trabalho para garantir o cumprimento de todos os requisitos legais.

No entanto, a otimização dessa ferramenta é influenciada pelo tipo de benefício fiscal em questão. Como foi destacado no último capítulo, devido às especificidades do RFAI, a criação de um mecanismo que contemple todas as exceções previstas na lei revela-se uma tarefa complexa. A legislação que regula o RFAI encontra-se dispersa por vários diplomas e está sujeita a atualizações anuais, o que promove uma maior dificuldade na interpretação das suas disposições e exige que os profissionais envolvidos se mantenham continuamente informados. Por outro lado, benefícios fiscais mais recentes, como o ICE, que preveem um menor número de exceções, permitem-nos generalizar a ferramenta de trabalho, proporcionando assim uma maior segurança na avaliação efetuada. Esta generalização não só facilita o processo de análise, como também reduz a margem de erro.

A capacidade de adaptar a ferramenta às particularidades de cada benefício fiscal é crucial para assegurar que todas as nuances legais são devidamente consideradas, garantindo uma avaliação precisa e conforme com as exigências legais.

O ficheiro Excel desenvolvido não é uma ferramenta publica, no entanto, poderá ser disponibilizado mediante solicitação formal para o efeito.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Doutrina

Arens, A. A., Elder R. J., Beasley M. S. (2007). *Auditoría. Un Enfoque Integral.* México: Pearson Educación.

Baptista da Costa, C. (2018). *Auditoria Financeira - Teoria & Prática* (12º edição). Letras e Conceitos, Unip. Lda.

Cardoso Rebelo Ferreira, M. (2021). *Planeamento Fiscal Agressivo: Delimitação Concetual e Perceção de Utilização e Consequências* (Tese de Mestrado). Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Porto. Retirado de: https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/19181/1/Miguel_Ferreira_MA_2021.pdf

Carmo, H. & Malheiro Ferreira, M. (1998). *Metodologia de Investigação: Guia para Auto-Aprendizagem.* Universidade Aberta.

Coelho, M. (2020). *Auditoria aos Benefícios Fiscais* (Projeto de Mestrado). Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Porto. Retirado de: https://recipp.ipp.pt/handle/10400.22/6/browse?type=author&order=ASC&rpp=20&value=Coelho%2C+M%C3%A1rcio+Santos

INE. (2024, 16 de abril). Estatísticas das Receitas Fiscais 1995-2023 [Site Governamental]. Retirado de: https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaques&DESTAQUESdest_boui=643868498&DESTAQUESmodo=2

Instrumentos de preenchimento da declaração modelo 22, Autoridade Tributária.

Machado de Almeida, B. J. (2022). *Manual de Auditoria Financeira: Uma Análise Integrada Baseada no Risco* (4º edição). Escolar Editora.

Monteiro, S., Costa, S., Pereira, L. (2011). *A Fiscalidade como Instrumento de Recuperação Económica.* Porto: Vida Económica.

Nabais, J. C. (2019). *Direito Fiscal* (11º Edição). Edições Almedina.

Oliveira Martins, G. W. (2006). *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime.* Edições Almedina.

OROC (2022). Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

OROC (2018). Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados (Parte I).

OROC (2022). Norma Internacional de Gestão de Qualidade 1: Gestão de Qualidade para firmas que executem auditorias e revisões de demonstrações financeiras e outros trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados.

Pereira, Manuel Henrique de Freitas. (2014). *Fiscalidade.* Edições Almedina.

Rebelo Jacinto, A. (2020). *A Opinião emitida pelos Revisores Oficias de Contas: Fatores Determinantes – Entidades de Interesse Publico* (Tese de Mestrado). ISCTE Business School, Lisboa. Retirado de: https://repositorio.iscte-iul.pt/handle/10071/21410

Santos Alves, J. J. (2015). *Princípios e Prática de Auditoria e Revisão de Contas.* Lisboa: Edições Silabo.

Santos Melo Fernandes, S. (2012). *Impacto dos Benefícios Fiscal, em sede de IRS, em Portugal, e a sua Evolução no Período de 2001-2010* (Tese de Mestrado). Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa. Retirado de: https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/3506/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o_Susana%20Fernandes%20%28Mestrado%20Contabilidade%29%2002.03.2012.pdf

Sousa, M. J. & Sales Baptista, C. (2011). *Como fazer Investigação, Dissertações, Teses e Relatórios: Segundo Bolonha* (2º Edição). Pactor – Edições de Ciências Sociais e Política Contemporânea.

Diplomas Legais

Anexos do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, de 7 de junho de 2016. Jornal Oficial da União Europeia.

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.

Constituição da República Portuguesa.

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

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

Decreto-Lei nº 372/2007, de 6 de novembro. Diário da República nº213/2007 – 1º Série. Ministério da Economia e da Inovação.

Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro. Diário da República n.º 250/1999 - Série I-A. Ministério das Finanças.

Definições das Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional para 2022-2027 (OAR).

Lei n.º 15/2001, de 05 de junho. Diário da República nº130/2001 – Série I-A. Assembleia da República.

Lei nº82/2023, de 29 de dezembro. Diário da República nº250/2023 – 1º Série. Assembleia da República.

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

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

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

Regulamento (UE) nº 1927/2017 da comissão, de 12 de outubro. Jornal Oficial da União Europeia.

Regulamento (UE) n.º 1315/2023 da comissão, de 23 de junho. Jornal Oficial da União Europeia.

Jurisprudência e Informações Administrativas

Arbitragem Tributária, processo nº 156/2022-T. Centro de Arbitragem Administrativa.

Informação Vinculativa, processo nº 2020 000014. Autoridade Tributária e Aduaneira.

Informação Vinculativa, processo nº 2015 003113. Autoridade Tributária e Aduaneira.

Ofício Circulado nº 20259. Autoridade Tributária e Aduaneira.

Ofício Circulado nº20261. Autoridade Tributária e Aduaneira.

Ofício Circulado nº20260. Autoridade Tributária e Aduaneira.

Supremo Tribunal Administrativo, Processo nº 0466/16.7BEPRT, de 10 de abril de 2024.