

**Aplicação dos procedimentos de auditoria fiscal às áreas da contabilidade:
considerações gerais**

José de Campos Amorim
ISCAP
j.camposamorim@gmail.com

Área Temática: C - Fiscalidade

Resumo

Este trabalho destina-se a analisar os procedimentos de auditoria fiscal nas áreas contabilísticas de maior risco. São relevadas neste trabalho as competências do auditor/revisor/inspetor tributário em matéria de análise das informações fiscalmente relevantes e os modos de atuação de acordo com os procedimentos de auditoria fiscal existentes. Estes procedimentos visam averiguar a situação fiscal da empresa e detetar eventuais erros, omissões, inexatidões, e assim contribuir para a transmissão de uma imagem fiável e verdadeira da situação financeira da empresa. Estas operações consistem, nomeadamente, na realização de inspeções físicas, na averiguação das funções, competências e responsabilidades, na análise dos saldos das contas e dos registos contabilísticos, na revisão analítica das informações financeiras, na verificação dos cálculos aritméticos e dos valores declarados, na realização de testes de verificação dos procedimentos de controlo interno e na conciliação dos valores escriturados com informações do sector de atividade da empresa. São aqui expostos os procedimentos que o auditor/revisor/inspetor tributário pode pôr em prática, a partir da informação disponível e dos dados existentes nos respetivos setores de atividades, com vista à realização de uma auditoria fiscal eficiente.

Introdução

Encontram-se previstos diversos procedimentos de auditoria fiscal destinados a averiguar a fiabilidade e credibilidade das informações financeiras divulgadas pelos sujeitos passivos de IRC. Estes procedimentos podem ser postos em prática por um auditor, um revisor oficial de contas ou um inspetor tributário no âmbito das suas respetivas competências.

O objetivo destes procedimentos é apurar eventuais irregularidades fiscais (erros, omissões, inexatidões, simulações, etc.), com vista a transmitir uma imagem fiel e verdadeira das informações financeiras prestadas pelo contribuinte, através da realização, nomeadamente, de inspeções físicas, da averiguação das funções, competências e responsabilidades, da recolha de documentos internos ou externos, da análise dos saldos das contas e dos registos contabilísticos, da revisão analítica das informações financeiras, da verificação dos valores declarados, da apreciação dos procedimentos de controlo interno e da conciliação dos valores registados.

Para o efeito, o auditor/revisor/inspetor tributário dispõe do poder de efetuar uma auditoria às áreas fiscalmente relevantes a partir da informação financeira disponível e dos meios ao seu dispor. Compete, nomeadamente, ao auditor/revisor o poder de verificar a realidade, exaustividade e fiabilidade dos dados revelados pela empresa, mas também a possibilidade de efetuar uma análise à situação económica e financeira da empresa e orientá-la para uma gestão fiscal mais eficiente. Quanto ao inspetor tributário, cabe-lhe realizar, no âmbito do procedimento de inspeção tributária, a auditoria fiscal às empresas, com vista a apurar eventuais incumprimentos fiscais e corrigir a situação fiscal das empresas. O inspetor tributário intervém aqui mais no sentido de fiscalizar a contabilidade da empresa e reprimir eventuais irregularidades fiscais.

A metodologia adotada consiste numa análise das faculdades que são atribuídas ao auditor/revisor/inspetor tributário, tendo em conta, por um lado, as normas de auditoria, de contabilidade e de fiscalidade e, por outro lado, dos meios disponível para a execução dos procedimentos de auditoria fiscal nas áreas em que o risco de incumprimento fiscal é maior. A eficiência destes procedimentos está dependente das informações e dos poderes de fiscalização exercidos pelo auditor/revisor/inspetor tributário. A partir dos estudos anteriores pretende-se analisar os procedimentos comuns e específicos dos principais responsáveis pela auditoria tributária. De todo o universo de medidas procedimentais, propomo-nos aqui apresentar aquelas que melhor contribuem para o exercício da auditoria fiscal.

Naturalmente que não podemos abordar a totalidade das medidas em vigor, nem levantar todas as questões respeitantes aos procedimentos em análise, pois seria uma tarefa que extravasaria o pretendido para um trabalho desta natureza, por isso limitámo-nos a indicar as medidas mais significativas.

Procuraremos assim e de forma sumária efetuar o enquadramento geral das medidas mais comuns de auditoria fiscal, e que este trabalho sirva de plataforma de partida para uma análise mais profunda de cada um dos procedimentos, bem como a sua relação com as outras normas e princípios contabilísticos e fiscais.

1 - Âmbito e objetivo da auditoria fiscal

Toda a auditoria fiscal requer a execução de procedimentos próprios destinados a averiguar a fiabilidade e credibilidade das informações financeiras divulgadas pelos sujeitos passivos de IRC e assim prevenir e combater eventuais situações de evasão e fraude fiscais.

Mais concretamente, o objetivo da auditoria fiscal é examinar a “situação fiscal da empresa, tendo em vista o controlo da regularidade fiscal, assim como o conhecimento dos erros e dos riscos que decorrem da prática desses erros de forma a contribuir para uma maior eficiência da gestão fiscal”¹. A auditoria fiscal “visa essencialmente a verificação do cumprimento da legislação fiscal por parte do sujeito passivo e do seu correspondente relato nas demonstrações financeiras”². Este controlo da regularidade fiscal tem por finalidade reduzir ou minimizar o risco fiscal e assim contribuir para uma imagem fiel e verdadeira das demonstrações financeiras. Não está aqui em questão a realização de operações de planeamento ou de gestão fiscal, pois é natural que as empresas tentem aplicar soluções fiscais mais favoráveis e procurem minimizar os efeitos da carga fiscal, aproveitando as soluções mais vantajosas, sem querer com isto praticar atos de evasão ou fraude fiscal. É dentro dos limites da legislação fiscal que o sujeito passivo deve mover-se e procurar fazer uma boa gestão fiscal.

A auditoria fiscal que está hoje a ser desenvolvida pelo auditor/revisor é mais um meio de obtenção de vantagens financeiras e de contribuição para uma gestão fiscal mais eficiente, ao passo que o inspetor tributário está mais vocacionado para o controlo da regularidade fiscal e o combate às situações de evasão e fraude fiscais (auditoria tributária). Mas, tanto o auditor/revisor como o inspetor tributário podem proceder à execução da auditoria fiscal de acordo com os procedimentos de auditoria existentes, recorrendo aos vários meios materiais internos e externos de que dispõem, dos quais podemos aqui destacar a inspeção física, a recolha de documentos, a averiguação das funções, competências e responsabilidades, a análise dos saldos das contas e dos registos contabilísticos, a revisão analítica das informações financeiras³, a realização de testes de eficácia do sistema de controlo interno, a verificação dos valores escriturados e o controlo da regularidade fiscal.

Analisando o caso do inspetor tributário, compete-lhe, no âmbito do procedimento de inspeção tributária⁴, fazer um exame à situação fiscal da empresa com vista a detetar eventuais irregularidades e averiguar assim o cumprimento das obrigações fiscais a partir das declarações fiscais dos contribuintes e das informações externas facultadas pela Segurança Social, Conservatórias de Registo Predial, Comercial e Automóvel e outras entidades⁵. Para a realização de tal controlo, o inspetor tributário dispõe, nomeadamente, das técnicas de auditoria contabilística, previstas no art. 57.º do Regime

¹ Lourenço, J.C. (2000), *A auditoria fiscal*, 2ª edição, Vislis Editora, p. 66.

² Guimarães, J. C. (2001), *Temas de Contabilidade, Fiscalidade e Auditoria*, Vislis Editora, p. 351.

³ O objetivo da revisão analítica é confirmar se as demonstrações financeiras “representam a situação patrimonial e financeira, bem como o resultado do exercício da entidade auditada”. Cf. Franco, H. e Marra, E. (2000), *Auditoria Contábil*, 3ª Ed., Editions Atlas, p. 207.

⁴ RCPIT, Decreto-Lei n.º 413/98, de 31-12, e Regulamento de Inspeção Tributária – Inspeções a pedido do sujeito passivo, Decreto-Lei n.º 6/99, de 8-01.

⁵ Recolha de informações junto da própria empresa e de entidades externas credenciadas (Ministério da Economia, IAPMEI, organizações patronais, etc.) sobre os preços, as margens de lucro do setor, os índices de custos, a produtividade, as quotas de mercado, etc.

Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT), para o apuramento, correção da matéria coletável e aplicação posterior de sanções fiscais no caso de fraude fiscal.

O inspetor pode, no âmbito das suas funções de fiscalização, efetuar todo um conjunto de operações economicamente relevantes, nomeadamente, a avaliação do sistema de controlo interno, a verificação das operações com especial impacto fiscal, o controlo dos saldos das contas e a revisão analítica⁶. Em suma, cabe ao inspetor fazer o exame da situação fiscal da empresa, tendo em vista o controlo do cumprimento fiscal e a regularização da situação fiscal. Quanto ao auditor e revisor, estes devem esclarecer e orientar o contribuinte para o cumprimento dos deveres fiscais, identificar os comportamentos fiscais de risco, provisionar corretamente os riscos derivados de possíveis contingências fiscais⁷, como vista a minimizar os riscos de irregularidade fiscal e “maximizar as possibilidades oferecidas pela legislação fiscal”⁸, isto é, contribuir para uma gestão ou planeamento fiscal mais eficiente. O auditor e revisor podem também realizar operações destinadas a averiguar o cumprimento das regras fiscais e analisar as operações de maior risco fiscal, não sendo, contudo, o objetivo primeiro do auditor/revisor a regularização da dívida fiscal mas a avaliação da situação económica e financeira da empresa e das operações com impacto direto ao nível das demonstrações financeiras. Tal função releva da *Diretriz de Revisão/Auditoria 511*, de abril de 2005⁹ e das normas internacionais de auditoria¹⁰. O auditor/revisor deve contribuir para o objetivo da transmissão de uma imagem fiel e verdadeira das demonstrações financeiras.

Resulta que quer o auditor/revisor, quer o inspetor tributário assumem um papel fundamental no cumprimento das regras fiscais e na formação dos resultados contabilístico e fiscal, contribuindo assim para a verdade das demonstrações financeiras.

2 – A responsabilidade do auditor/revisor/inspetor tributário

⁶ Costa, C. B. (2010), *Auditoria Financeira. Teoria & Prática*, 9ª Ed., Rei dos Livros, p. 207-208; Almeida, M. C. (2003), *Auditoria. Um Curso Moderno e Completo*, 6ª Ed., Editora Atlas, São Paulo, p. 448-450.

⁷ Valderrama, J.L. (1996), *Teoría y Práctica de la Auditoria*, Madrid, CDN, Ciencias de la Dirección, p. 337.

⁸ Lourenço, J.C. (2000), *op. cit.*, p. 66.

⁹ OROC, *Manual do Revisor Oficial de Contas, Diretriz de Revisão/Auditoria 511*, abril de 2005, nota 18.

¹⁰ IFAC - International Federation of Accountants (2010a), “ISA 200 – Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in accordance with International Standards on Auditing”, *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control*, <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a008-2010-iaasb-handbook-isa-200.pdf>; IFAC (2010b), “ISA 240 – The Auditor’s Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements”, *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control*, <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a012-2010-iaasb-handbook-isa-240.pdf>; IFAC (2010c), “ISA 265 - Communicating Deficiencies in Internal Control to those charged with Governance and Management”, *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control*, <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a015-2010-iaasb-handbook-isa-265.pdf>; IFAC (2010d), “ISA 315 - Identifying and assessing the risks of material misstatement through understanding the entity and its environment”, *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control*, <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a017-2010-iaasb-handbook-isa-315.pdf>, consultado em 24 de julho de 2017.

Muito das operações e transações realizadas pelas empresas são susceptíveis de gerar situações de maior risco fiscal, não só devido à sua natureza e ao setor de atividade em que as empresas operam, mas também em resultado da difícil interpretação e aplicação das disposições legais¹¹. Constata-se, de facto, a prática de vários erros, omissões, inexatidões, ocultações, falsificações e atos de planeamento fiscal abusivo¹² nas áreas, mais especificamente, das compras, vendas e inventários.

Todas as situações *intra legem*, *extra legem* ou *contra legem* comportam um risco fiscal¹³ suscetível de pôr em causa a imagem fiel e verdadeira da empresa, sobretudo naqueles setores económicos em que o risco fiscal é maior, como a construção civil, a venda a retalho, a venda de automóveis usados, a venda de bens imobiliários, a reparação automóvel e a restauração. Face à ameaça, não basta a adoção de medidas de caráter geral (obrigação de cooperação, quebra do sigilo bancário, inversão do sujeito passivo, normas antiabuso, novo regime de faturação, normas sancionatórias, etc.), é ainda necessário criar mecanismos de prevenção e repressão contra esquemas de planeamento fiscal ilícito ou abusivo.

Perante os comportamentos dos contribuintes, impõe-se a adoção de mecanismos de cooperação reforçada, de controlo mais alargado e adequado¹⁴ e de utilização de técnicas de auditoria contabilística¹⁵ mais eficientes. Não basta a criação de normas fiscais para combater as situações de elisão ou evasão fiscais, é ainda necessário reforçar a eficácia do controlo interno, a capacidade do auditor/revisor/inspetor em detetar erros, omissões ou inexatidões e de prevenir situações de evasão ou elisão fiscais¹⁶. As pessoas responsáveis, direta ou indiretamente, pela situação fiscal da empresa, que são o Contabilista Certificado (CC) e o Revisor Oficial de Contas (ROC), têm o dever de, no âmbito das suas obrigações para com as entidades a quem prestem serviços, planificar, organizar e coordenar a execução da contabilidade de acordo com o sistema de normalização contabilística em vigor¹⁷, assumir a responsabilidade pela regularidade técnica nas áreas da contabilidade e fiscalidade¹⁸.

No caso do CC, este deve assegurar que as declarações fiscais estão em conformidade com as normas em vigor¹⁹ e deve abster-se da prática de quaisquer atos de ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação dos documentos e das declarações fiscais a seu cargo²⁰. O não cumprimento destes deveres faz incorrer o Contabilista Certificado (CC) em responsabilidade disciplinar, tributária e penal. Além desta obrigação, cabe ainda ao CC participar ao Ministério Público, através da Ordem dos

¹¹ Saldanha Sanches, J. L. (2006), *Os limites do planeamento fiscal*, Coimbra Editora, p. 36-41.

¹² Também designada por “área dos impostos”. Cf. Guimarães, J. C. (2001), *op. cit.*, p. 363.

¹³ Canedo, J. M., Guedes, O. e Monteiro, A. I. C. (2007), *Manual de Auditoria Tributária*, Direção-Geral dos Impostos, p. 35-40.

¹⁴ Costa, C. B. (2010), *op. cit.*, p. 223-235; Rittenberg, L. E. e Schwieger, B. J. (2001), *Auditing. Concepts for a Changing Environment*, 3ª ed., Harcourt College Publishers, p. 170-223; Guy, D. M., Alderman, C. W. & Winters, A. J. (1999), *Auditing*, Harcourt College Publishers, p. 199-243; Arens, A. A. e Loebbecke, J. K. (2000), *Auditing. An Integrated Approach*, Prentice Hall International Editions, New Jersey, p. 287-328; Boyton, W. C. e Johnson, R. N. (2006), *Modern Auditing. Assurance Services and the Integrity of Financial Reporting*, 8ªed., John Wiley & Sons, Inc., p. 389-464.

¹⁵ Art.º 57.º do RCPIT.

¹⁶ Costa, C. B. (2010), *op. cit.*, p. 255-260.

¹⁷ Alínea a) do n.º1 do art.º 10.º do Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados (EOCC).

¹⁸ Alínea b) do n.º1 do art.º 10.º do EOCC.

¹⁹ Alínea a) do art.º 73.º do EOCC.

²⁰ Alínea c) do art.º 73.º do EOCC.

CC, os factos detetados no exercício das suas funções de interesse público que constituam crimes públicos²¹ e que digam respeito aos crimes de burla tributária (art.º 87º RGIT), de fraude fiscal (art.º 103º RGIT), de fraude contra a segurança social (art.º 106º RGIT), de abuso de confiança fiscal (art.º 105º RGIT), de abuso de confiança contra a segurança social (art.º 107º RGIT) e de frustração de créditos (art.º 88º RGIT)²².

Incorre, por exemplo, em responsabilidade tributária se não participar ao Ministério Público a dissipação de parte ou da totalidade do património da empresa objeto de penhora ou ainda se não efetuar o pagamento do imposto devido (desde que se verifique um nexo de causalidade entre a omissão da participação e o não pagamento da dívida tributária e seja imputável ao contribuinte o não pagamento do imposto devido). O CC pode também ser responsabilizado no caso de uma sociedade inativa continuar a emitir faturas e não entregar o IVA ao Estado, desde que o CC tenha tido conhecimento da existência de tais ilegalidades e não tenha alertado as autoridades públicas. Poderá ainda ser responsabilizado se, por indicação do sujeito passivo, não enviar a declaração fiscal à Autoridade Tributária Aduaneira (ATA) por conter crimes fiscais graves ou se não participar ao Ministério Público e não comunicar à ATA, no prazo de 30 dias após o termo do prazo de entrega da declaração, as razões que o impediram de cumprir atempadamente as obrigações fiscais (art.º 8º, n.º 3 do RGIT). O mesmo sucede se o CC proceder a liquidações officiosas por valores inferiores aos valores devidos ou não considerar determinados documentos contabilísticos e estiver assim a ocultar factos fiscalmente relevantes (art.º 103º do RGIT). Sempre que se verifica ou se suspeita a existência de um crime fiscal (faturas falsas, não entrega das contribuições para a segurança social, inexistência de conta bancária afeta aos movimentos dos sujeitos passivos que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada, não identificação do destinatário do pagamento de faturas de valor superior a 20 vezes a retribuição mínima mensal (art. 63.º-C da LGT), o CC deve fazer a respetiva participação junto do Ministério Público, através da Ordem dos CC, nos termos art.º 89.º do respetivo Estatuto.

Quanto ao ROC, também lhe compete prevenir ou minimizar o risco fiscal, de acordo com as funções que lhe são atribuídas, as quais consistem, nomeadamente, na realização de todos os exames e verificações necessários à revisão e certificação legais das contas (art. 420.º, n.º 4 do Código das Sociedades Comerciais - CSC), na solicitação da documentação, informações e esclarecimentos da administração ou de terceiros sobre contratos e movimentos de contas entre estes e as entidades onde exerce funções (n.º 3 e 4 do art. 52.º do Decreto-Lei n.º 487/99 e n.º 2 do artigo 421.º do CSC), na declaração da impossibilidade de certificação legal perante a inexistência, insuficiência ou ocultação da matéria sujeita a apreciação (art. 43.º, n.º 4, 44.º e 45.º do Decreto-Lei n.º 487/99 e art. 452.º do CSC) e participar ao Ministério Público, através da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, os factos por si detetados que possam constituir crimes públicos, incluindo os crimes fiscais (art. 158.º do Decreto-Lei n.º 487/99 e Ofício-Circulado n.º 60043, de 25 de janeiro de 2005). Todas estas competências conferem ao

²¹ Art.º 76.º do EOCC.

²² As penas aplicáveis aos CC variam em função da gravidade da infracção, e vão desde a mera advertência até à suspensão e à expulsão temporária ou definitiva. A pena de expulsão aplica-se sempre que os CC “pratiquem dolosamente quaisquer atos que, direta ou indiretamente, conduzem à ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação dos documentos ou das declarações fiscais a seu cargo” (art. 89.º, n.º 5, al. b) do EOCC).

ROC uma posição privilegiada perante os outros órgãos da empresa e colocam-no no dever de comunicar à ATA toda situação de evasão, elisão ou planeamento fiscal abusivo.

Em matéria fiscal propriamente dito, o ROC e qualquer outro membro do órgão de fiscalização da empresa acabam por desempenhar, no quadro legal das suas obrigações deontológicas²³, as funções de auditor fiscal no sentido de orientar para o cumprimento das obrigações fiscais²⁴ e o aproveitamento das oportunidades de poupança fiscal, sugerindo, para o efeito, alternativas ou práticas contabilísticas e fiscais conducentes a uma menor tributação. O ROC é assim muitas vezes chamado a assistir a empresa nas várias opções que esta pode seguir nos assuntos relacionados, nomeadamente, com a internacionalização, alienação, fusão, liquidação ou reestruturação de negócios, procurando uma otimização fiscal para a empresa ou alternativas que minimizem a fatura fiscal e aconselhando o cliente para eventuais consequências prejudiciais em termos de opções fiscais. O ROC ou outro membro do órgão de fiscalização da empresa “não pode ser responsabilizado pelo incumprimento, intencional ou não, por parte da entidade, dos seus deveres fiscais e parafiscais, exceto se dele teve, ou devesse ter tido, conhecimento e não seguiu os procedimentos adequados às circunstâncias”²⁵.

Em relação ao inspetor tributário, cabe-lhe inspecionar os “desvios significativos no comportamento fiscal dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários perante os parâmetros de normalidade que caracterizam a atividade ou situação patrimonial, ou de quaisquer atos ou omissões que constituam indício de infração tributária” (RCPITA, al. d) do n.º 1 do art.º 27.º).

“A identificação dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários a inspecionar no procedimento de inspeção tem por base (...) a aplicação dos critérios objetivos definidos no Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária (PNAIT) para a atividade de inspeção tributária” (RCPITA, al. a) do n.º 1 do art.º 27.º), de acordo com o setor de atividade económica, a importância do setor em causa e o comportamento fiscal abusivo dos contribuintes²⁶.

São assim inspecionados os contribuintes que apresentam comportamentos desviantes face aos padrões normais de rentabilidade fiscal nos setores de atividade em que atuam ou revelam, de forma sistemática, uma situação de crédito de imposto ou de prejuízos fiscais contínuos ou ainda, no caso das pessoas singulares, apresentam sinais exteriores de riqueza que não se coadunam com o nível de rendimentos. Perante esta situação, o legislador português introduziu um novo dispositivo - artigo 68.º-B da LGT - que prevê

²³ N.º 1 do art. 13.º do Código de Ética e Deontologia Profissional: no exercício das funções de consultoria nas matérias que integram o programa do exame de admissão à Ordem, o revisor oficial de contas deve defender o interesse do cliente, desde que a sua posição tenha apoio nos normativos aplicáveis e não ponha em causa a sua independência e objetividade.

²⁴ O ROC assume um papel de relevância na prevenção e deteção da fraude. Cf. Gonçalves, S. C. S. M. (2011), “Fraude de Relato Financeiro: Procedimentos de auditoria em resposta aos riscos avaliados de distorção material das demonstrações financeiras em virtude do reconhecimento inadequado do rédito (ISA 240, NCRF 20)”, *Revista Revisores e Auditores*, p. 17; Ramos, C. (2016), *A importância da independência dos auditores - externos e internos - na prevenção e deteção de fraude*, Dissertação de Mestrado em Auditoria, ISCAL.

²⁵ OROC, *Manual do Revisor Oficial de Contas, Diretriz de Revisão/Auditoria 511*, abril de 2005, nota 23.

²⁶ Saldanha Sanches, J. L. (2006), *op. cit.*, p. 79 e ss.

que os “contribuintes de elevada relevância económica e fiscal” sejam “acompanhados” por um gestor tributário nas matérias não aduaneiras em que o risco de incumprimento fiscal é maior, não estando ainda definidos os critérios de qualificação desses mesmos contribuintes²⁷. Cabe aqui ao inspetor tributário alertar para as consequências de uma má gestão e promover um clima de confiança entre a ATA e os contribuintes para evitar situações de conflito.

3 – A auditoria fiscal às contas das empresas

3.1 – Tipos de procedimentos

A auditoria fiscal implica a realização de um exame crítico às contas das empresas, com vista à verificação do cumprimento das obrigações contabilísticas e fiscais e à eventual correção do lucro tributável. O objetivo é assegurar-se da conformidade do resultado contabilístico com os requisitos legais e, em função disso, proceder, se necessário, a ajustamentos fiscais no caso de divergências ou irregularidades na execução da contabilidade. Esta garantia da conformidade fiscal das demonstrações financeiras pode ser obtido através de um diagnóstico às áreas da contabilidade com maior impacto fiscal, com base na informação financeira produzida pela empresa²⁸.

Para o efeito, estão previstos procedimentos de auditoria fiscal que podem ser aplicados às áreas da tesouraria, vendas, compras, inventários, gastos com o pessoal e operações financeiras. Compete ao auditor/revisor/inspetor desenvolver um programa²⁹ de auditoria adequado, que preveja os objetivos a atingir em cada área e um plano de trabalho adaptado a cada área.

O trabalho do auditor/revisor/inspetor tributário pode ser fundamental na promoção de procedimentos destinados a fiscalizar as áreas de maior risco fiscal e averiguar o cumprimento das obrigações contabilísticas e fiscais e assim certificar-se da fiabilidade e credibilidade das demonstrações financeiras. Os procedimentos devem ser adaptados ao tipo de empresa, ao volume de negócio, ao setor de atividade e às obrigações legais a respeitar. Em função das situações, o auditor/revisor/inspetor tributário pode ser chamada a efetuar um série de operações, tais como a realização de inquéritos aos trabalhadores, a recolha de documentos internos e externos, a revisão analítica das informações financeiras, a verificação dos cálculos aritméticos e dos registos contabilísticos, a verificação dos procedimentos de controlo interno³⁰, a análise das

²⁷ Decreto-Lei n.º 6/2013, de 17/01, DR n.º 12 – Série I.

²⁸ Almeida, J. J. M. (2000), *Auditoria previsional e estratégica*, Vislis Editora, 2000, p. 69-153.

²⁹ Snozzi, E.G. (1971), *Auditoria do balanço*, Rés-Editoria, Lda., Porto, 1971, p. 19; Cañibano, L. (1996), *Curso de auditoría contable*, Ediciones Pirâmide, Madrid, p. 288-304.

³⁰ O objetivo do controlo interno é garantir que todas as operações estão devidamente autorizadas e avaliar a conformidade dessas operações com os princípios contabilísticos e fiscais relativamente às áreas mais sensíveis (áreas nomeadamente das compras, vendas e inventários), com vista a garantir alguma confiança e qualidade da informação financeira. O sistema de controlo interno tem em vista detetar e prevenir eventuais erros, omissões, inexatidões, ocultações e falsificações..., mas não existe nenhum sistema de controlo interno igual para todas as empresas que seja capaz de prevenir de todo essas irregularidades. Cf. Inácio, C. H. (2014), *Controlo Interno: Enquadramento teórico e aplicação prática*, Escolar Editora; OROC (2000), “Diretriz de Revisão/Auditoria 410 – Controlo Interno”, <http://www.infocontab.com.pt/download/dra/DRA410.pdf>, acessado em 28 de julho de 2017; Morais, G. e Martins, I. (2013), *Auditoria Interna: Função e Processo*, 3ª ed., Lisboa: Areas Editora, p. 28-32. Para Costa (2010), “o controlo interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adoptados numa entidade para: (a) salvaguardar os seus activos; (b) verificar a exactidão e a

transações realizadas, dos saldos das contas, dos critérios valorimétricos, dos rácios económicos³¹, da evolução do mercado, da contagem física, da avaliação do próprio sistema de controlo interno, da realização de amostragens³², da identificação de situações irregulares, etc.³³. Todos estes procedimentos são aplicáveis às áreas da tesouraria, vendas, compras, inventários, gastos com o pessoal e operações financeiras.

A dificuldade aqui para o auditor/revisor/inspetor é de seleccionar os procedimentos ou as técnicas de auditoria que melhor se adequam à área e à empresa, de programar e de executar os trabalhos de auditoria com eficiência³⁴.

3.2 - Área da tesouraria

Esta área engloba as operações relacionadas com pagamentos e recebimentos em dinheiro, cheque ou transferência bancária registadas nas contas caixa ou depósitos à ordem. Podem ser adotados nesta área vários procedimentos destinadas a detetar irregularidades nos pagamentos e recebimentos.

Um dos procedimentos a adotar consiste na avaliação do sistema de controlo interno aos registos de pagamentos e recebimentos. O controlo dos registos pode ser feito por via da amostragem, da conciliação bancária ou da verificação das guias de depósito. O teste de conformidade dos registos através da conciliação bancária permite certificar que todas as operações de pagamentos e recebimentos correspondem a operações de compras e vendas. Através, por exemplo, das guias de depósito de cheques é possível obter a confirmação dos valores com os registos das operações. Esta averiguação é fundamental para a garantia da fiabilidade e credibilidade da tesouraria³⁵.

No plano da auditoria fiscal propriamente dito, deve ser averiguado, mais concretamente, se os pagamentos e recebimentos estão relacionados com a atividade económica, se os registos estão devidamente documentadas, se os saldos das contas caixa e bancos são verdadeiros, se existem recebimentos antecipados ou pagamentos adiados para regularizar saldos credores de caixa ou entradas fictícias de caixa, se

fidedignidade dos seus dados contabilísticos; (c) promover a eficácia operacional; e (d) encorajar o cumprimento das políticas prescritas pelos gestores.” (*op. cit.*, p. 223).

³¹ Além de rácios económicos (ex.: rentabilidade do capital próprio), podem ser apurados rácios de produtividade (ex.: custo das matérias primas / custo de produção; mão de obra direta / custo de produção) e rácios de funcionamento (ex.: rotação dos inventários, custo das vendas / vendas, lucro líquido das vendas / vendas) com vista a detetar eventuais irregularidades nalguns setores de atividade.

³² A seleção da amostra pode ser efetuada através de técnicas estatísticas ou da apreciação dos elementos que devem integrar a amostra (por blocos, de acordo com uma ordem sequencial, em determinados períodos, de forma sistemática, numa base uniforme e regular, de forma aleatória ou a partir de um determinado valor) por forma a que a amostra seja suficientemente representativa. Costa, C. B. (2010), *op. cit.*, p. 280-288; Boyton, W. C. e Johnson, R. N. (2006), *op. cit.*, p. 551-624; Monteiro, D. e Pontes, S. (2002), *Controlo, Risco e Amostragem em Auditoria. Relações Indissociáveis*, Vislis Editora, p. 86-108; Costa, J. P. (2016), *O uso das técnicas de amostragem em auditoria financeira*, Relatório de estágio para obtenção do grau de Mestre em Economia pela Faculdade de Economia da Universidade do Porto.

³³ De acordo com as componentes do controlo interno. Cf. International Standards on Auditing (ISA) 315, do International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) e do International Federation of Accountants (IFAC).

³⁴ Junior, J. H. P. (1995), *Auditoria de Demonstrações Contábeis. Normas e Procedimentos*, Editora Atlas, São Paulo, p. 42-49.

³⁵ Costa, C. B. (2010), *op. cit.*, p. 333-341; Nabais, C. (1988), *Noções práticas de auditoria*, Ed. Presença, p. 148-152; Almeida, M. C. (2003), *op. cit.*, p. 170-196; Cosserrat, G. W. (2000), *Modern Auditing*, Ed. John Wiley & Sons Ltd, West Sussex, England, p. 524-527.

existem recebimentos de clientes depositados nas contas particulares dos sócios, se foram registados empréstimos fictícios com vista a cobrir gastos não documentados, se foram anulados cheques recebidos em pagamento e devolvidos pelo banco por falta de provisão, e se foram efetuadas levantamentos da tesouraria para gastos pessoais ou investimentos particulares³⁶. Todas estas operações são indispensáveis para a garantia dos resultados contabilísticos e fiscais da empresa.

De destacar aqui o exame das contas, através, nomeadamente, dos procedimentos de revisão analítica e de verificação do saldo de caixa. O procedimento de revisão analítica baseia-se na análise da evolução dos saldos das contas de caixa e bancos comparativamente com exercícios anteriores, tendo em vista a deteção de eventuais irregularidades nesta área. O segundo procedimento de verificação do saldo de caixa visa averiguar se as operações realizadas estão devidamente registadas no exercício a que dizem respeito, como sucede no caso de não registo de certos pagamentos, e se o saldo de caixa é verdadeiro e não fictício³⁷. Relativamente ao controlo dos movimentos de caixa, pode ser efetuada a verificação aritmética das entradas e saídas de caixa com vista a apurar, nomeadamente, as saídas de caixa por adiantamento a título de remuneração ou por conta de lucros³⁸.

Quanto à fiscalização do saldo das contas “bancos”, o auditor/revisor/inspetor tributário pode realizar todo um conjunto de operações que consistem, nomeadamente, em fazer o teste de fiabilidade do saldo das contas “bancos”, através da conciliação dos registos efetuados pela empresa e dos registos constantes dos extratos remetidos pelos bancos, verificar se os cheques emitidos pela empresa foram apresentados à cobrança e se constam do extrato bancário, ver se os depósitos em numerário e os cheques foram creditados pelo banco, se os movimentos constantes dos extratos bancários foram registados, se as cobranças de clientes estão creditadas no banco e se existem antecipações de recebimentos ou adiantamentos de pagamentos a fornecedores.

Todas estas situações podem conduzir à necessidade de correções contabilísticas e fiscais por forma a estabelecer a imagem fiel e verdadeira da informação financeira da empresa, sem prejuízo da aplicação de eventuais sanções legais.

3.3 - Área das compras

Esta área das compras de bens e serviços é objeto, regularmente, de controlo interno. A fiscalização incide sobre o registo efetivo das compras, o registo de bens não faturados, a relação das compras com a atividade da empresa³⁹, a prova material do pagamento das compras efetivamente realizadas, o pagamento de faturas não contabilizadas, a não contabilização dos pagamentos na conta do fornecedor, o registo de inventários inexistentes ou não documentados e a não correção de erros nas faturas⁴⁰. Estes erros,

³⁶ Angot, H., Fischer, C. & Theunissen, B. (1994), *Audit Comptable. Audit Informatique*, De Boeck Université, Bruxelas, p. 150-161.

³⁷ Costa, C. B. (2010), *op. cit.*, p. 345-350.

³⁸ Obrigação de reter o respetivo imposto no momento do seu pagamento ou colocação à disposição dos titulares (art. 99.º do CIRS).

³⁹ Canedo, J. M., Guedes, O. e Monteiro, A. I. C. (2007), *op. cit.*, p. 130.

⁴⁰ Costa, C. B. (2010), *op. cit.*, p. 369-376; Lourenço, J.C. (2000), *op. cit.*, p. 341; Nabais, C. (1988), *op. cit.*, p. 153-156; Angot, H., Fischer, C. & Theunissen, B. (1994), *op. cit.*, p. 125-126; Arens, A. A. e Loebbecke, J. K. (2000), *op. cit.*, p. 581-610; Boyton, W. C. e Johnson, R. N. (2006), *op. cit.*, p. 699-741;

omissões, inexatidões, ocultações, falsificações nos registos, nos pagamentos, nos valores, nos factos e nas operações relacionadas com as compras podem comprometer o valor do lucro tributável e o montante do IVA a entrega ao Estado.

Em matéria de IVA, importa verificar se as operações estão devidamente documentadas (requisitos do art. 36.º do CIVA), para efeitos de dedutibilidade do IVA (art. 19.º e seg. do CIVA) e de regularização do IVA nos casos de devolução de bens⁴¹, descontos, retificação de preços, etc. (art. 87.º do CIVA). Em sede de IRC, o auditor/revisor/inspetor deve verificar se os gastos de exploração são necessários para a realização dos proveitos ou à manutenção da fonte produtora de rendimentos (art. 23.º do CIRC), se os encargos suportados são aceites fiscalmente (art. 23-A.º do CIRC), se os gastos correspondem ao exercício a que respeitam (art. 18.º do CIRC), se os saldos das contas estão corretos (procedimento de revisão analítica) e se estão a ser cumpridas todas as formalidades legais, de forma a evitar a aplicação de sanções.

Para determinar o grau de cumprimento das normas contabilísticas e fiscais, o auditor/revisor/inspetor tributário pode recorrer, para o efeito, aos procedimentos de revisão analítica e de controlo dos saldos das contas. Através da revisão analítica é possível analisar os valores evidenciados nas subcontas da conta de compras e da conta de fornecimentos e serviços externos, comparar o saldo do exercício em causa com saldos anteriores, confrontar os resultados da empresa com as suas congéneres, analisar a evolução dos gastos ao longo dos últimos exercícios e a sua relação com os proveitos, e ainda comparar a margem de lucro da empresa com as margens das empresas do mesmo setor de atividade. Trata-se de confirmar a veracidade dos valores apresentados e corrigir eventuais irregularidades.

Quanto à verificação dos saldos das contas, está previsto, para além do controlo dos saldos das contas de compras e de outros fornecimentos de bens e serviços, a confirmação dos movimentos contabilísticos a débito e crédito dos montantes mais relevantes, o exame dos movimentos efetuados nestas contas e suas contrapartidas nas contas de terceiros, fornecedores e outros credores. O controlo destes movimentos pode ser efetuado através da circularização das contas de fornecedores e de outros credores e da conciliação entre documentos internos e externos (notas de encomenda, guias de remessa, fichas de stock e faturas). Este cruzamento da informação permite detetar uma eventual falta de registo das compras de bens e serviços ou registos fictícios ou ainda uma errada contabilização de inventários. São situações que podem originar uma diminuição do lucro tributável e do IVA e constituírem infrações fiscais.

Nesta área, destaca-se, em particular, a fiscalização das operações registadas nas subcontas da conta de “Fornecimentos e Serviços Externos”, em especial o domínio dos subcontratos⁴², em que se verifica uma maior fuga aos impostos. O trabalho de auditoria fiscal consiste aqui em verificar os movimentos registados nesta subconta relativamente aos trabalhos realizados e averiguar o cumprimento das obrigações fiscais em sede de IVA, em especial a identificação dos fornecedores e dos montantes dos subcontratos (al. f) do art. 29.º do CIVA), o direito à dedução do IVA (art. 19.º e 22.º do CIVA) e os valores faturados nas declarações periódicas de IVA.

Cosserat, G. W. (2000), *op. cit.*, p. 457-460; Ricchiute, D. N. (2001), *Auditing and Assurance Services*, South-Western College Publishing, EUA, p. 479-483.

⁴¹ Canedo, J. M., Guedes, O. e Monteiro, A. I. C. (2007), *op. cit.*, p. 149.

⁴² *Idem*, p. 153.

É uma área de uma extrema importância que tem sido objeto de um amplo controlo por parte dos auditores/revisores/inspetores devido às consequências fiscais que daí resultam e ao risco de alteração da informação financeira da empresa.

3.4 - Área das vendas

A área das vendas inclui todos os proveitos resultantes da venda de bens e de prestação de serviços, que tenham sido realizados após a transferência jurídica ou económica da propriedade⁴³, salvo quando aquela ocorra antes desta (art. 18º, nº. 3, al. a) do CIRC) ou na data em que o serviço é concluído (art. 18.º, nº 3, al. b) do CIRC), exceto no caso da prestação de mais do que um ato ou no caso de uma prestação continuada ou sucessiva, caso em que deverão ser levados a resultados numa medida proporcional à da sua execução⁴⁴.

Nesta área, pode ser efetuado o controlo do registo de todas as vendas realizadas e a sua relação com a atividade da empresa⁴⁵, dos recebimentos nas contas dos clientes, do saldo das contas, da devolução das mercadorias, da não contabilização das vendas ou dos serviços prestados, do não registo das saídas de bens ou do registo de quantidades diferentes das faturadas, da não devolução de vendas não efetuadas, da não correção de erros aritméticos nas faturas⁴⁶, do IVA liquidado nas vendas e nas prestações de serviços e do cumprimento das disposições legais inerentes aos factos tributários ocorridos⁴⁷. Todas estas situações devem ser orientadas para o controlo das operações efetivamente realizadas e a exaustividade dos registos correspondentes⁴⁸, por forma a evitar registos incorretos, irregulares ou fictícios⁴⁹.

Este controlo pode ser efetuado através de revisão analítica e de verificação dos saldos das contas. A revisão analítica permite uma avaliação da evolução dos proveitos ao longo dos exercícios, uma análise comparativa das vendas e dos gastos durante esse período e a verificação de eventuais erros ou omissões cometidos nesta área⁵⁰.

A verificação dos saldos das subcontas de vendas permite um controlo dos movimentos realizados nestas subcontas em contrapartida das contas de clientes. Através da circularização das contas de clientes⁵¹ é possível ver se foram registadas todas as vendas – em especial, as vendas de maior importância - e apurar a falta de registo de vendas ou a transferência de proveitos para outro exercício⁵², através, nomeadamente, do confronto entre documentos internos e externos (notas de encomenda, guias de remessa, documentos de saída de mercadorias, fichas de stock, faturas e respetivos pagamentos).

⁴³ Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) n.º 20, § 14.

⁴⁴ Verifica-se aqui uma convergência entre a contabilidade e a fiscalidade.

⁴⁵ Canedo, J. M., Guedes, O. e Monteiro, A. I. C. (2007), *op. cit.*, p. 167.

⁴⁶ Costa, C. B. (2010), *op. cit.*, p. 547-566; Nabais, C. (1988), *op. cit.*, p. 161-163; Angot, H., Fischer, C. & Theunissen, B. (1994), *op. cit.*, p. 145-146; Arens, A. A. e Loebbecke, J. K. (2000), *op. cit.*, p. 397-436; Boyton, W. C. e Johnson, R. N. (2006), *op. cit.*, p. 639-687.

⁴⁷ Lourenço, J.C. (2000), *op. cit.*, p. 341-342 e p. 362-364.

⁴⁸ Carmichael, D. R. & Willingham, J. J. (1989), *Auditing Concepts and Methods. A Guide to Current Auditing Theory and Practice*, 5ª ed., McGraw-Hill International Editions, Singapore, p. 337-339.

⁴⁹ Cosserat, G. W. (2000), *op. cit.*, p. 408-411.

⁵⁰ Cosserat, G. W. (2000), *op. cit.*, p. 415-427; Ricchiute, D. N. (2001), *op. cit.*, p. 437-445.

⁵¹ Costa, C. B. (2010), *op. cit.*, p. 567-570.

⁵² Canedo, J. M., Guedes, O. e Monteiro, A. I. C. (2007), *op. cit.*, p. 179.

Estes procedimentos são de uma extrema importância na medida em que permitem corrigir uma eventual diminuição do lucro tributável e do IVA a pagar ao Estado.

3.5 - Área dos inventários

Nesta área, integra-se os bens comprados e detidos para revenda, os bens acabados, semi-acabados e produzidos, os trabalhos em curso que estejam a ser produzidos pela entidade, os materiais, as matérias primas e os consumíveis que aguardam o seu uso no processo de produção⁵³. Esta área está diretamente ligada às compras e vendas e constitui um elemento determinante do resultado do exercício. É também um domínio em que o risco de erros, inexatidões, omissões, ocultações e fraudes é frequente, o que obriga a uma auditoria escrupulosa⁵⁴.

Neste sentido, deve ser feita uma avaliação do sistema de controlo interno levado a cabo pelos responsáveis dos serviços das compras e vendas com vista a detetar eventuais erros, inexatidões, omissões, ocultações na receção, manutenção e expedição dos inventários⁵⁵. Daí que, a lei obriga, por exemplo, a que uma empresa comunique com antecedência à Autoridade Tributária Aduaneira a intenção de destruir os inventários inutilizados, obsoletos ou deteriorados, para que esta possa acompanhar o ato se assim o entender.

Nesta área, pode ser desenvolvidos trabalhos de auditoria fiscal destinados a assegurar que todos os bens pertencentes à empresa constem do inventário, que não estejam registados bens pertencentes a terceiros, que os respetivos bens estejam corretamente valorizados⁵⁶ e que os ajustamentos em inventários sejam efetuados de acordo com o art.º 28.º do CIRC⁵⁷.

O exame das contas, tal como referido nas áreas precedentes, passa pela revisão analítica e pela verificação do saldo das contas. A revisão analítica passa aqui pela análise comparativa do valor dos inventários do exercício auditado com os valores dos inventários dos exercícios precedentes, mas também pela avaliação do coeficiente de rotação dos inventários e do seu impacto nos custos dos inventários, e na comparação entre a margem de lucro contabilística e a margem de lucro resultante da aplicação de métodos indiretos⁵⁸. A partir desta revisão podem ser detetados erros, inexatidões, omissões, ocultações nos saldos destas contas e, na sequência destas situações, ser requerido uma reavaliação do valor das compras, vendas e inventários.

Pela via do controlo do saldo das contas pretende-se verificar a veracidade do saldo das contas, através do “corte das operações” (*cut-off*), no sentido de aferir se o inventário do final do exercício contém as últimas encomendas, deduzidas das vendas e acrescidas das

⁵³ NCRF 18, § 8.

⁵⁴ Rittenberg L. E. e Schwieger, B. J. (2001), *op. cit.*, p. 492-531; Almeida, M. C. (2003), *op. cit.*, p. 223-254; Attie, W. (2000), *Auditoria. Conceitos e Aplicações*, 3ª ed., Editora Atlas, São Paulo, p. 293-301; Arens, A. A. e Loebbecke, J. K. (2000), *op. cit.*, p. 645-673; Cosserat, G. W. (2000), *op. cit.*, p. 481-489; Carmichael, D. R. & Willingham, J. J. (1989), *op. cit.*, p. 400-410; Ricchiute, D. N. (2001), *op. cit.*, p. 575-582.

⁵⁵ Costa, C. B. (2010), *op. cit.*, p. 446-458; Nabais, C. (1988), *op. cit.*, p. 157-160.

⁵⁶ Lourenço, J.C. (2000), *op. cit.*, p. 267-269; Angot, H., Fischer, C. & Theunissen, B. (1994), *op. cit.*, p. 137-139.

⁵⁷ Canedo, J. M., Guedes, O. e Monteiro, A. I. C. (2007), *op. cit.*, p. 117.

⁵⁸ Cosserat, G. W. (2000), *op. cit.*, p. 492-500.

devoluções, e se o inventário de início do exercício, acrescido das encomendas e deduzido das devoluções, contém as primeiras quantidades vendidas. O objetivo aqui é confirmar a realidade dos inventários no final e no início do exercício⁵⁹.

O controlo do saldo das contas poderá ainda ser efetuado através da inventariação física⁶⁰. Para tal, são selecionados alguns artigos em stock e depois efetuado a sua contagem física, adicionando as quantidades vendidas e deduzindo as compradas ou, em alternativa, adicionando as compras e deduzindo as vendas efetuadas desde a data do inventário até à data do teste, comparando as quantidades obtidas com as quantidades existentes em armazém para apurar a eventual existência de artigos sem justificação de compra. Se tal suceder, estabelece-se a presunção fiscal em sede de IVA, conforme dispõe o art. 86º do CIVA, considerando adquiridos os bens que se encontrem em qualquer local do sujeito passivo e transmitidos os bens adquiridos, importados ou produzidos que não se encontrem nesses locais.

Um dos outros meios de verificação do saldo das contas consiste em efetuar a verificação da valorimetria utilizada⁶¹, de acordo com os métodos previstos na NCRF 18 e no art. 26.º do CIRC. É efetuado o controlo dos valores dos inventários e dos critérios de custeio dos mesmos com vista à corrigir as diferenças resultantes da aplicação destes métodos.

Nesta matéria, pode ainda efetuar-se a verificação do saldo das contas pela via da margem de lucro bruto, que permite aferir a convergência entre a margem contabilística e a margem efetivamente praticada e apurar assim a existência de uma possível subvalorização dos inventários. A margem de lucro⁶² pode ser obtida através de amostragem, desde que seja feita uma seleção suficientemente representativa das compras e vendas no exercício auditado. Por esta via, podem ser apuradas as margens reais e efetivas de lucro e uma eventual diminuição do lucro tributável e do IVA.

3.6 - Área dos ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, ativos não correntes detidos para venda e propriedades de investimento

Nesta área incluem-se os ativos fixos tangíveis, os ativos intangíveis, ativos não correntes detidos para venda e as propriedades de investimento, os quais se regem pelas normas contabilísticas, que não são no seu todo aceites fiscalmente, o que obriga a uma análise rigorosa dos aspetos contabilísticos e fiscais relacionados com estes ativos. As diferenças de tratamento contabilístico e fiscal têm um forte impacto no resultado contabilístico e fiscal da empresa.

Os ativos fixos tangíveis são os que são detidos pela empresa para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros ou para fins

⁵⁹ Costa, C. B. (2010), *op. cit.*, p. 454-455; p. 462-463; Angot, H., Fischer, C. & Theunissen, B. (1994), *op. cit.*, p. 141; Franco, H. e Marra, E. (2000), *op. cit.*, p. 397.

⁶⁰ Costa, C. B. (2010), *op. cit.*, p. 459-462; Elder, R. (2014), Chapter 21 – Audit of Inventory Cycle, <https://www.coursehero.com/file/9805947/notes-CH21/> acedido em 26 de julho de 2017.

⁶¹ Canedo, J. M., Guedes, O. e Monteiro, A. I. C. (2007), *op. cit.*, p. 135.

⁶² A margem de lucro resulta da ponderação entre os preços unitários de compra e os preços unitários de venda nas atividades comerciais, e da comparação entre os custos unitários de produção e os preços unitários de venda nas atividades de produção.

administrativos e se espera que sejam usados durante mais do que um ano (NCRF, § 6)⁶³ e que gerem para a empresa benefícios económicos futuros.

Por sua vez, integram os ativos intangíveis os softwares de computadores, as patentes, as marcas, os filmes, as listas de clientes, os programas de computador, as quotas de mercado e outros ativos identificáveis como tal, que sejam controlados por uma entidade e susceptíveis de gerar benefícios económicos futuros para essa mesma entidade (NCRF 6, § 10 a 17).

Quanto às propriedades de investimento, estas incluem os terrenos e os edifícios detidos pelo dono ou locatário de uma locação financeira com vista à obtenção de rendas ou à valorização do capital. Não se integram no conceito de propriedades de investimento os terrenos e os edifícios usados para a produção ou o fornecimento de bens ou serviços ou para a venda no âmbito da atividade normal do negócio (NCRF 11, § 5). Decorre ainda da NCRF 11 que as propriedades de investimento são detidas para obter rendas, para valorizar o capital, para finalidades administrativas ou para venda no decurso normal do negócio e não para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços.

Quanto aos ativos não correntes detidos para venda, são classificados como tal quando estão disponíveis para a venda imediata na sua condição presente e se espera que a venda venha a ser concluída até um ano a partir da classificação do ativo nessa categoria. Contabilisticamente, o ativo não corrente deve ser apresentado separadamente no balanço e deve ser mensurado ao menor valor entre a quantia escriturada e o justo valor deduzido dos custos de venda (valor realizável líquido) (NCRF 8, § 15). Isto é, a mensuração deve ser feita pelo menor dos valores: valor contabilístico do ativo ou justo valor deduzido dos custos de vender. Caso se venha a verificar uma qualquer redução do justo valor, deduzido dos custos de vender, a entidade deve reconhecer uma perda por imparidade (NCRF 8, § 20), e deve também “reconhecer um ganho ou qualquer aumento posterior no justo valor menos os custos de vender de um ativo, mas não para além da perda por imparidade que tenha sido reconhecida” (NCRF 8, § 20). Os ativos não correntes detidos para venda acabam por estar sujeitos a um tratamento contabilístico e fiscal diferente dos restantes ativos, devido ao facto de estarem disponíveis para venda imediata até um ano a partir da classificação do ativo nessa categoria, o que obriga a uma maior fiscalização por parte do auditor/revisor/inspetor tributário.

Face às especificidades destes ativos, e tal como sucede nas áreas anteriores, os ativos fixos tangíveis, os ativos intangíveis, os ativos não correntes detidos para venda e as propriedades de investimento também estão sujeitos aos procedimentos de auditoria fiscal: avaliação do sistema de controlo interno, teste fiscal, revisão analítica e controlo do saldo das contas.

A avaliação do sistema de controlo interno passa pela realização de um inventário físico aos bens do ativo e a sua comparação com os bens efetivamente registados, mas também pela análise dos saldos das contas dos ativos, dos movimentos contabilísticos relacionados com estes ativos, das contas de fornecimentos e serviços externos, do abate

⁶³ Marta Guerreiro (2010), “O tratamento dos ativos fixos tangíveis no sistema de normalização contabilística proposto e a sua comparação com o POC”, in Amorim, J. C. (coordenador), *Sistema de Normalização Contabilística*, Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade, Vida Económica, pp. 69-83.

dos bens do ativo devidamente autorizado e justificado, e pela verificação da propriedade efetiva dos bens registados.

No plano fiscal, propriamente dito, deve ser feito uma análise do enquadramento fiscal das operações registadas na contabilidade em matéria, nomeadamente, de gastos fiscais (art. 23.º do CIRC), de encargos não dedutíveis (art. 23.º-A do CIRC) e do direito à dedução do IVA.

No que toca ao exame das contas, deve ser efetuada a revisão analítica e a verificação do saldo das contas. A revisão analítica permite comparar o montante de certos ativos com o total dos ativos, o montante das depreciações e amortizações do exercício auditado com exercícios anteriores, bem como fazer uma análise da evolução do volume de negócios face ao valor dos ativos da empresa e comparar o montante total da produção com o total dos ativos da empresa.

Quanto à verificação do saldo das contas, esta baseia-se, essencialmente, no controlo do aumento do valor dos ativos, das reavaliações, das fusões e das cisões e na averiguação da diminuição dos ativos nas alienações de bens e abates dos mesmos por obsolescência. Para tal, afigura-se indispensável realizar toda uma série de verificações internas e externas à empresa para que possa ser comprovada a realidade do saldo das contas e, se necessário, realizar uma inspeção física para o controlo da veracidade do saldo das contas e da propriedade dos ativos (terrenos, edifícios, veículos, etc.).

Todos estes procedimentos de auditoria fiscal devem ser, obviamente, adaptados à realidade da empresa e à natureza dos ativos em causa, bem como devem ter em conta as diferenças de tratamento contabilístico e fiscal que caracterizam estes ativos.

3.7 – Área dos gastos com o pessoal

A área do pessoal engloba todos os gastos e encargos suportados pela empresa ao nível dos ordenados, gratificações, subsídios, prémios, ajudas de custo, contribuições obrigatórias para a segurança social, seguros de acidentes de trabalho e outros gastos e encargos com os trabalhadores e membros dos órgãos sociais da empresa.

Esta área requer, tal como as outras áreas, uma avaliação ao sistema de controlo interno por forma a assegurar que todos os gastos com o pessoal ao serviço da empresa foram contabilizados e que não foi incluído nenhum gasto ou encargo fictício⁶⁴. Por exemplo, as gratificações atribuídas aos membros de órgãos sociais e trabalhadores de empresa devem estar contabilizadas de acordo com as regras previstas na NCRF 28 e os artigos 23.º e 23.º-A do CIRC.

Fiscalmente, deve ser verificado o cumprimento das obrigações fiscais que sustentam os gastos com o pessoal. É exigido, neste aspeto, um controlo ao nível, sobretudo, das fichas de pessoal, da base de incidência das remunerações, do processamento dos vencimentos, dos descontos obrigatórios para a segurança social, da retenção na fonte

⁶⁴ Costa, C. B. (2010), *op. cit.*, p. 376-383; Nabais, C. (1988), *op. cit.*, p. 164-165; Angot, H., Fischer, C. & Theunissen, B. (1994), *op. cit.*, p. 133; Arens, A. A. e Loebbecke, J. K. (2000), *op. cit.*, p. 557-579; Boyton, W. C. e Johnson, R. N. (2006), *op. cit.*, p. 742-768; Ricchiute, D. N. (2001), *op. cit.*, p. 545-548.

em IRS e da liquidação do IVA nas prestações de serviços⁶⁵. Este controlo pressupõe um teste de avaliação relativamente a cada um dos gastos com o pessoal⁶⁶.

Quanto aos procedimentos a adotar, pode ser feito o exame das contas através da revisão analítica e da verificação do saldo das contas. O objetivo aqui da revisão analítica é auditar as contas que mais diretamente interdependem nesta área. A revisão analítica pressupõe uma verificação dos registos dos gastos com o pessoal referidos no balanço e balancetes, no sentido de aferir se o montante dos gastos com o pessoal são reais ou fictícios e se existe uma desproporção entre os gastos com o pessoal e os custos totais ou as vendas. A verificação do saldo das contas consiste, essencialmente, na averiguação dos movimentos a débito na conta de custos com o pessoal com os movimentos a crédito na conta de outros devedores e credores.

Todas estas operações têm em vista uma maior fiscalização dos gastos e encargos contabilizados com o pessoal e evitar discrepâncias com a realidade.

3.8 - Área das operações financeiras

A área financeira inclui todas as operações relacionadas com os investimentos financeiros realizados pela empresa. Estas operações podem ser objeto de uma auditoria relativamente ao cumprimento das regras contabilísticas e fiscais em vigor.

Nesta área, incluem-se todo um conjunto de ativos ou passivos financeiros, sendo de excluir aqui os instrumentos de capital próprio que não tenham um preço formado num mercado regulamentado. Como exemplos de instrumentos financeiros mensurados ao justo valor através de resultados, temos os investimentos em instrumentos de capital próprio com cotações divulgadas publicamente, os derivados que não sejam sobre instrumentos de capital próprio e os instrumentos de dívida perpétua ou obrigações convertíveis (NCRF 27, § 15 e 16).

De acordo com a NCRF 27, § 12, só devem ser mensurados ao justo valor⁶⁷ os instrumentos financeiros que não sejam mensurados ao custo ou ao custo amortizado⁶⁸, como é o caso dos clientes, fornecedores, contas a receber, contas a pagar ou empréstimos bancários, contratos de empréstimos, instrumentos de capital próprio que não sejam negociados publicamente e cujo valor não possa ser obtido de forma fiável.

⁶⁵ Lourenço, J.C. (2000), *op. cit.*, p. 356-359.

⁶⁶ Canedo, J. M., Guedes, O. e Monteiro, A. I. C. (2007), *op. cit.*, p. 148.

⁶⁷ NCRF 27, § 5: “Justo valor: é a quantia pela qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transação em que não exista relacionamento entre elas”.

⁶⁸ Custo amortizado de um ativo ou passivo financeiro é o montante pelo qual o ativo ou o passivo financeiro é mensurado no momento do reconhecimento inicial, menos os reembolsos de capital, mais ou menos a amortização cumulativa - usando o método do juro efetivo - de qualquer diferença entre o montante inicial e o montante na maturidade, e menos qualquer redução relacionada com imparidade ou incobrabilidade (NCRF 27, § 5). Exemplos de instrumentos financeiros mensurados ao custo amortizado: clientes e outras contas a receber ou pagar, empréstimos bancários; investimentos em obrigações não convertíveis; derivados sobre instrumentos de capital próprio cujo justo valor não possa ser mensurado fiavelmente; contas a receber ou a pagar em moeda diferente do euro; empréstimos a subsidiárias ou associadas; instrumentos de dívida que sejam imediatamente exigíveis se o emitente incumprir o pagamento de juro ou de amortização de dívida (NCRF 27, § 14). Aplica-se o método do custo amortizado para apurar os rendimentos ou gastos decorrentes da aplicação do método da taxa de juro efetiva.

Os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor não concorrem para a formação do lucro tributável, sendo considerados como rendimentos ou gastos, exceto quando respeitem a instrumentos financeiros reconhecidos pelo justo valor através de resultados, e desde que, tratando-se de instrumentos do capital próprio⁶⁹, tenham um preço formado num mercado regulamentado e o sujeito passivo não detenha uma participação no capital superior a 5% do respetivo capital social (art.º 18.º, n.º 9 do CIRC).

Em relação aos instrumentos financeiros mensurados pelo custo amortizado, aplica-se o método do juro efetivo, que é “um método de calcular o custo amortizado de um ativo financeiro ou de um passivo financeiro e de imputar o rendimento dos juros ou o gasto de juros durante o período relevante” (NCRF 27, par. 5). Os rendimentos resultantes da aplicação do método do juro efetivo aos instrumentos financeiros, valorizados pelo custo amortizado, e os rendimentos resultantes da aplicação do justo valor em instrumentos financeiros⁷⁰ devem ser considerados gastos do período, desde que em ambos os casos tais gastos sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora (art. 23.º, n.º 1, al. c) e i) do CIRC). São igualmente considerados como gastos os rendimentos resultantes de operações de natureza financeira, designadamente os juros, dividendos, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio, prémios de emissão de obrigações (art. 23.º, n.º 1, al. c) do CIRC).

A auditoria à área das operações financeiras passa pela avaliação do sistema de controlo interno para averiguar um conjunto de situações, nomeadamente, o registo das aplicações financeiras, a dedutibilidade dos custos financeiros⁷¹, o valor das cotações, o valor das alienações e a sua relevância na contabilidade⁷².

O trabalho de auditoria fiscal consiste aqui no controlo do registo das operações financeiras, do saldo das contas, da contabilização dos custos e proveitos inerentes às operações financeiras no respetivo exercício e na deteção de gastos não dedutíveis para efeitos fiscais. Trata-se, em suma, de conferir a conformidade das operações financeiras com as normas contabilísticas e fiscais.

O procedimento de revisão analítica pressupõe uma análise dos saldos das contas dos valores mobiliários e imobiliários que se inter-relacionam entre si, a verificação do montante dos investimentos realizados e dos proveitos obtidos, o confronto entre os investimentos efetuados e as disponibilidades de tesouraria, a comparação entre os ativos financeiros e o total dos ativos da empresa e a análise da evolução dos gastos e dos proveitos financeiros ao longo dos últimos exercícios. O objetivo da revisão analítica é, uma vez mais, comprovar a realidade e exaustividade das operações financeiras⁷³.

⁶⁹ Instrumento do capital próprio: “é qualquer contrato que evidencie um interesse residual nos ativos de uma entidade após dedução de todos os seus passivos” (NCRF 27, § 5).

⁷⁰ Os rendimentos ou gastos resultantes da aplicação do justo valor em instrumentos financeiros concorrem para a formação do lucro tributável (art. 49.º, n.º 1 do CIRC).

⁷¹ Canedo, J. M., Guedes, O. e Monteiro, A. I. C. (2007), *op. cit.*, p. 197.

⁷² Costa, C. B. (2010), *op. cit.*, p. 536-538; Canedo, J. M., Guedes, O. e Monteiro, A. I. C. (2007), *op. cit.*, p. 196.

⁷³ Canedo, J. M., Guedes, O. e Monteiro, A. I. C. (2007), *op. cit.*, p. 210.

Além destas medidas, podem ainda ser verificados os movimentos da carteira de títulos, mediante circularização de terceiros (bancos, corretores de bolsa, etc.), a contabilização dos rendimentos resultantes da alienação de valores mobiliários, a certificação do registo dos proveitos financeiros (lucros/dividendos), o montante dos saldos das contas das operações financeiros relacionadas com imóveis, através, designadamente, da circularização de terceiros (conservatórias do registo predial, notários, serviços de finanças, etc.) e da comparação entre os valores dos imóveis e os registos contabilísticos, e, finalmente, a verificação dos documentos comprovativos dos valores mobiliários e imobiliários e respetiva contabilização.

Todas estas operações têm em vista comprovar que os gastos e proveitos inerentes às operações financeiras estão devidamente registados e que o tratamento fiscal dos investimentos financeiros está conforme às normas contabilísticas e fiscais.

Conclusão

Foram apresentados vários procedimentos de auditoria fiscal, baseados nas áreas da contabilidade com maior risco de incumprimento fiscal, destinados a garantir a fiabilidade e credibilidade das informações financeiras divulgadas pelas empresas. Estes procedimentos estão relacionados com as operações passíveis de imposto ou que apresentam fortes probabilidades de incumprimento fiscal. A observância destes procedimentos é necessária para a transmissão de uma imagem fiel e verdadeira da empresa e para a “certificação fiscal das contas” (Lourenço, 2000: p. 166), através da fiscalização do sistema de controlo interno, do exame das contas e do teste fiscal nas principais áreas da contabilidade.

A finalidade destes procedimentos é apurar irregularidades fiscais ou eventuais situações de fraude e evasão fiscais e obter a garantia da eficiência fiscal da empresa, a qual pode ser alcançada através da realização de procedimentos mais específicos aplicáveis às áreas da empresa de maior relevância, como é o caso da tesouraria, das vendas, das compras, dos inventários, dos gastos com o pessoal e das operações financeiras.

Em função de cada área são aplicáveis determinados procedimentos, de acordo com a natureza e a complexidade da área em questão. É através destes procedimentos que o auditor/revisor/inspetor tributário está em condições de obter resultados positivos sobre a situação fiscal da empresa. Os resultados alcançados são apresentados pelo auditor/revisor no seu relatório em que são evidenciadas as irregularidades fiscais e parafiscais (*Diretriz de Revisão/Auditoria 511*, nota 38) ou pelo inspetor tributário no seu relatório de inspeção tributária em que são referidas as irregularidades fiscais.

Resulta do acima exposto que o auditor/revisor intervém mais numa lógica de cooperação com a empresa, procurando uma maximização fiscal e, ao mesmo tempo, uma certa segurança fiscal para a empresa. Neste sentido, podemos dizer que o auditor/revisor atua numa perspetiva global, isto é, de gestão global dos processos, com o objetivo da eficiência fiscal ao nível do processo fiscal; pelo contrário, o inspetor tributário intervém numa outra lógica, que é a de fiscalizar a empresa, reprimindo o incumprimento das regras fiscais e exigindo o restabelecimento da regularidade fiscal.

O inspetor tributário tem sobretudo em vista o controlo da regularidade fiscal, independentemente das opções económicas e financeiras da empresa.

Face à diversidade e importância das áreas envolvidas, propomos uma apresentação dos principais procedimentos de auditoria fiscal e uma maior aproximação entre as funções de auditor/revisor/inspetor tributário e os contribuintes para prevenir eventuais comportamentos ilícitos ou menos lícitos. Um acompanhamento permanente permitiria orientar o contribuinte para as situações de menor risco fiscal e, ao mesmo tempo, para as melhores opções fiscais.

Sugerimos que, para investigação futura, sejam analisados em termos comparativos as competências atribuídas aos responsáveis da auditoria fiscal, sejam propostos novos procedimentos em função das áreas específicas, seja reforçada a execução das auditorias ao nível do auditor/revisor/inspetor tributário nas situações fiscais de maior complexidade e seja intensificada a cooperação entre os diferentes responsáveis. Para tal, é necessário rever a legislação em vigor para tornar mais eficiente a auditoria fiscal nos domínios em que o sujeito passivo opera.

Bibliografia

- Almeida, M. C. (2003), *Auditoria. Um Curso Moderno e Completo*, 6ª Ed., Editora Atlas, São Paulo.
- Almeida, J. J. M. (2000), *Auditoria previsional e estratégica*, Vislis Editora.
- Angot, H., Fischer, C. & Theunissen, B. (1994), *Audit Comptable. Audit Informatique*, De Boeck Université, Bruxelas.
- Arens, A. A. e Loebbecke, J. K. (2000), *Auditing. An Integrated Approach*, Prentice Hall International Editions, New Jersey.
- Boyton, W. C. e Johnson, R. N. (2006), *Modern Auditing. Assurance Services and the Integrity of Financial Reporting*, 8ªed., John Wiley & Sons.
- Canedo, J. M., Guedes, O. e Monteiro, A. I. C. (2007), *Manual de Auditoria Tributária, Direção-Geral dos Impostos*.
- Cañibano, L. (1996), *Curso de auditoría contable*, Ediciones Pirâmide, Madrid.
- Carmichael, D. R. & Willingham, J. J. (1989), *Auditing Concepts and Methods. A Guide to Current Auditing Theory and Practice*, 5ª ed., McGraw-Hill International Editions, Singapore.
- Cosserat, G. W. (2000), *Modern Auditing*, Ed. John Wiley & Sons Ltd, West Sussex, England.
- Costa, C. B. (2010), *Auditoria Financeira. Teoria & Prática*, 9ª Ed., Rei dos Livros.
- Costa, J. P. (2016), *O uso das técnicas de amostragem em auditoria financeira*, Relatório de estágio para obtenção do grau de Mestre em Economia pela Faculdade de Economia da Universidade do Porto.

- Elder, R. (2014), *Chapter 21 – Audit of Inventory Cycle*, <https://www.coursehero.com/file/9805947/notes-CH21/>, acessado em 26 de julho de 2017.
- Franco, H. e Marra, E. (2000), *Auditoria Contábil*, 3ª Ed., Editions Atlas.
- Gonçalves, S. C. S. M. (2011), “Fraude de Relato Financeiro: Procedimentos de auditoria em resposta aos riscos avaliados de distorção material das demonstrações financeiras em virtude do reconhecimento inadequado do rédito (ISA 240, NCRF 20)”, *Revista Revisores e Auditores*.
- Guimarães, J. C. (2001), *Temas de Contabilidade, Fiscalidade e Auditoria*, Vislis Editora.
- Guy, D. M., Alderman, C. W. & Winters, A. J. (1999), *Auditing*, Harcourt College Publishers.
- IFAC - International Federation of Accountants (2010a), “ISA 200 – Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in accordance with International Standards on Auditing”, *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control*, <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a008-2010-iaasb-handbook-isa-200.pdf>, consultado em 24 de julho de 2017.
- IFAC (2010b), “ISA 240 – The Auditor’s Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements”, *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control*, <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a012-2010-iaasb-handbook-isa-240.pdf>, consultado em 24 de julho de 2017.
- IFAC (2010c), “ISA 265 - Communicating Deficiencies in Internal Control to those charged with Governance and Management”, *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control*, <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a015-2010-iaasb-handbook-isa-265.pdf>, consultado em 24 de julho de 2017.
- IFAC (2010d), “ISA 315 - Identifying and assessing the risks of material misstatement through understanding the entity and its environment”, *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control*, <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a017-2010-iaasb-handbook-isa-315.pdf>, consultado em 24 de julho de 2017.
- Inácio, C. H. (2014), *Controlo Interno: Enquadramento teórico e aplicação prática*, Escolar Editora.
- Junior, J. H. P. (1995), *Auditoria de Demonstrações Contábeis. Normas e Procedimentos*, Editora Atlas, São Paulo.
- Lourenço, J.C. (2000), *A auditoria fiscal*, 2ª edição, Vislis Editora.
- Marta Guerreiro (2010), “O tratamento dos ativos fixos tangíveis no sistema de normalização contabilística proposto e a sua comparação com o POC”, in Amorim, J. C. (coordenador), *Sistema de Normalização Contabilística*, Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade, Vida Económica.

- Morais, G. e Martins, I. (2013), *Auditoria Interna: Função e Processo*, 3ª ed., Lisboa: Áreas Editora.
- Nabais, C. (1988), *Noções práticas de auditoria*, Ed. Presença.
- OROC (2005), *Manual do Revisor Oficial de Contas, Diretriz de Revisão/Auditoria 511*.
- Ramos, C. (2016), *A importância da independência dos auditores - externos e internos - na prevenção e deteção de fraude*, Dissertação de Mestrado em Auditoria, ISCAL.
- Rittenberg, L. E. e Schwieger, B. J. (2001), *Auditing. Concepts for a Changing Environment*, 3ª ed., Harcourt College Publishers.
- Saldanha Sanches, J. L. (2006), *Os limites do planeamento fiscal*, Coimbra Editora.
- Snozzi E.G. (1971), *Auditoria do balanço*, Rés-Editoria, Lda., Porto.
- Valderrama, J.L. (1996), *Teoría y Práctica de la Auditoria*, Madrid, CDN, Ciencias de la Dirección.