

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

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

Norberto Manuel Borges da Silva

Lisboa, novembro de 2012

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

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

Norberto Manuel Borges da Silva

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Auditoria, realizada sob a orientação científica de Gabriel Correia Alves, Mestre em Auditoria, área científica de Auditoria.

Constituição do Júri:

Presidente – Doutor Orlando da Costa Gomes

Arguente – Mestre Pedro Ramos Roque

Vogal – Mestre Gabriel Correia Alves

Lisboa, novembro de 2012

Ao meu filho Tiago Filipe

“Temos o destino que merecemos.

O nosso destino está de acordo com os nossos méritos.”

Albert Einstein

Agradeço ao Professor Gabriel Correia Alves
pela disponibilidade e espírito motivador
ao orientar a presente dissertação.

Agradeço à Elsa e aos meus pais, Amélia e António,
pelo apoio e compreensão, numa altura particularmente sensível,
com o nascimento do Tiago, em que não pude dedicar-me
inteiramente ao que mais valorizo – todos vós.

Resumo

O objetivo da investigação foi verificar em que medida o recurso a procedimentos de auditoria financeira por parte do Serviço de Inspeção Tributária da Autoridade Tributária e Aduaneira, poderia contribuir para um combate à fraude e evasão fiscais mais eficiente, económico e eficaz.

Para o efeito formulou-se a seguinte pergunta de partida: “Poderá o recurso a procedimentos de auditoria financeira contribuir para um combate à fraude e evasão fiscais mais económico, eficiente e eficaz?”, questão que serviu como fio condutor do processo de investigação.

No estudo empírico procurou-se defender que o recurso a procedimentos de procedimentos de auditoria externa, em conformidade com as ISA, é passível de aplicação ao processo de auditoria tributária, no âmbito do procedimento de inspeção tributária, e no contexto do combate a fraude e evasão fiscais, tornando esse combate mais económico, eficiente e eficaz.

No sentido de testar essa hipótese, foi efetuado um inquérito aos dirigentes dos serviços de inspeção tributária. Concluindo-se que, não obstante os inquiridos considerarem que o recurso a procedimentos de auditoria externa, em conformidade com as ISA, contribui para um combate à fraude e evasão fiscais mais eficiente, consideraram também que não contribui nem para a economia de recursos nem para o aumento de eficácia desse combate.

Palavras-chave: Auditoria Financeira, Auditoria Tributária, Fraude e evasão fiscais.

Abstrat

The aim of the research was to determine to what extent the use of financial audit procedures by the Inspection Tax Service of the Tax Revenue Authority and Customs, could contribute to combating fraud and tax evasion more efficient, economical and effective.

For this purpose it was formulated the following starting question: "Can the use of financial audit procedures contribute to a combat of fraud and tax evasion, more economic, efficient and effective," issue that served as guiding the research process.

In the empirical study sought to defend that the use of procedures of financial audit, in accordance with ISA, is liable to tax audit process, the procedure of tax inspection in the context of combating fraud and tax evasion, making this fight more economic, efficient and effective.

In order to test this hypothesis, a survey was conducted to the leaders of the tax inspectorate. Concluding that, despite the respondents consider that the use of external audit procedures, in accordance with ISAs, could contribute to combat the fraud and tax evasion more effectively, also considered which makes it neither economic nor effectiveness.

Keywords: Financial Audit, Tax Audit, fraud and tax evasion.

Índice

Índice de Quadros	xi
Índice de Figuras	xii
Lista de Abreviaturas	xiii
1. Introdução	1
1.1 Enquadramento teórico e objeto de estudo	1
1.2 Objetivo da investigação	2
1.3 Revisão da literatura	3
1.4 Estudo empírico	3
1.5 Organização estrutural da dissertação	3
2. A Auditoria Financeira – Enquadramento Técnico e Social	4
2.1 Enquadramento social	4
2.1.1 A necessidade social de auditoria Financeira	4
2.1.2 Os postulados da auditoria financeira	7
2.1.3 Objeto e objetivo da auditoria financeira	9
2.1.4 O risco de auditoria	11
2.1.5 O Planeamento e eficiência em auditoria	12
2.1.6 O Processo de auditoria financeira – aspetos gerais	13
2.2 O contexto histórico da auditoria financeira	13
2.2.1 Panorama histórico – Aspetos gerais	13
2.2.2 O Panorama histórico nacional	15
2.2.3 A Lei Sarbanes-Oxley	18
2.2.4 A Diretiva 2006/43/CE	20
2.2.5 O ordenamento jurídico nacional	23
2.3 O exercício e supervisão da atividade de auditoria	24
2.3.1 Os Estatutos da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas	24
2.3.2 Os Estatutos do Conselho Nacional de Supervisão e Auditoria	36
2.4 As normas internacionais de auditoria	40
2.4.1 Princípios e responsabilidades gerais	41
2.4.2 Avaliação do risco e resposta aos riscos avaliados	42
2.4.3 Prova de auditoria	43
2.4.4 Usar o trabalho de terceiros	43
2.4.5 Conclusões de auditoria e relato	44
2.4.6 Áreas especializadas	44

2.4.7	A aplicação das ISA em Portugal	45
2.5	Síntese: A auditoria financeira – enquadramento técnico e social	46
3.	Os Procedimentos de Auditoria e o Julgamento Profissional	48
3.1	A necessidade de prova de auditoria suficiente e apropriada	48
3.2	A materialidade em auditoria	49
3.3	O risco de auditoria.....	51
3.4	Relação entre prova, materialidade, e risco de auditoria	52
3.5	A aplicação de procedimentos de auditoria	53
3.6	O Julgamento profissional do auditor – A ética e o desempenho.....	56
3.6.1	O Código de Ética da OROC	56
3.6.2	Determinantes do desempenho profissional	59
3.7	Síntese: Os procedimentos de auditoria e o julgamento profissional	61
4.	A Fraude e Evasão Fiscais – Enquadramento Teórico	63
4.1	Motivação, tipologias e consequências da fraude e evasão fiscais	63
4.2	O Custo social da fraude e evasão fiscais	65
4.3	A Autoridade Tributária e Aduaneira	66
4.3.1	O enquadramento institucional da Inspeção Tributária	66
4.3.2	O enquadramento funcional da Inspeção Tributária	68
4.4	A auditoria tributária.....	69
4.5	O Inspetor Tributário – Requisitos éticos.....	72
4.6	Síntese: A fraude e evasão fiscais	73
5.	Os Procedimentos de Auditoria Financeira no Combate à Fraude e Evasão Fiscais – Estudo Empírico	75
5.1	Apresentação do estudo empírico.....	75
5.1.1	Pressupostos do estudo empírico	75
5.1.2	Apresentação do estudo empírico.....	78
5.2	Questões de enquadramento e diagnóstico	79
5.3	Competências e atributos profissionais relevantes	81
5.4	Aplicação de procedimentos de auditoria financeira	83
5.4.1	O recurso às ISA e a eficácia do procedimento	84
5.5	Apresentação e Discussão de Resultados	85
5.5.1	Enquadramento e diagnóstico	85
5.5.2	Competências e atributos profissionais relevantes	89

5.5.3	Aplicação de procedimentos de auditoria financeira	90
5.5.4	Discussão dos resultados	93
6.	Conclusão.....	97
	Referências Bibliográficas	101
	Apêndice I – Universo	104
	Anexo I – Texto de Apresentação do Questionário	105
	Anexo II – Questões Colocadas aos Inquiridos	106

Índice de Quadros

Quadro 2.1 – O processo de auditoria financeira	13
Quadro 2.2 – ISA respeitantes a princípios e responsabilidades gerais	42
Quadro 2.3 – ISA respeitantes à avaliação do risco e resposta aos riscos avaliados	42
Quadro 2.4 – ISA respeitantes à prova de auditoria	43
Quadro 2.5 – ISA respeitante ao uso trabalho de terceiros	44
Quadro 2.6 – ISA respeitantes a conclusões de auditoria e relato	44
Quadro 2.7 – ISA respeitantes a áreas especializadas	45
Quadro 3.1 – Procedimentos de auditoria	55
Quadro 4.1 – O processo de inspeção/auditoria tributária	70
Quadro 5.1 – Relação entre prerrogativas da inspeção, procedimentos e combate à fraude e evasão fiscais	77
Quadro 5.2 – Capacidade analítica e competência técnica	89
Quadro 5.3 – Compreensão do negócio e da ética fiscal do inspeccionado	90
Quadro 5.4 – Atitudes e comportamentos profissionais relevantes	90

Índice de Figuras

Figura 2.1 – Estrutura dos Estatutos da OROC	25
Figura 2.2 – Estrutura dos Estatutos do CNSA	36
Figura 2.3 – ISA por Categorias	41
Figura 3.1 – Estrutura do Código de Ética da OROC	57
Figura 4.1 – Tipologia da fraude e evasão fiscais	64
Gráfico 5.1 – Formação académica dos inspectores	85
Gráfico 5.2 – Suficiência de meios técnicos	86
Gráfico 5.3 – Recurso a procedimentos de auditoria fundamentados em referencial normativo	86
Gráfico 5.4 – Planeamento e evidência do plano em papéis de trabalho, das ações de inspeção	86
Gráfico 5.5 – Obtenção de prova persuasiva	87
Gráfico 5.6 – Pressupostos da recolha de prova	87
Gráfico 5.7 – Indicação do referencial normativo de auditoria no RCPIT	88
Gráfico 5.8 – Suficiência das garantias de imparcialidade previstas no RCPIT	88
Gráfico 5.9 – Necessidade da criação de um código de ética	88
Gráfico 5.10 – Procedimentos de auditoria e controlo de qualidade	91
Gráfico 5.11 – As ISA enquanto referencial de auditoria	91
Gráfico 5.12 – As ISA enquanto fundamento para a obtenção prova	92
Gráfico 5.13 – As ISA e a economia de recursos	92
Gráfico 5.14 – As ISA e a eficiência do procedimento	92
Gráfico 5.15 – As ISA e a eficácia do procedimento	93

Lista de Abreviaturas

AAA	– American Accounting Association
AICPA	– American Institute of Certified Public Accountants
AT	– Autoridade Tributária e Aduaneira
BdP	– Banco de Portugal
CMVM	– Comissão do Mercado de Valores Mobiliários
CNSA	– Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria
CSC	– Código das Sociedades Comerciais
DGAIEC	– Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo
DGCI	– Direção-Geral dos Impostos
DGITA	– Direção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros
DSIFAE	– Direção de Serviços de Investigação da Fraude e de Ações Especiais
DSPCIT	– Direção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária
EUA	– Estados Unidos da América
IAASB	– International Auditing and Assurance Standards Board
IASB	– Internacional Accounting Standards Board
IESBA	– International Ethics Standards Board for Accountants
IFAC	– International Federation of Accountants
IGF	– Inspeção-Geral de Finanças
ISA	– International Standards on Auditing
ISP	– Instituto de Seguros de Portugal
LGT	– Lei Geral Tributária
OROC	– Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
PCAOB	– Public Company Accounting Oversight Board
PIOB	– Public Interest Oversight Board
RCPIT	– Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária
ROC	– Revisor oficial de contas
SAP	– Statements on Auditing Procedures
SNC	– Sistema de Normalização Contabilística
SOX	– Sarbanes-Oxley Act
UE	– União Europeia
UGC	– Unidade dos Grandes Contribuintes

1. Introdução

A presente dissertação subordina-se ao tema “O Recurso a Procedimentos de Auditoria Financeira no Combate à Fraude e Evasão Fiscais” e insere-se no âmbito do Mestrado em Auditoria. Nesta introdução delimita-se o enquadramento e o objeto de estudo, o objetivo da investigação, a metodologia seguida, bem como a organização estrutural da dissertação.

1.1 Enquadramento teórico e objeto de estudo

O conceito genérico de auditoria é bastante abrangente, dados os diversos tipos de auditoria existentes, dos quais se destacam, entre outros, a auditoria financeira, a auditoria interna, a auditoria tributária, a auditoria forense, a auditoria de gestão e auditoria ambiental. Arens, Beasley e Elder (2010:4) apresentam uma definição de auditoria, em sentido lato, como sendo «the accumulation and evaluation of evidence to determine and report on the degree of correspondence between the information and established criteria. Auditing should be done by a competent, independent person.».

No caso da auditoria financeira e da auditoria tributária, as semelhanças não serão apenas genéricas, pois como se procurará demonstrar, em muitos aspetos existem paralelismos quer seja ao nível do planeamento, da adoção de procedimentos comuns para obtenção de prova ou ao nível dos requisitos éticos e profissionais exigidos ao auditor – externo ou tributário.

No combate à fraude e evasão fiscais – no contexto da auditoria tributária levada a cabo pela Inspeção Tributária da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) – os procedimentos ou técnicas de auditoria financeira, quando aplicáveis, poderão ser empregues nos atos de inspeção tributária, conforme se encontra previsto no art. 57.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT).

No que concerne às metodologias de inspeção adotadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), presentemente, poderão não se encontrar completamente adequadas à realidade económico-empresarial. Constatação patente no Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais para o triénio 2012-2014 (2011: 44) que refere o seguinte:

As técnicas a adotar para identificar e detetar o risco de auditoria têm necessariamente de evoluir, adaptando-se às novas realidades do atual contexto económico-empresarial

[...] A recente introdução do Sistema de Normalização Contabilística veio igualmente impor uma adaptação nas metodologias de auditoria existentes.

Face ao referido, no contexto da auditoria tributária executada pela Inspeção Tributária no combate à fraude e evasão fiscais, o objeto de estudo será a eventual adequação da aplicação de procedimentos de auditoria em conformidade com as Normas Internacionais de Auditoria/ International Standards on Auditing (ISA) e o seu impacto em termos de eficiência, economia e eficácia.

O estudo será centralizado no caso português e no pressuposto da exigência técnica inerente à auditoria de demonstrações financeiras, elaboradas com base em referenciais contabilísticos vigentes no país, como as Normas Internacionais de Contabilidade adotadas pela União Europeia (UE) - emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB) ou o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) que possuem paralelismos conceptuais e não se baseiam em regras rígidas mas antes em princípios, como refere Borges, Rodrigues e Rodrigues (2010:166) a propósito do SNC «...trata-se de um referencial contabilístico baseado em princípios e não em regras aderente ao modelo do IASB adotado na União Europeia».

A seleção de procedimentos de auditoria adequados é passível de julgamento profissional, pelo que os requisitos qualitativos do elemento humano não serão de descurar. Nessa linha de raciocínio, os atributos profissionais/comportamentais mais valorizados pelos dirigentes dos serviços operacionais da Inspeção Tributária também serão analisados.

1.2 Objetivo da investigação

O objetivo do processo de investigação proposto será verificar em que medida o recurso a procedimentos de auditoria financeira por parte do Serviço de Inspeção Tributária da AT, poderá contribuir para um combate à fraude e evasão fiscais, mais eficiente, mais económico e mais eficaz. Para o efeito propõe-se a seguinte pergunta de partida: **“Poderá o recurso a procedimentos de auditoria financeira contribuir para um combate à fraude e evasão fiscais mais eficiente, económico e eficaz?”**. A questão em causa, balizará e servirá como fio condutor do processo de investigação.

1.3 Revisão da literatura

Relativamente à revisão da literatura, identificar-se-á o estado da arte em matéria de auditoria financeira e em matéria de fraude e evasão fiscal no contexto da Inspeção Tributária. Para o efeito, será analisada a bibliografia subordinada ao tema constituída por livros técnicos, teses, dissertações, artigos científicos, documentos governamentais/estatais e artigos de opinião considerados pertinentes, atendendo ao objeto de estudo.

1.4 Estudo empírico

O estudo empírico consistirá na construção de um modelo de análise através do qual, atendendo ao objetivo do estudo, se formularão as hipóteses a testar, bem como, a população alvo. Na fase seguinte proceder-se-á à análise descritiva do instrumento de análise – um questionário – sendo posteriormente analisados os resultados da administração desse questionário efetuando-se a respetiva discussão de resultados.

1.5 Organização estrutural da dissertação

A organização estrutural da dissertação será constituída por quatro fases distintas: introdução, enquadramento teórico, estudo empírico e conclusão. Os capítulos a desenvolver, após a introdução, estão associados às diferentes fases do processo de investigação e apresentam-se como se segue:

- No segundo, terceiro e quarto capítulos é efectuada a revisão bibliográfica de forma a caracterizar o contexto técnico e social da auditoria financeira, os procedimentos de auditoria e o julgamento profissional e a fraude e evasão fiscais.
- No capítulo quinto, atendendo ao enquadramento teórico, procura-se identificar eventuais pontos de convergência entre os procedimentos de auditoria financeira, fundamentados nas ISA, e a sua possível aplicação na auditoria tributária, de forma a construir um modelo de análise que permita formular hipóteses para análise subsequente.
- Por último, no sexto capítulo, efetua-se uma análise sintética dos capítulos precedentes, salientando-se os seus pontos fortes e fracos. Concluindo-se o trabalho com uma apreciação crítica do trabalho realizado.

2.A Auditoria Financeira – Enquadramento Técnico e Social

No presente capítulo procura-se posicionar a auditoria financeira em termos de enquadramento social, histórico, exercício e regulatório. Para o efeito caracteriza-se o seu enquadramento social, o seu contexto histórico, o exercício e supervisão da atividade e as normas internacionais de auditoria.

2.1 Enquadramento social

2.1.1 A necessidade social de auditoria Financeira

A auditoria financeira, dado o seu carácter de independência, é uma função determinante, pois, possibilita aos *stakeholders* aumentar a sua segurança relativamente à informação financeira divulgada, por uma determinada entidade, uma vez que, entre outros fatores, poderá existir a probabilidade da informação financeira ser enviesada pela administração - uma vez que o seu desempenho é suscetível de ser avaliado pelos seus resultados, refletidos nas demonstrações financeiras. Esse facto foi reconhecido no Relatório da comissão Cohen (1978: 5) que referiu que:

An independent audit is necessary because of the inherent potential conflict between the entity's management and the users of its financial information. Since financial statements are one of the means used to evaluate management's performance in operating the entity, management could have an incentive to bias the measurement. This bias could range from unconsciously presenting performance in a better light to outright misrepresentation.

O mesmo relatório (1978: 06), evoca o valor acrescentado da informação financeira auditada ao referir que «The assurances provided by an audit hold significant information value for users of financial statements. For example, knowledge that an audit has been performed is normally assumed to affect an entity's cost of obtaining funds.».

A referida vantagem, do acesso à obtenção de fundos, é também reconhecida por Gomes (2006: 184), que a esse propósito realça o seguinte:

A fiscalização de uma sociedade por uma entidade independente é essencial ao seu financiamento, seja este realizado através de entradas de capital ou constituição de dívida, na medida em que os investidores (incluindo neste conceito os acionistas e

mutuantes) só estarão dispostos a aportar recursos à empresa quando possam determinar com alguma segurança o risco envolvido nesse investimento.

O autor Almeida (2005:90) apresenta um estudo subordinado ao tema *Análise Comparativa das Filosofias de Auditoria*, onde identifica quatro condições que fundamentam o recurso à auditoria, que se enumeram e resumem subseqüentemente:

- Conflito de interesses: esta condição encontra a sua motivação na teoria da agência, dado que a responsabilidade pela preparação e divulgação das demonstrações financeiras cabe ao órgão de gestão, existindo o receio de que essa informação se possa encontrar deliberadamente deturpada, com erros materialmente relevantes. Ademais, poderão existir conflitos de interesses entre o órgão de gestão e acionistas, financiadores e outros *stakeholders*. Assim, a opinião independente do auditor, relativamente à qualidade da informação financeira, poderá contribuir para o incremento da fiabilidade dessa mesma informação perante os seus diversos utilizadores;
- A auditoria como suporte de decisões económicas: As demonstrações financeiras constituem uma importante fonte de informação para a tomada de decisões económicas (financiamento, investimento, desinvestimento, entre outras), logo, uma opinião independente sobre a correspondência entre as mesmas e o referencial contabilístico subjacente à sua preparação acrescentará segurança à tomada de decisões económicas;
- Complexidade: As demonstrações financeiras divulgadas contêm aspetos de alguma complexidade (relacionados por ex. com a mensuração ou estimativas), pelo que, uma opinião independente acerca da conformidade da informação divulgada – providenciada pelo auditor – poderá constituir uma garantia, para os diversos utilizadores, acerca da aderência da informação financeira e seu grau de aderência com a realidade económica da entidade;
- Distância, tempo e custo, devidamente interligados: Dado que não é possível à generalidade dos *stakeholders* verificarem diretamente a fiabilidade da informação financeira, confiam na opinião do auditor independente como forma de colmatar essa impossibilidade.

No que concerne à condição da auditoria como suporte de decisões económicas, Gramling, Jonhstone e Rittenberg (2010: 12) salientam a importância da auditoria na gestão do risco, realçando o facto de na década passada muitos utilizadores da informação financeira – nomeadamente, fundos de pensões, investidores privados, financiadores de capital de risco

e bancos - terem perdido milhares de milhões de dólares devido à informação financeira, e em alguns casos a própria auditoria, não serem fiáveis. Os autores em causa concluem que, quando a auditoria não é fiável, os investidores (entre outros stakeholders) perdem uma significativa fonte de informação que necessitam para gerir o risco. Constata-se, pois, que não obstante o facto da necessidade de auditoria financeira, o fator qualidade da mesma reveste-se da maior importância para que esta não seja inútil quanto aos seus fins.

A necessidade de auditoria financeira poderá ser particularmente relevante no caso das entidades de interesse público, qualificadas como tal no Decreto-Lei 225/2008, de 20 de novembro. O referido Decreto-Lei, a propósito da qualificação de uma entidade como de interesse público, refere no seu preâmbulo o seguinte:

...a essa qualificação corresponde um regime de exigência acrescida em matéria de transparência, de fiscalização, de independência e de controlo de qualidade, a opção plasmada no presente decreto-lei foi a de estender essa qualificação a entidades que desempenhem um papel importante na estabilidade financeira e na regularidade dos mercados, para as quais o rigor, a correção e a fiabilidade dos documentos de prestação de contas se revela fulcral.

Por sua vez, o art. 2.º do referido Decreto-Lei 225/2008 concretiza essa qualificação de interesse público, enumerando os seguintes tipos de entidades:

- a) Os emitentes de valores mobiliários admitidos à negociação num mercado regulamentado;
- b) As instituições de crédito que estejam obrigadas à revisão legal das contas;
- c) Os fundos de investimento mobiliário previstos no regime jurídico dos organismos de investimento coletivo;
- d) Os fundos de investimento imobiliário previstos no regime jurídico dos fundos de investimento imobiliário;
- e) As sociedades de capital de risco e os fundos de capital de risco;
- f) As sociedades de titularização de créditos e os fundos de titularização de créditos;
- g) As empresas de seguros e de resseguros;
- h) As sociedades gestoras de participações sociais, quando as participações detidas, direta ou indiretamente, lhes confirmam a maioria dos direitos de voto nas instituições de crédito referidas na alínea b);
- i) As sociedades gestoras de participações sociais no setor dos seguros e as sociedades gestoras de participações mistas de seguros;
- j) Os fundos de pensões;

- 1) As empresas públicas que, durante dois anos consecutivos, apresentem um volume de negócios superior a € 50 000 000, ou um ativo líquido total superior a € 300 000 000.

Face ao referido anteriormente, conclui-se que os utentes da informação financeira necessitam de uma opinião, independente e competente, acerca das demonstrações financeiras que lhes acrescente credibilidade. Essa necessidade traduz na sua essência o papel social da auditoria financeira.

2.1.2 Os postulados da auditoria financeira

De acordo com Almeida (2005:37) «(a) primeira formulação teórica da auditoria foi delineada por Mautz e Sharaf em 1961. Nesta época, conceberam um conjunto de postulados considerados essenciais ao desenvolvimento científico e estruturação teórica da auditoria.».

De acordo com Mautz e Sharaf (1961, *apud* Almeida, 2005:37)¹ os postulados são:

- Essenciais ao desenvolvimento de qualquer disciplina intelectual;
- Pressupostos que por si só não conduzem a uma verificação direta;
- As bases que permitem o exercício de inferências;
- O ponto de partida para a construção de uma estrutura teórica;
- Suscetíveis de mutabilidade em função dos avanços do conhecimento.

Almeida (2005: 59 a 61) destaca as estruturas conceptuais de Mautz e Sharaf em 1961, Flint em 1988 e Lee em 1996, efetuando uma análise comparativa, em termos metodológicos, entre as três estruturas.

Assim, os postulados são categorizados em postulados básicos, comportamentais e funcionais. Subsequentemente procura-se resumir os postulados por categorias de forma integrada entre as três abordagens (Mautz e Sharaf, Flint e Lee), .

▪ Postulados Básicos

Verificabilidade (abordado por Mautz e Sharaf e Lee): Refere-se ao facto das demonstrações financeiras serem verificáveis e também ao facto de uma verificação/validação independente aumentar a credibilidade dessa informação perante os seus utentes;

¹ MAUTZ R.; SHARAF, H. - **The Philosophy of Auditing**. Sarasota: American Accounting Association, 1961. ISBN: 0-865-39002-9.

Prestação de Contas (abordado por Flint e Lee): Aponta a auditoria como parte integrante do processo de prestação de contas, na função de verificação e validação da conformidade da informação financeira, e também como mecanismo fiscalizador do desempenho do órgão de gestão.

Afastamento (abordado por Lee): Alude a que, na generalidade das situações, os *stakeholders* não estão em posição de validarem diretamente a qualidade da informação financeira.

- Postulados Comportamentais

Relações (abordado por Mautz e Sharaf e Lee): Respeita ao facto de não existirem conflitos de interesses entre o auditor e o órgão de gestão que sejam impeditivos da verificação e validação das demonstrações financeiras divulgadas aos stakeholders;

Quadro Legal (abordado por Lee): Pressupõe que não existem sistemas legais que não sejam razoáveis ou que sejam impeditivos da verificação e validação das demonstrações financeiras divulgadas aos stakeholders;

Formação (abordado por Flint e Lee): Refere a competência técnica do auditor, ou seja, que o mesmo possua capacidade analítica para proceder a uma competente verificação e validação das demonstrações financeiras;

Independência (abordado por Mautz e Sharaf, Flint e Lee): Realça a independência do auditor, seja de espírito ou de aparência;

Parecer do Auditor (abordado por Mautz e Sharaf e Lee): Refere-se ao facto do auditor, atuar enquanto tal, ao examinar as demonstrações financeiras, e expressar a sua opinião sobre a qualidade das mesmas.

- Postulados Funcionais

Qualidade da Informação (abordado por Mautz e Sharaf e Lee): Respeita à aplicação consistente dos princípios contabilísticos, à relevância e à fiabilidade como forma de garantir a qualidade da informação financeira, permitindo ao auditor emitir uma opinião sobre essa mesma qualidade;

Custo Benefício (abordado por Flint e Lee): Pressupõe que a auditoria gera um benefício económico-social. A prova de auditoria é passível de ser reunida e avaliada, em tempo e custos razoáveis, permitindo ao auditor emitir uma opinião sobre a qualidade da informação financeira divulgada;

Ética (abordado por Mautz e Sharaf, Flint e Lee): Parte do princípio que a informação financeira é credível, e encontra-se isenta de fraudes e erros materialmente relevantes;

Controlo Interno (abordado por Mautz e Sharaf): Assume que a probabilidade de irregularidades é reduzida pela existência de um sistema de controlo interno;

Extrapolação (abordado por Mautz e Sharaf): Considera que, salvo prova em contrário, o que se validou na entidade auditada é extrapolável para o futuro.

Conforme refere Almeida (2005:37), os postulados constituem uma estrutura conceptual que em conjunto com «...os objetivos e o papel da auditoria, providencia a base para o desenvolvimento dos principais conceitos...», o que permite, segundo o autor, a resolução de problemas que surjam na vertente prática.

2.1.3 Objeto e objetivo da auditoria financeira

A propósito do objeto e objetivo da auditoria financeira, Batista da Costa (2010:49), refere que a auditoria financeira «...tem como objeto as asserções subjacentes às demonstrações financeiras e como objetivo a expressão de uma opinião sobre estas por parte de um profissional competente e independente.».

As asserções são definidas, pela ISA 315 no seu parágrafo 4. (a), como «Declarações prestadas da gerência, de forma explícita ou implícita, que são incorporadas nas demonstrações financeiras e usadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de distorções materiais que podem ocorrer.». A mesma ISA, no seu parágrafo A110, refere que as asserções abarcam o reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação dos diferentes elementos das demonstrações financeiras e das respetivas divulgações

(a) Asserções acerca de classes de transações e acontecimentos relativos ao período em auditoria:

(i) Ocorrência – transações e acontecimentos que tenham sido registados ocorreram e dizem respeito à entidade.

(ii) Plenitude – todas as transações e acontecimentos que devam ser registados foram registados.

(iii) Rigor – quantias e outros dados relativos a transações e acontecimentos registados foram apropriadamente registados.

(iv) Corte – transações e acontecimentos foram registados no período contabilístico correto.

- (v) Classificação – transações e acontecimentos foram registados nas contas devidas.
- (b) Asserções acerca de saldos de conta no final do período:
- (i) Existência – ativos, passivos e interesses de capital próprio existem.
 - (ii) Direitos e obrigações – a entidade detém ou controla os direitos a ativos, e os passivos são as obrigações da entidade.
 - (iii) Plenitude – todos os ativos, passivos e interesses de capital próprio que devam ter sido registados foram registados.
 - (iv) Valorização e imputação – ativos, passivos e interesses de capital próprio estão incluídos nas demonstrações financeiras pelas quantias apropriadas e quaisquer ajustamentos resultantes de valorização e imputação estão apropriadamente registados.
- (c) Asserções acerca da apresentação e divulgação:
- (i) Ocorrência, direitos e obrigações – os acontecimentos, transações e outras matérias divulgados ocorreram e dizem respeito à entidade.
 - (ii) Plenitude – todas as divulgações que devam ter sido incluídas nas demonstrações financeiras forma incluídas.
 - (iii) Classificação e compreensibilidade – a informação financeira está apropriadamente apresentada e descrita, e as divulgações estão claramente expressas.
 - (iv) Rigor e valorização – a informação financeira e outra estão razoavelmente divulgadas e por quantias apropriadas.

Os objetivos gerais do auditor, descritos na ISA 200 – parágrafo 11, e consequentemente da auditoria financeira consistem em:

- (a) Obter garantia razoável de fiabilidade sobre se as demonstrações financeiras, como um todo, estão isentas de distorção material, devido a fraude ou a erro, habilitando assim o auditor a expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras foram preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável; e
- (b) Relatar sobre as demonstrações financeiras, e comunicar conforme exigido pelas ISA, de acordo com as conclusões a que chegar.

Relativamente ao conceito de materialidade, a ISA 320, no parágrafo 2, refere que se consideram as distorções, onde se incluem também as omissões, materiais quando se

espera que, individualmente ou agregadas, influenciem as decisões económicas dos utentes, tomadas com base nas demonstrações financeiras.

2.1.4 O risco de auditoria

O auditor não pode garantir absolutamente que a sua opinião se encontra correta. Então, existirá sempre algum risco associado a uma auditoria – o denominado risco de auditoria. O risco de auditoria encontra-se definido na ISA 200, parágrafo 13.(c) como sendo o: «Risco de o auditor expressar uma opinião de auditoria inapropriada quando as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas. O risco de auditoria é função dos riscos de distorção material e do risco de deteção.».

Esta possibilidade verifica-se pois existem limitações inerentes à auditoria como é o facto de se recorrer à amostragem, de depender, em muitos casos, do julgamento profissional do auditor – inerentemente falível –, ao relato financeiro envolver estimativas e existir a possibilidade das demonstrações financeiras serem deliberadamente preparadas de modo fraudulento – facto que pode dificultar a deteção, que Arens [et al.] (2010: 144) identificam como:

1. Most audit evidence results from testing a sample of a population such as accounts receivable or inventory. Sampling inevitably includes some risk of not uncovering a material misstatement. Also, the areas to be tested; the type, extent, and timing of those tests; and the evaluation of test results require significant auditor judgment. Even with good faith and integrity, auditors can make mistakes and errors in judgment.
2. Accounting presentations contain complex estimates, which inherently involve uncertain and can be affected by future events. As a result, the auditor has to rely on evidence that is persuasive, but not convincing.
3. Fraudulently prepared financial statements are often extremely difficult, if not impossible, for the auditor to detect, especially when there is collusion among the management.

Os autores Arens [et al.] (2010:144) referem também, relativamente à problemática do risco, que a melhor defesa para o auditor quando não são detetadas (e existem) distorções materialmente relevantes, é o facto de ter conduzido a sua auditoria de acordo com os normativos de auditoria.

A problemática do risco de auditoria será abordada com maior profundidade no capítulo três.

2.1.5 O Planeamento e eficiência em auditoria

A ISA 200, no seu parágrafo A48, refere que não se deverá omitir um procedimento de auditoria, para o qual não há alternativa ou que se contorne com o recurso a prova menos persuasiva, atendendo critérios como a dificuldade de execução, o tempo ou custo associados.

Os utentes das demonstrações financeiras esperam que o auditor forme uma opinião sobre as demonstrações financeiras dentro de um período de tempo e a um custo razoáveis. Dado que não será exequível uma análise exaustiva de toda a informação ou de todas as matérias no pressuposto que, na informação/matéria a auditar, se verificam erros ou fraudes - salvo prova em contrário.

Então, um planeamento adequado ajudará a assegurar a disponibilidade suficiente de tempos e recursos para a execução da auditoria. Consequentemente, cfr. refere a ISA 200 no seu parágrafo 49, será necessário que o auditor:

- Planeie a auditoria de forma que ela seja executada de uma maneira eficaz;
- Dirija o seu esforço para áreas que contenham os mais esperados riscos de distorção material, quer devido a erro ou a fraude, com, correspondentemente, menos esforço dirigido para outras áreas; e
- Use testes e outros meios de examinar populações quanto a distorções.

Arens [et. al] (2010:162) referem que, ao planear a auditoria, o auditor deve considerar que: (1) deve reunir prova de auditoria suficiente e apropriada atendendo à sua responsabilidade profissional e (2) deve minimizar o custo da obtenção de prova.

Nos termos da ISA 300 – parágrafo 2, o planeamento de auditoria implica estabelecer uma estratégia global de auditoria e um plano de auditoria. De entre as vantagens do planeamento, salienta-se o facto do mesmo ajudar o auditor a gerir devidamente o trabalho de auditoria para que o mesmo seja executado de maneira eficaz e eficiente, nos termos do mesmo parágrafo.

2.1.6 O Processo de auditoria financeira – aspetos gerais

O processo de auditoria é lógico, sistemático e delineado para reunir e avaliar a prova de auditoria, conforme refere Ricchiute (2006:276). De acordo com Arens [et. al] (2010:161) o auditor deverá estipular os objetivos de auditoria apropriados e seguir o processo de auditoria para os atingir. Os mesmos autores sistematizam o processo de auditoria conforme síntese infra apresentada – Quadro 2.1.

Quadro 2.1 – O processo de auditoria financeira

Fase	Abrangência
I. Estratégia e conceção da abordagem de auditoria	Aceitação do cliente e realização do planeamento inicial → Compreensão do negócio e do setor de atividade do cliente → Avaliação do risco de negócio → Realização de procedimentos analíticos preliminares → Determinar a materialidade e avaliar, a um nível aceitável, o risco de auditoria e o risco inerente → Compreensão do controlo interno e avaliação do risco de controlo → Desenvolvimento da estratégia de auditoria e do plano de auditoria.
II. Execução de testes aos controlos e procedimentos substantivos - testes de pormenor sobre classes de transações	Caso seja necessário reduzir o nível do risco de controlo planeado: executar testes aos controlos, caso contrário executar procedimentos substantivos de testes de pormenor a classes de transações → Avaliação da probabilidade de distorções nas demonstrações financeiras.
III. Execução de procedimentos analíticos e testes de detalhe a saldos de contas	Atendendo à probabilidade de distorções nas demonstrações financeiras, estimada como baixa, média e alta ou desconhecida → executar procedimentos analíticos, testes nos itens chaves e testes de detalhe a saldos de contas.
IV. Finalizar a auditoria e emitir o relatório de auditoria (certificação legal das contas)	Executar testes adicionais relativos a apresentação e divulgação → acumular final de prova de auditoria → avaliação de resultados → emitir o relatório de auditoria → comunicar com o comité de auditoria e com o órgão de gestão.

Fonte – Adaptado de Arens [et al.] (2010: contracapa)

Como se verifica, pelo Quadro 2.1. os procedimentos de auditoria são uma constante ao longo de todo processo, determinantes na fase de planeamento (onde são aplicados os procedimentos analíticos preliminares), na fase de execução para obtenção de prova (procedimentos substantivos) e nas fases finais do processo para validar a coerência do trabalho efetuado (procedimentos analíticos).

2.2 O contexto histórico da auditoria financeira

2.2.1 Panorama histórico – Aspetos gerais

A prática de auditorias remonta a milénios antes de Cristo. Com efeito, há conhecimento da realização de auditorias cerca do ano 4000 antes de Cristo, particularmente relacionadas

com a cobrança de impostos ou com o controlo dos armazéns dos faraós, de acordo com Dassen, Hayes, Schilder e Wallage (2005, apud Batista da Costa 2010:55)².

Na civilização romana, de acordo com Canedo [et. al] (2007: 14), os Imperadores enviavam funcionários para verificar as contas das regiões, através da utilização de procedimentos sistemáticos que, mais tarde, chamar-se-iam auditorias.

Contudo, Canedo [et. al] (2007: 14), enfatizam a revolução industrial inglesa, dos séculos XVIII e XIX, como o fator desencadeador da função auditoria nos contornos que hoje conhecemos – particularmente com a publicação da lei conhecida como Companies Act, em 1844, que exigia uma verificação das contas das sociedades anónimas. Com efeito, Batista da Costa (2010: 55), refere também que a auditoria, na aceção moderna do conceito, reporta-se ao século XIX e terá sido consequência da revolução industrial. É nesse século – concretamente em 1854 – que, na Escócia, é criada a primeira instituição profissional, a nível mundial, de contabilistas e auditores denominada *The Society of Accountants in Edinburgh*, organização predecessora do atual *The Institute of Chartered Accountants of Scotland*.

Não obstante o referido, a auditoria financeira encontrou-se, essencialmente, direcionada para a deteção de fraudes até finais dos anos 30 do século passado, como referem Albrecht, Albrecht, Albrecht e Zimbelman (2008, 643). Os autores em causa referem ainda, que no ano de 1939, verificou-se uma mudança revolucionária no propósito/objetivo essencial da auditoria com a emissão, pela American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) da Statements on Auditing Procedures (SAP) n.º 1 (*Extensions of Auditing Procedure*) que continha a seguinte declaração:

The ordinary examination incident to the issuance of financial statements, accompanied by a report and opinion of an independent certified public accountant, is not designed to discover all defalcations, because that is not its primary objective, although discovery of defalcation frequently results.... To exhaust the possibility of all cases of dishonesty or fraud, the independent auditor would have to examine in detail all transactions. This would entail a prohibitive cost to the great majority of business enterprises-a cost which would pass all bounds of reasonable expectation of benefit or safeguard there from, and place an undue burden on industry.

² DASSEN, Roger; HAYES, Rick, SCHILDER, Arnold, e WALLACE, Philip – Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing. 2.nd Ed., Essex: Prentice Hall, 2005. ISBN: 0-273-68410-8

Verifica-se pois, que a deteção de fraudes deixou de ser um ónus do auditor, dado que, para o efeito, teria de analisar, de forma exaustiva, todas as transações das entidades auditadas - facto que acarretaria custos inoportáveis para a maioria das entidades alvo de auditoria.

Desde a emissão da SAP n.º 1, de acordo com Albrecht [et al.] (2008, 644) que «The profession has struggled to refine and articulate its position on detecting fraud and to establish standards capable of convincing users that auditors should have only a limited role in detecting fraud». Constatase assim que, embora a auditoria não pudesse garantir a deteção de fraudes – pelos motivos acima evocados –, as expectativas dos utilizadores da informação financeira auditada não coincidiam com o papel limitado do auditor na deteção de fraudes.

Apenas em 1978 com o documento divulgado pela AICPA denominado *The Commission on Auditors' Responsibilities: Report, Conclusions and Recommendations* (Cohen's Commission) foi clarificado que, embora o auditor devesse averiguar a existência de fraude, essa análise deveria centrar-se na perspectiva da materialidade (1978: 36):

The essential basis for an explicit statement on the independent auditor's responsibility for the detection of fraud is that users of financial statements should have the right to assume that audited financial information is not unreliable because of fraud and that management maintains appropriate controls to safeguard assets. An audit should be designed to provide reasonable assurance that the financial statements are not affected by material fraud and also to provide reasonable assurance on the accountability of management for material amounts of corporate assets.

2.2.2 O Panorama histórico nacional

No caso português, Cunha Guimarães identificou os marcos históricos, a nível legislativo, que estiveram na origem da profissão de revisor oficial de contas (ROC), e consequentemente, são indissociáveis da evolução da Auditoria Financeira em Portugal. Com fundamento na análise histórica do referido autor identificam-se infra os diplomas relevantes, em matéria de fiscalização de sociedades, que culminaram com a publicação do Decreto-Lei n.º 49 381, de 15 de novembro de 1969, que entrou em vigor a partir de 1 de janeiro de 1970, que de acordo com Cunha Guimarães (2010: 4), é «...interpretado como a primeira pedra do instituto jurídico correspondente a uma nova profissão de “Revisor Oficial de Contas.”»:

- 1901 Aprovação do Regulamento da Fiscalização das Sociedades Anónimas;
- 13 de abril de 1911 – Aprovação da Lei que cria a Regulamentação Técnica da Fiscalização das Sociedades Anónimas e o respetivo Regulamento;
- Dezembro de 1926 – Projeto de diploma publicado pelo jornal “O Século”, o qual, no seu art.º 11.º, prevê que um dos vogais do Conselho Fiscal deveria ser um perito contabilista.
- 15 de novembro de 1969 - Publicação do Decreto-Lei n.º 49 381, de 15 de novembro de 1969.

Com efeito, também Nabais (1993, *apud* Coelho, 2012:2)³ considera que a obrigatoriedade legal de certificação legal de contas em Portugal surgiu em 1969 por força do Decreto-Lei n.º49 381, de 15 de novembro. Este diploma veio impor que as Sociedades Anónimas teriam de incluir pelo menos um Revisor Oficial de Contas (ROC) no seu Conselho Fiscal ou caso o órgão fiscalizador se tratasse de Fiscal Único o mesmo teria de ser ROC. Na sequência do referido diploma, em 1972, foi regulamentada a atividade dos Revisores Oficiais de Contas – através do Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de janeiro.

O Decreto-Lei n.º 1/72 previa, no seu art. 1.º – sob a epígrafe *Funções dos revisores* –, o seguinte:

1. Aos revisores oficiais de contas compete a revisão da contabilidade de empresas comerciais ou de quaisquer outras entidades, o exercício das funções de membro de conselho fiscal ou de fiscal único e a prestação de serviços de consulta compreendidos no âmbito da sua especialidade.
2. Os revisores de contas podem exercer a respetiva atividade a título individual ou agrupados em sociedades civis profissionais.
3. Podem ainda os revisores de contas exercer a sua atividade como empregados de sociedades de revisores.

O Decreto-Lei em causa também determinou, no seu capítulo IV, deveres e incompatibilidades dos ROC. Desses realçam-se os deveres gerais, previstos no art. 32.º, que compreendiam – para além do dever de terem de aceitar e desempenhar os cargos para que fossem eleitos ou designados pela Câmara dos ROC – os seguintes:

- a) Desempenhar conscienciosa e diligentemente as funções de que sejam incumbidos;

³ NABAIS, Carlos – *Noções Práticas de Auditoria*. 2.ª Ed., Lisboa: Editorial Presença, 1993. ISBN: 972-23-1535-8.

- b) Abster-se de qualquer procedimento nocivo ao crédito das entidades a quem prestem serviços;
- c) Contribuir para a solidez e prosperidade das mesmas entidades, como seus colaboradores;
- d) Guardar rigoroso sigilo profissional;
- e) Evitar toda a conduta contrária ao prestígio e dignidade da profissão;
- f) Observar as determinações dos corpos gerentes da Câmara;
- g) Pagar as quotas que forem fixadas pela assembleia geral.

O Decreto-Lei em análise aludia também, no referido capítulo, a deveres específicos nomeadamente: o dever de sigilo profissional (art. 33.º); a proibição de aproveitamento de segredos (art. 34.º); o dever de agir com o nome próprio (art. 35.º); a proibição de publicidade pessoal (art. 36.º); e o dever de comunicação e de organização de processos e registos.

Verifica-se que, em matéria de independência do auditor, o Decreto-Lei 1/72 era omissivo. Em sentido contrário, considera-se que a obrigação imposta ao ROC, na alínea b) do art. 32.º do diploma em causa, de «...abster-se de qualquer procedimento nocivo ao crédito das entidades a quem prestem serviços.», por se encontrar estatuído em abstrato e dado o ambiente empresarial corporativista, o art. em causa poderia condicionar a independência do auditor, caso este tivesse de emitir uma opinião desconforme com as expectativas da entidade.

Quanto aos desenvolvimentos mais recentes da profissão de ROC no sítio da *internet* da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC)⁴ – na área dedicada à história da OROC – refere-se que:

- Em 1983 foram publicadas as Normas Técnicas de Revisão Legal de Contas;
- Em 1987 foi promulgado o Código de Ética e Deontologia Profissional;
- Em 1988 foi editado o Manual do ROC assegurando-se a sua atualização subsequente. Publicaram-se ainda as Recomendações e Interpretações Técnicas, adotando-se práticas de

⁴ Conforme consta no sítio da internet da OROC [consultado a 20 de agosto de 2012], disponível em: <http://www.oroc.pt/gca/?id=70>.

formação profissional contínua e implementando-se o controlo de qualidade. Com a aprovação do Código de Valores Mobiliários foi também criada a figura do auditor externo, reservada a Sociedades de Revisores Oficiais de Contas.

- Em 1993, foi publicado o Decreto-Lei n.º 422-A/93 de 30 de dezembro, que promulgou o novo Estatuto Jurídico que regula a profissão de Revisor Oficial de Contas e que concedeu à Câmara o estatuto de associação pública.
- Em 1994 foram aprovados em Assembleia Geral os Regulamentos Internos: Eleitoral, de Estágio, de Exame, Disciplinar e do Controlo de Qualidade.
- Em 1999, com a publicação do Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de novembro, foi instituindo um novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas referido, pelo citado sítio da internet, como um marco histórico relevante para a autonomia da profissão, pois reformulou no ordenamento jurídico nacional as competências dos revisores oficiais de contas no sentido de dar resposta às necessidades e interesses das entidades públicas e privadas, face às alterações nas suas competências exclusivas, que na altura, também implementadas na legislação comercial, fiscal e do mercado dos valores mobiliários.

O referido Estatuto foi alterado através do Decreto-Lei n.º 224/2008, de 20 de novembro. Na mesma data o Decreto-Lei n.º 225/2008 instituiu o Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA) e publicou os respetivos Estatutos. Os referidos diplomas – caracterizados infra – são determinantes na regulação e supervisão da atividade de auditoria financeira em Portugal.

2.2.3 A Lei Sarbanes-Oxley

Na sequência das fraudes financeiras – dissimuladas por fraudes contabilísticas – protagonizadas por empresas Norte Americanas como a Enron e a WorldCom que, de acordo com Gramling [et al.] (2010: 42), não foram detetadas pelos auditores externos foi aprovada em 2002, pelo Congresso dos Estados Unidos da América (EUA), a lei conhecida por Sarbanes-Oxley (SOX). De acordo com os referidos autores a lei em causa visou proteger o investidor.

A importância da SOX nos Estados Unidos, como resposta a más práticas ao nível da contabilidade ou da administração das sociedades, é realçada por Moeller (2008: 1) ao referir que:

...Sarbanes-Oxley (SOx) became U.S. law in 2002 and was the most sweeping set of new U.S. regulations since legislation passed in the 1930s aftermath of the Great Depression. SOx was enacted following a stream of major financial scandals at that time, with the accounting misdeeds at what was known as Enron Corporation at the head of the pack, and lots of public concerns about poor corporate governance and public accounting practices.

No que concerne à auditoria, de acordo com Gramling [et al.] (2010: 43 a 46), as alterações introduzidas relacionaram-se com a (1) criação do Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), (2) disposições relativas à independência do auditor, (3) responsabilidade da administração pelo reporte financeiro e sobre o (4) reforço do papel dos comités de auditoria. Assim, ao concretizar as mudanças implementadas pela Sarbanes-Oxley na perspectiva dos autores acima referidos, verifica-se o seguinte:

1. Criação do PCAOB – Com a criação do PCAOB, tipificada no título I da lei em análise, o Congresso Norte-Americano retirou os privilégios autorregulatórios aos auditores, uma vez que anteriormente a criação de normativos de auditoria era da responsabilidade da AICPA - entidade corporativa de auditores e contabilistas. O PCAOB é um órgão independente que regula e supervisiona o setor profissional da auditoria. Segundo Gramling [et al.] (2010: 44) esse organismo tem as seguintes responsabilidades:

- Setting auditing standards.
- Setting standards for audit reports on internal control over financial reporting.
- Performing inspections of public accounting firms to determine their performance and requiring, where necessary, improvements in order to retain their status as a registered accounting firm.
- Requiring all public accounting firms that audit public companies to register with the PCAOB and become licensed to perform such audits

2. Independência do auditor – A Lei Sarbanes-Oxley, dedica o seu título II à temática da independência do auditor. Na secção 201, encontram-se tipificados quais os serviços vedados aos auditores. Com efeito, quando auditores/firmas de auditoria prestem serviços de auditoria não poderão prestar outros serviços suscetíveis de comprometer a sua independência – como por exemplo serviços de consultoria, contabilidade, auditoria interna entre outros serviços. O título II encoraja ainda a independência do auditor ao reforçar o papel das comissões de auditoria, de acordo com Gramling [et al.] (2010: 44), nos seguintes aspetos:

- Making the audit committee the auditor's client,
- Requiring the audit committee to preapprove all nonaudit services by the audit firm,
- Requiring the audit committee to preapprove any nonaudit services that are provided by the public accounting firm. For example, the auditor cannot prepare the client's tax return unless the audit committee explicitly considers the potential impact on auditor independence and chooses to approve the services.

3. Responsabilidade da administração pelo reporte financeiro – O assunto em causa é abordado no título III da lei Sarbanes-Oxley. De acordo com Moeller (2008: 185), a lei em análise, aumentou a responsabilização da administração ao exigir que o *Chief Executive Officer* e o *Chief Financial Officer*, entre outros fatores, certifiquem pessoalmente que a informação financeira, submetida periodicamente (trimestralmente e anualmente) à *Securities and Exchange Commission*, não contém imprecisões materiais ou é suscetível de induzir em erro os seus utilizadores. Gramling [et al.] (2010: 44) enunciam as seguintes responsabilidades do órgão de gestão relacionadas com exatidão e plenitude do relato financeiro:

- Choose which accounting principles best portray the economic substance of company transactions,
- Implement a system of internal control that assures completeness and accuracy in financial reporting,
- Ensure that the financial statements contain accurate and complete disclosure.

4. Reforço do papel dos comités de auditoria – Conforme refere Gramling [et al.] (2010: 44), com a implementação da SOX o papel dos comités de auditoria saiu reforçado, pois compete a este órgão a contratação ou a dispensa do auditor externo, a revisão do plano de auditoria e dos resultados desta com os auditores, ou seja, o comité de auditoria tornou-se o cliente de auditoria. Os autores em causa realçam que o comité de auditoria é um órgão autónomo do órgão de gestão, cujos membros não podem pertencer à administração e tem poderes de supervisão/fiscalização interna sobre a sociedade.

2.2.4 A Diretiva 2006/43/CE

Como se verificou, no ano 2002, a SOX introduziu mudanças significativas ao nível da auditoria nos Estados Unidos. Essas modificações, apenas encontram paralelo na legislação

produzida nos anos 30 do século passado, na sequência da Grande Depressão (também nos EUA).

Na União Europeia, em termos de auditoria, também foram introduzidas mudanças significativas, ao nível da auditoria/revisão legal das contas, com a publicação da Diretiva 2006/43/CE, de 17 de maio, do Parlamento Europeu e do Conselho.

De acordo com o seu parágrafo 5, a Diretiva em causa, visou promover «... uma harmonização de elevado nível – mas não total – dos requisitos da revisão legal das contas.». Quanto à adoção do referencial normativo de auditoria, e subjacente a essa harmonização é referido, no parágrafo 13 da Diretiva em questão, o seguinte:

[é] importante garantir permanentemente um nível elevado de qualidade de todas as revisões legais das contas impostas no direito comunitário. Por conseguinte, todas as revisões legais das contas deverão ser realizadas com base em normas internacionais de auditoria.

As normas internacionais de auditoria, nos termos do n.º 1 do art. 26.º da Diretiva 2006/43/CE, carecem de adoção por parte da Comissão e publicação no Jornal Oficial da União Europeia – facto que até à data ainda não se verificou. Por esse motivo, o referido no n.º 1 do art. 26.º, prevê que os Estados membros possam aplicar uma norma nacional enquanto a Comissão não tiver adotado uma norma internacional.

A Diretiva 2006/43/CE, à semelhança da SOX, aborda também as temáticas da (1) supervisão pública da atividade de auditoria, (2) independência do auditor e (3) funções do comité de auditoria. Essa abordagem traduz-se, genericamente, no seguinte:

1. Supervisão pública da atividade de auditoria – O parágrafo, relativamente a esta matéria refere, entre outros fatores, que os Estados-Membros:

... deverão organizar um sistema eficaz de supervisão pública dos revisores oficiais de comas e das sociedades de revisores oficiais de contas com base no controlo no país de origem. As disposições regulamentares em matéria de supervisão pública deverão permitir uma cooperação eficaz a nível comunitário no que diz respeito às atividades de supervisão dos Estados-Membros. O sistema de supervisão pública deverá ser gerido por pessoas que não exerçam a profissão de revisor oficial de contas e que tenham conhecimentos nas matérias relevantes para a revisão legal de contas...

Na al. a), do n.º 1, do art. 29.º, da Diretiva em causa, é salientado que o sistema de supervisão pública deve ser organizado de modo a ser independente dos Revisores Oficiais de Contas ou das Sociedades de Revisores Oficiais de Contas.

2. Independência do auditor – No que concerne à independência, o parágrafo 11, que refere, entre outros fatores, que:

Os revisores oficiais de contas e as sociedades de revisores oficiais de contas deverão ser independentes quando realizarem revisões legais das contas. Poderão informar a entidade examinada das questões suscitadas pela revisão ou auditoria mas deverão abster-se dos processos de decisão internos da entidade examinada. Caso estejam numa situação em que a importância das ameaças à sua independência seja elevada, mesmo após a aplicação de salvaguardas para atenuar estas ameaças, deverão renunciar ou abster-se do trabalho de revisão ou auditoria...

No n.º 1, do art. 22.º, da Diretiva em causa, é referido que os Estados-Membros devem assegurar que, no decurso da revisão oficial de contas, o ROC e/ou a SROC são independentes da entidade auditada.

3. Comité de auditoria – A importância do comité de auditoria para o reforço da qualidade da informação financeira é referida, entre outros fatores no parágrafo 24 «Os comités de auditoria e a existência de um sistema eficaz de controlo interno ajudam a minimizar os riscos financeiros, operacionais e de não conformidade e reforçam a qualidade da informação financeira...».

As funções do comité de auditoria encontram-se previstas no n.º 2 do art. 41.º da Diretiva 2006/43/CE, assim, de acordo com o artigo, o comité de auditoria procede:

- a) Ao Acompanhamento do processo de informação financeira;
- b) Ao controlo da eficácia dos sistemas de controlo interno, da auditoria interna, sempre que aplicável, e da gestão de risco da empresa;
- c) Ao acompanhamento da revisão legal das contas anuais e consolidadas;
- d) À análise e ao controlo da independência do revisor oficial de contas ou da sociedade de revisores oficiais de contas e, em especial, da prestação de serviços adicionais à entidade examinada.

Pela análise dos dois diplomas, constata-se que existem semelhanças entre si ao nível das temáticas da supervisão pública, da independência e do papel do comité de auditoria. Constata-se, porém, que a Diretiva 2006/43/CE não é tão incisiva quanto a SOX, pois

relega para os Estados-Membros a regulação de matérias relacionadas com a supervisão pública ou com o funcionamento do comité de auditoria.

Verifica-se ainda que, no que concerne à responsabilidade da administração pelo reporte financeiro, a Diretiva 2006/43/CE, de 17 de maio é omissa. Apesar do referido, considera-se que ambas procuram contribuir para a melhoria da qualidade da auditoria financeira.

2.2.5 O ordenamento jurídico nacional

A Diretiva 2006/43/CE foi transposta para o ordenamento jurídico nacional através da promulgação, em novembro de 2008, dos Decretos-Lei n.º 224/2008 (que alterou os Estatutos da OROC) e do n.º 225/2008 (que criou o CNSA e publicou os seus Estatutos), ambos de 20 de novembro. Os referidos diplomas entraram em vigor no dia seguinte ao da sua publicação.

As alterações implementadas pelo Decreto-Lei n.º 224/2008, incidiram sobre os Estatutos da OROC e visaram reforçar a qualidade da revisão legal das contas – através da futura implementação das ISA, requisitos de formação, reforço dos deveres de ordem deontológica e criação de estruturas independentes de controlo de qualidade e de supervisão pública, como se depreende pelos objetivos manifestados no seu preâmbulo:

No essencial, este decreto-lei vem concretizar na ordem jurídica nacional um esforço de harmonização de elevado nível dos requisitos da revisão legal de contas por via, seja da exigência de aplicação das normas internacionais de auditoria, seja da atualização dos requisitos em matéria de formação, seja do reforço dos deveres de ordem deontológica - independência, isenção, confidencialidade, prevenção de conflitos de interesse e outros -, seja ainda da criação de estruturas independentes de controlo de qualidade e de supervisão pública. Este regime, definido numa base comunitária, visa garantir o reforço da qualidade das revisões legais de contas, sendo esse um fator que contribui para melhorar a integridade e eficiência das demonstrações financeiras e, nessa medida, incrementar o funcionamento ordenado dos mercados.

Como também se refere no preâmbulo do Decreto-Lei em causa, as alterações «... manifestam-se com particular incidência na configuração de um regime jurídico de reforçada exigência aplicável às entidades de interesse público.».

Por sua vez, o Decreto-Lei n.º 225/2008 criou o CNSA e publicou os seus Estatutos, procurando assim criar um mecanismo de supervisão pública do exercício da atividade de auditoria independente e ao mesmo tempo assegurar, nessa matéria, a cooperação e

coordenação eficaz entre Estados membros, tal como se refere no preâmbulo do referido Decreto-Lei:

O presente decreto-lei cria o Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (doravante designado CNSA), ao qual é atribuída a responsabilidade pela organização de um sistema de supervisão pública dos revisores oficiais de contas e das sociedades de revisores oficiais de contas. A criação desta estrutura, que se pretende seja responsável final pela supervisão do exercício da atividade de auditoria e, simultaneamente, assegure uma cooperação e coordenação eficazes entre Estados membros, decorre da adoção a nível comunitário de um novo modelo de supervisão neste domínio marcado por características de independência.

2.3 O exercício e supervisão da atividade de auditoria

2.3.1 Os Estatutos da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

Os Estatutos da OROC sofreram alterações conferidas pelo Decreto-Lei n.º 224/2008, de 20 novembro. Como se verificou anteriormente as principais alterações introduzidas nos Estatutos da OROC, pela transposição da Diretiva 2006/43/CE, visaram reforçar a qualidade da revisão legal das contas – através do encorajamento da futura implementação das ISA, requisitos de formação, reforço dos deveres de ordem deontológica e criação de estruturas independentes de controlo de qualidade e de supervisão pública, procurando melhorar «... a integridade e eficiência das demonstrações financeiras e, nessa medida, incrementar o funcionamento ordenado dos mercados.» como refere o preâmbulo do Decreto-Lei em causa.

Os Estatutos do OROC encontram-se estruturados conforme consta na Figura 2.1.

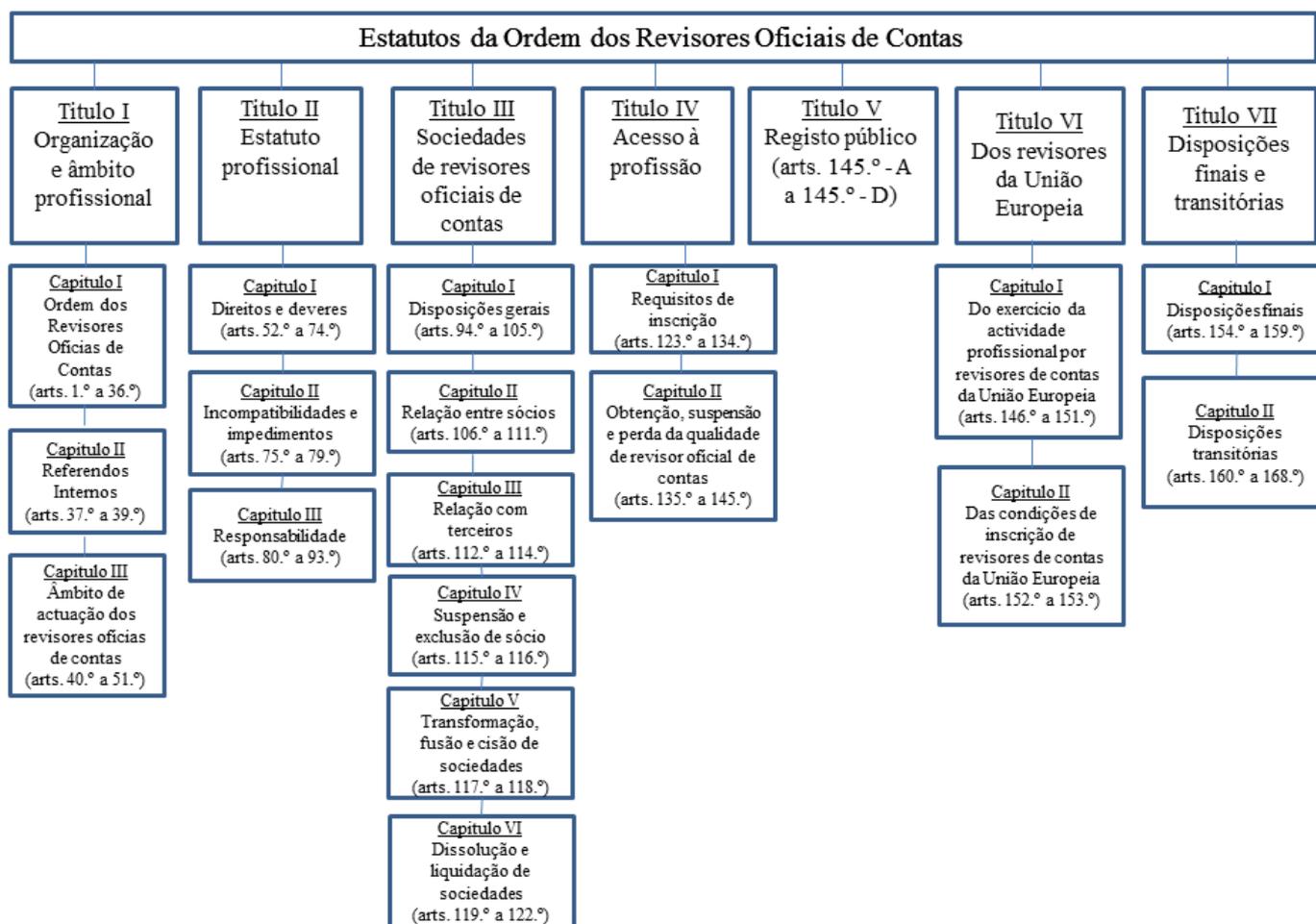


Figura 2.1 – Estrutura dos Estatutos da OROC

Relativamente ao estatuto em apreciação, subsequentemente salientam-se alguns aspetos, considerados pertinentes face ao objeto de estudo, nomeadamente por se tratarem de temáticas que se consideram particularmente relevantes no domínio do exercício das funções de auditoria ou em matéria de ética e deontologia profissional.

Assim, no que respeita à organização e âmbito profissional (título I) serão analisadas temáticas como a OROC (capítulo 1) e o âmbito de atuação do ROC (capítulo 3); no que concerne ao Estatuto profissional serão os direitos e deveres (capítulo I), incompatibilidades e impedimentos (capítulo II) e responsabilidade - disciplinar e penal (capítulo III).

2.3.1.1 A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

Os estatutos da OROC, no seu título I, dedicam o capítulo I – que abrange os art.s 1.º a 36.º – a disposições sobre a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

É referido, no capítulo em causa, que a OROC encontra-se sedeada em Lisboa, embora possam ser criadas secções regionais por deliberação da assembleia geral (cfr. art.s. 2.º e 3.º). A OROC é representada, em julgamento e fora dele, pelo bastonário ou por quaisquer membros do conselho diretivo em que tais poderes sejam delegados pelo bastonário.

De acordo com as atribuições, previstas no art. 5.º dos Estatutos, entre outras, a Ordem: exerce jurisdição no que respeita à atividade de auditoria e serviços relacionados de entidades, de acordo com as normas de auditoria vigentes; salvaguarda a função social, dignidade e prestígio da profissão, cultiva o respeito pelos princípios éticos e deontológicos e defende os membros quanto aos seus interesses, direitos e prerrogativas dos seus membros; promove e contribui para a formação profissional e o para o aperfeiçoamento dos seus membros; dispõe de competência disciplinar sobre os seus membros; recomenda, a quem de direito, a adoção de medidas relativas à defesa da profissão e da função dos ROC e dos seus interesses morais e profissionais; procede à inscrição em registo público dos ROC e SROC; determina/institui princípios e normas de ética e deontologia profissional; define normas e esquemas técnicos de atuação profissional, tendo como referência padrões de exigência internacionais.

No título em causa verificamos que existem três categorias de membros da OROC – os ROC, membros estagiários e membros honorários, cfr. art. 8.º. Nos termos dos arts. 9.º a 11.º, os ROC são os membros que se encontram inscritos em lista pública como tal, os membros estagiários são aqueles que obtiveram aprovação no exame de admissão à Ordem e estejam inscritos no estágio profissional e os membros honorários poderão ser pessoas singulares ou coletivas (nacionais ou estrangeiras) que exerçam ou tenham exercido atividade de interesse público para a profissão e que se considere serem merecedoras de tal distinção. A OROC, de acordo com o art. 12.º, é composta pelos seguintes órgãos: assembleia geral; conselho superior; bastonário; conselho diretivo; conselho disciplinar; e conselho fiscal.

De entre as diversas competências dos diversos órgãos (estatuídas nos art.os. 16.º a 36.º), realçam-se aquelas que se consideram relacionadas com aspetos éticos ou com o exercício de funções de auditoria:

- Assembleia geral: Aprova o código de ética e deontologia profissional e o regulamento disciplinar (art.16.º, al. i));
- Conselho superior: Pronuncia-se, através de parecer, sobre o código de ética e deontologia profissional (art. 25.º, al. c));
- Conselho diretivo: Elabora o código de ética e deontologia profissional, bem como propostas de alteração ao mesmo, fiscaliza o cumprimento do legislado acerca das incompatibilidades e impedimentos no que concerne ao exercício da função, aprova as diretrizes de revisão e auditoria suplementares das normas técnicas (previstas, entre outras, no art. 30.º);
- Conselho disciplinar: julga em primeira instância as infrações cometidas pelos ROC e membros estagiários da OROC, (art. 33.º, al. a));
- Conselho fiscal: fiscaliza o cumprimento da lei, regulamentos e estatutos, bem como as deliberações da assembleia geral (art. 36.º, al. a)).

2.3.1.2 Âmbito de atuação dos ROC

Os Estatutos da OROC, no seu título I, dedicam o capítulo III – que abrange os art.s 40.º a 51.º – a disposições sobre o âmbito de atuação dos ROC.

No art. 40.º são referidas as competências dos ROC no exercício de funções de interesse público, as quais se transcrevem de seguida:

1 - Constituem competências exclusivas dos revisores oficiais de contas as seguintes funções de interesse público:

- a) A revisão legal das contas, a auditoria às contas e os serviços relacionados, de empresas ou de outras entidades, nos termos definidos no artigo seguinte [art. 41.º];
- b) O exercício de quaisquer outras funções que por lei exijam a intervenção própria e autónoma de revisores oficiais de contas sobre determinados atos ou factos patrimoniais de empresas ou de outras entidades.

2 - Constituem também competências exclusivas dos revisores oficiais de contas quaisquer outras funções de interesse público que a lei lhes atribua.

No que concerne à função auditoria, a sua abrangência encontra-se estatuída no art. 41.º, que refere o seguinte:

A atividade de auditoria integra os exames e outros serviços relacionados com as contas de empresas ou de outras entidades efetuados de acordo com as normas de auditoria em vigor, compreendendo:

- a) A revisão legal de contas exercida em cumprimento de disposição legal e no contexto dos mecanismos de fiscalização das entidades ou empresas objeto de revisão em que se impõe a designação de um revisor oficial de contas;
- b) A auditoria às contas exercida em cumprimento de disposição legal, estatutária ou contratual;
- c) Os serviços relacionados com os referidos nas alíneas anteriores, quando tenham uma finalidade ou um âmbito específicos ou limitados.

De acordo com o art. 42.º as empresas ou outras entidades encontram-se sujeitas a auditoria/revisão às contas, nos termos do art. 41.º, quando tal resulte de disposição legal, estatutária ou contratual (al. a)) ou possuam contabilidade organizada – mediante o referencial contabilístico aplicável – e preencham os requisitos estabelecidos no n.º 2 do art. 262.º do CSC que refere o seguinte:

As sociedades que não tiverem conselho fiscal devem designar um revisor oficial de contas para proceder à revisão legal desde que, durante dois anos consecutivos, sejam ultrapassados dois dos três seguintes limites:

- a) Total do balanço: € 1.500.000;
- b) Total das vendas líquidas e outros proveitos: € 3.000.000;
- c) Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.

Nas empresas/entidades sujeitas a revisão legal das contas, o revisor oficial de contas, emitirá obrigatoriamente a certificação legal das contas. Essa certificação será exclusivamente emitida pelos revisores que tenham exercido a referida revisão – conforme refere o n.º 4 do art. 43.º do Estatuto da OROC.

Será na certificação legal das contas, nos termos do n.º 2 do art. 44.º do Estatuto da OROC, que o revisor oficial de contas exprime a sua opinião sobre se:

...as demonstrações financeiras individuais e ou consolidadas apresentam, ou não, de forma verdadeira e apropriada, a posição financeira da empresa ou de outra entidade, bem como os resultados das operações e os fluxos de caixa, relativamente à data e ao período a que as mesmas se referem, de acordo com a estrutura de relato financeiro

identificada e, quando for caso disso, de que as demonstrações financeiras respeitam, ou não, os requisitos legais aplicáveis.

Nos termos do n.º 3 do artigo referido anteriormente, salienta-se que o auditor deve concluir a certificação legal das contas com uma opinião com ou sem reservas, uma escusa de opinião, uma opinião adversa, com ou sem ênfases, de acordo com as modalidades definidas nas normas de auditoria em vigor.

No que concerne à revisão legal de contas de um grupo consolidado de empresas, a al. a) do n.º 1 do art. 44.º - A do Estatuto da OROC, refere que o ROC do grupo tem inteira responsabilidade pela auditoria de contas do grupo.

O ROC desempenha as suas funções, contempladas no Estatuto da OROC em «regime de completa independência funcional e hierárquica relativamente às empresas ou outras entidades a quem presta serviços...», conforme estatuí o n.º 1 do art. 49.º do estatuto da OROC. De acordo com o referido artigo essas funções poderão ser desempenhadas em qualquer uma das três modalidades seguintes:

- a) A título individual;
- b) Como sócio de sociedades de revisores;
- c) Sob contrato de prestação de serviços celebrado com um revisor oficial de contas a título individual ou com uma sociedade de revisores.

Os ROC ou as SROC, de acordo com o art. 50.º, são designados para o exercício da revisão legal das contas de empresas ou de outras entidades pela respetiva assembleia geral ou por quem tiver competência para o efeito.

2.3.1.3 Direitos e deveres

Os Estatutos da OROC, no seu título II, dedicam o capítulo I – que abrange os art.s 52.º a 74.º – a disposições sobre o direitos e deveres dos ROC.

No que concerne aos direitos e deveres específicos dos ROC, previstos no n.º1 do art. 51.º, verifica-se que, no exercício da revisão legal das contas, as competências do ROC serão as seguintes:

- a) Elaborar documento de certificação legal das contas, numa das suas modalidades, ou declaração de impossibilidade de certificação legal;

- b) Elaborar quaisquer outros relatórios decorrentes de exigência legal ou estatutária, em conformidade com as normas ou as recomendações emanadas da Ordem;
- c) Subscrever o relatório e ou parecer do órgão de fiscalização em que se integre, sem prejuízo de declaração de voto, se o entender;
- d) Sendo caso disso, requerer isoladamente a convocação da assembleia geral, quando o conselho fiscal, devendo fazê-lo, não tenha feito.

O ROC, de acordo com o n.º 3 do art. 52.º, no exercício de funções de interesse público pode solicitar a terceiros informações, consideradas relevantes, sobre operações comerciais/financeiras entre estes e as empresas ou outras entidades onde exerce funções, para o efeito será suficiente invocar a sua qualidade de ROC, que poderá ser comprovada, em caso de necessidade, através da apresentação da cédula profissional.

As funções de revisão/auditoria às contas são exercidas pelo ROC por força de «...disposições legais, estatutárias ou contratuais, mediante contrato de prestação de serviços, reduzido a escrito, a celebrar no prazo de 45 dias a contar da data da designação.», conforme estabelece o art. 53.º.

Nos termos do art 54.º, os ROC são inamovíveis antes de terminado o seu mandato (caso não haja indicação de mandato ou de disposição contratual por períodos de quatro anos), salvo com o seu expresse acordo ou caso se verifique justa causa arguível nos termos do CSC e na legislação aplicável a outras entidades. De acordo com o n.º 2 do mesmo artigo, nas entidades de interesse público o período máximo de exercício de funções de auditoria, por parte do «sócio responsável pela orientação ou execução direta da revisão legal das contas» é de sete anos, podendo vir a ser novamente designado após um período mínimo de dois anos.

Os ROC, cfr. art. 58.º, devem comunicar à OROC, no prazo de quinze dias, o início e a cessação dos contratos de prestação de serviços respeitantes ao exercício de funções de interesse público.

A fixação de honorários, devidos pela prestação de serviços de revisão legal/auditoria, deverá ser acordada entre auditor e entidade a auditar em função da complexidade do trabalho a realizar. Nesse sentido, no n.º 1 do art. 60.º, estabelece-se o seguinte:

No exercício da revisão legal das contas de empresas ou de outras entidades, os honorários são fixados entre as partes, tendo em conta critérios de razoabilidade que

atendam, em especial, à natureza, extensão, profundidade e tempo do trabalho necessário à execução de um serviço de acordo com as normas de auditoria em vigor.

O n.º 2 do art. 60.º determina que, no exercício das funções de interesse público, os honorários do ROC não poderão pôr em causa a sua independência profissional ou a qualidade do seu trabalho. O mesmo preceito determina ainda que os honorários não poderão ser influenciados nem determinados «...pela prestação de serviços adicionais à empresa ou outra entidade objeto de revisão ou de auditoria, nem ser em espécie e nem ser contingentes ou variáveis em função dos resultados do trabalho efetuado.».

Os deveres em geral dos ROC encontram-se previstos no art. 62.º. O artigo em causa, estabelece, no n.º 1, o dever de contribuir para o prestígio da profissão, através do desempenho com zelo e competência das suas funções, devendo evitar atuação contrária à dignidade das mesmas – este dever é extensível aos restantes membros da OROC (estagiários e honorários).

O n.º 2, do art. 62.º, estabelece o dever de atualização permanente – para o efeito, os ROC devem frequentar os cursos de formação promovidos pela OROC ou por aquela reconhecidos.

O n.º 3, do art. 62.º, estabelece o dever de colaboração com a OROC por razões de carácter deontológico e disciplinar. – para o efeito os ROC devem permitir a consulta por parte da OROC - mediante notificação prévia efetuada por aquela - aos livros de contabilidade/escrituração e/ou da documentação profissional.

O n.º 4, do art. 62.º, estabelece o dever de organizar um processo, relativamente ao exercício de cada uma das funções de interesse público – estes processos devem ser conservados por um período de 5 anos, cfr. n.º 5 do art. 62.º – com as seguintes características:

...instruído de acordo com as normas de auditoria em vigor, designadamente com a evidência do trabalho efetuado e com a fundamentação das conclusões relevantes em que se basearam para formular a sua opinião profissional, por forma a emitir a certificação legal das contas, o parecer ou o relatório de auditoria e, bem assim, com documentação de todos os riscos importantes que possam comprometer a sua independência e as medidas de proteção aplicadas para limitar esses riscos.

Relativamente aos ROC/SROC que realizam a auditoria às contas de entidades de interesse público, existem deveres acrescidos nomeadamente:

- Dever de elaboração de relatório de transparência, nos termos do art. 62.º-A, que deverá ser publicado no sítio da internet – do ROC/SROC – no prazo de três meses após o final de cada exercício financeiro;
- Dever de comunicação ao órgão de fiscalização, nos termos do art. 62.º-B, que se traduz em: (1) confirmar anualmente – antes da elaboração da certificação legal de contas – por escrito a sua independência face à entidade examinada – essa confirmação deverá ser dirigida ao conselho fiscal, à comissão de auditoria ou ao conselho geral e de supervisão, consoante o caso; (2) comunicar anualmente – antes da elaboração da certificação legal de contas – todos os serviços adicionais prestados à entidade examinada – essa confirmação deverá ser dirigida ao conselho fiscal, à comissão de auditoria ou ao conselho geral e de supervisão, consoante o caso; (3) Examinar conjuntamente com o conselho fiscal, a comissão de auditoria ou ao conselho geral e de supervisão, consoante o caso, as ameaças à sua independência e as salvaguardas aplicadas para atenuar essas ameaças – que deverão encontrar-se documentadas em conformidade com o disposto no, supra analisado, n.º 4 do art. 64.º.

Os ROC encontram-se sujeitos a controlo de qualidade, nos termos do art. 68.º, o qual será exercido pelo CNSA.

No exercício da sua atividade profissional, os ROC, encontram-se vinculados ao dever de independência, o dever em causa encontra-se previsto no art. 68.º-A. O n.º 1 do artigo em causa refere o seguinte:

Na sua atividade profissional o revisor oficial de contas deve atuar livre de qualquer pressão, influência ou interesse e deve evitar factos ou circunstâncias que sejam suscetíveis de comprometer a sua independência, integridade ou objetividade, de acordo com padrões de um terceiro objetivo, razoável e informado.

A propósito do dever de independência, o n.º 2 do artigo citado, refere que o ROC deve recusar qualquer trabalho que possa diminuir a sua independência, integridade e objetividade – nomeadamente nos casos em que, entre auditor e auditado, exista relação financeira, empresarial ou outra, como por exemplo a prestação direta/indireta de serviços que não sejam de auditoria. Caso a independência do ROC se encontre em causa devido a ameaças – tais como: auto-revisão, interesse pessoal, representação, familiaridade ou confiança ou intimidação – o revisor/auditor deverá adotar medidas para salvaguardar a sua independência, caso contrário, não deverá realizar a auditoria, cfr. n.º 3 do referido art..

O dever de independência, nos termos dos n.º 1 a 3 do art. 68.º-A, anteriormente referidos, são aplicáveis ao ROC, à SROC de que for sócio e aos demais profissionais envolvidos na auditoria, cfr. n.º 8 do art. em causa.

Ao ROC encontra-se taxativamente impossibilitada a realização de auditorias em entidades de interesse público em caso de auto-revisão ou de interesse pessoal, cfr. n.º 4. Relativamente às referidas entidades de interesse público, o n.º 7, proíbe a realização de auditorias em simultâneo com a prestação de quaisquer dos serviços que se discriminam infra:

- a) Elaboração de registos contabilísticos e demonstrações financeiras;
- b) Conceção e implementação de sistemas de tecnologia de informação no domínio contabilístico, salvo se essa sociedade assumir a responsabilidade pelo sistema global de controlo interno ou o serviço for prestado de acordo com as especificações por ela definidas;
- c) Elaboração de estudos atuariais destinados a registar as suas responsabilidades; .
- d) Serviços de avaliação de ativos ou de responsabilidades financeiras que representem montantes materialmente relevantes no contexto das demonstrações financeiras em que a avaliação envolva um elevado grau de subjetividade;
- e) Representação no âmbito da resolução de litígios;
- f) Seleção e recrutamento de quadros superiores.

Ainda respeitante ao dever de independência, o n.º 9 do art. 68.º-A, refere que o ROC deverá assegurar-se do cumprimento das disposições relacionadas com o dever de independência. Para o efeito, deverá «... dispor de um sistema adequado de salvaguardas para fazer face a potenciais riscos para a sua independência.».

Os ROC encontram-se vinculados ao dever de sigilo profissional, nos termos do art. 72.º, o dever em causa implica que não poderão facultar quaisquer informações relativas a factos, documentos ou outras de que tenham tomado conhecimento na sequência de prestação dos seus serviços, exceto quando a lei o imponha ou quando tal seja autorizado por escrito pela entidade a que diga respeito. O dever de sigilo profissional, cfr. consta no n.º 4 do art. 72.º, poderá cessar caso «esteja em causa a defesa da dignidade, de direitos e interesses legítimos do próprio revisor oficial de contas ou da sociedade de revisores oficiais de contas...», porém, a quebra do sigilo carece de autorização prévia por parte do bastonário da OROC. O dever de sigilo profissional, cfr. n.º 5 do art. 72.º, não expira com a cessação

das funções de interesse público numa dada entidade, pelo que os ROC, mantêm-se vinculados ao dever de sigilo mesmo após o exercício dessas funções.

Nos termos do art. 73.º, têm o dever de possuir um seguro pessoal de responsabilidade civil e profissional, com o limite mínimo de € 500.000 por cada facto ilícito, para efeitos de cobertura de eventuais danos causados a terceiros, resultantes do exercício das suas funções.

De acordo com o art. 74.º, têm o dever de cessar funções de ROC em caso de incompatibilidade entre as funções previstas no Estatuto da OROC e outras desempenhadas por aqueles, e pretendam prosseguir com o desempenho dessas funções. Assim, relativamente às funções de ROC deverão requerer a suspensão de exercício ou o seu cancelamento, consoante o caso.

2.3.1.4 Incompatibilidades e impedimentos

Os Estatuto da OROC, no seu título II, dedicam o capítulo II – que abrange os art.s 75.º a 79.º – a disposições sobre as incompatibilidades e impedimentos dos ROC.

As incompatibilidades podem classificar-se em incompatibilidades em geral, específicas de exercício, absolutas e relativas.

No que concerne às incompatibilidades em geral, previstas no art. 75.º, é referido que a profissão de ROC é incompatível com qualquer outra que possa implicar a diminuição da independência, da dignidade ou do prestígio da mesma ou seja desconforme a outros princípios de ética e deontologia profissional.

Relativamente às incompatibilidades específicas de exercício, previstas no art. 76.º, é referido que os ROC, quando não exerçam atividade em regime de dedicação exclusiva, não poderão exercer funções de auditoria às contas, com carácter continuado, em mais de cinco entidades.

As incompatibilidades absolutas, previstas no art. 77.º, vedam a possibilidade aos ROC de exercerem funções de membros de órgãos de administração, gestão, direção ou gerência em empresas ou outras entidades. O disposto, no artigo em causa, não abrange as funções que se enquadrem no art. 48.º (analisado supra) e no art. 107.º (que possibilitam ao ROC a administração, direção ou gerência de SROC). Também não é considerado incompatível o exercício de funções de gerência/carácter administrativo «... em pessoas coletivas de utilidade pública administrativa ou de mera utilidade pública, bem como em instituições

particulares de solidariedade social ou em associações sem fins lucrativos.»), cfr. n.º 2 do artigo em análise.

As incompatibilidades relativas, previstas no art. 78.º, respeitam ao facto dos ROC não poderem exercer funções de revisão/auditoria em entidades que se enquadrem em qualquer uma das seguintes situações:

- a) Tiver, ou cujo cônjuge ou parentes em linha reta tiverem, participação no capital social da mesma;
- b) Tiver o cônjuge ou qualquer parente ou afim na linha reta ou até ao 3.º grau na linha colateral nela exercendo funções de membro de órgãos de administração, gestão, direção ou gerência;
- c) Nela prestar serviços remunerados que ponham em causa a sua independência profissional;
- d) Exercer numa concorrente funções que não sejam as previstas no capítulo III do título I, salvo concordância das empresas ou outras entidades em causa;
- e) Nela tenha exercido nos últimos três anos funções de membro dos seus órgãos de administração, gestão, direção ou gerência.

Os ROC encontram-se também sujeitos a impedimentos ao desempenho das funções de revisão, previstos no art. 79.º, entre os quais a impossibilidade dos ROC – impossibilidade extensível aos sócios de sociedade de revisores seus representantes no exercício dessas funções – exercerem funções de membros dos órgãos de administração ou gerência de entidades em que tenham exercido funções de revisão legal das contas nos últimos três anos.

2.3.1.5 Responsabilidade disciplinar e criminal

Os Estatuto da OROC, no seu título II, dedicam o capítulo III – que abrange os arts 80.º a 93.º – a disposições sobre responsabilidade – disciplinar e criminal – dos ROC.

No que concerne aos pressupostos da responsabilidade disciplinar, o art. 80.º, refere o seguinte:

Comete infração disciplinar o membro da Ordem que, por ação ou omissão, violar, dolosa ou culposamente, algum dos deveres estabelecidos no presente diploma ou em outros normativos aplicáveis, bem como os decorrentes das suas funções.

Quando se verifique que os factos também são passíveis de configurar infração penal, dar-se-á obrigatoriamente parte ao agente do Ministério Público que deter a competência para promoção da ação legal, cfr. art. 92.º.

2.3.2 Os Estatutos do Conselho Nacional de Supervisão e Auditoria

O Decreto-Lei n.º 225/2008, de 20 novembro de 2008, criou a CNSA e publicou os seus Estatutos. O Decreto-Lei em causa procurou criar um mecanismo de supervisão pública do exercício da atividade de auditoria independente e ao mesmo tempo assegurar, nessa matéria, a cooperação e coordenação eficaz entre Estados membros.

Os Estatutos do CNSA encontram-se estruturados conforme consta na Figura 2.2.

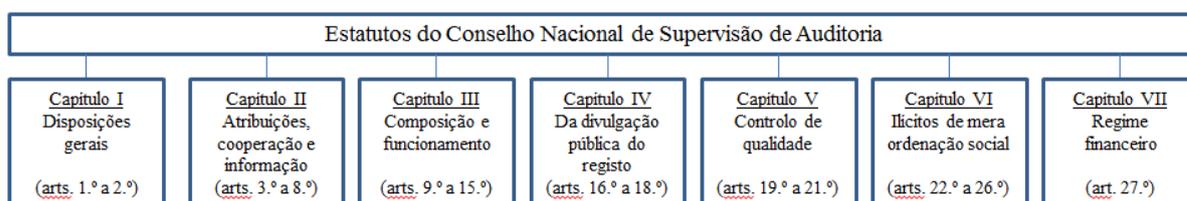


Figura 2.2 – Estrutura dos Estatutos do CNSA

Pela sua relevância, em matéria de supervisão da atividade de auditoria, serão analisados subsequentemente alguns aspetos dos capítulos I a VI dos referidos Estatutos.

2.3.2.1 Disposições gerais

Os Estatutos da CNSA dedicam o capítulo I – que abrange os art.s 1.º a 2.º – a disposições gerais.

O CNSA é uma entidade sem personalidade jurídica sujeita à tutela do Ministro das Finanças. O CNSA tem personalidade judiciária, poderá nomear mandatário para sua representação em julgamento, encontrando-se o mesmo investido dos poderes previstos nos regimes processuais aplicáveis, sem prejuízo – nos casos previstos na lei – da representação pelo Ministério Público, cfr. art. 2.º.

2.3.2.2 Atribuições, cooperação e informação

Os Estatutos da CNSA dedicam o capítulo II – que abrange os art.s 3.º a 8.º – a disposições sobre atribuições, cooperação e informação.

Nos termos do art. 3.º as atribuições do CNSA - sem prejuízo das atribuições e competências legalmente atribuídas ao BdP, à CMVM, ao ISP, à OROC e à IGF – são as seguintes:

- a) Assegurar a supervisão:
 - i) Da aprovação e registo dos revisores oficiais de contas e das sociedades de revisores oficiais de contas;
 - ii) Da adoção das normas em matéria de deontologia profissional, de controlo de qualidade interna das sociedades de revisores oficiais de contas e de procedimentos de auditoria;
 - iii) Da formação contínua, do controlo de qualidade e de sistemas de inspeção e disciplinares;
- b) Emitir a regulamentação necessária sobre as matérias compreendidas no âmbito da sua esfera de atuação;
- c) Promover a coordenação entre as diferentes entidades nacionais com competência em matéria de auditoria;
- d) Prestar assistência e cooperação a outras entidades internacionais competentes para a aprovação, registo, controlo de qualidade, inspeção e disciplina dos revisores oficiais de contas e das sociedades de revisores oficiais de contas;
- e) Instruir e decidir processos de contraordenação, incluindo aplicar sanções de carácter contraordenacional.

No âmbito das suas atribuições de supervisão, de acordo com o n.º 2 do art. 4.º, o CNSA pode adotar os seguintes procedimentos:

- a) Fiscalizar o cumprimento da lei e dos regulamentos;
- b) Iniciar, instruir, decidir e intervir nos processos de contraordenação que sejam da sua competência;
- c) Dar ordens e formular recomendações;
- d) Difundir informações.

Para além do referido, no exercício das suas atribuições de supervisão e de acordo com o n.º 3 do mesmo art., o CNSA, dispõe de poderes para, entre outros fatores, exigir esclarecimentos considerados relevantes relativamente aos quais as entidades supervisionadas não podem invocar o segredo profissional; ouvir quaisquer pessoas; exigir

que as pessoas responsáveis pelos locais onde se procede à instrução de qualquer processo/diligência coloquem à disposição as instalações que os mandatários careçam para executarem essas tarefas em condições adequadas de dignidade e eficiência.

O CNSA dispõe ainda de poderes de fiscalização, cfr. n.º 1 do art. 5.º, que se corporizam na verificação da conformidade legal e técnica dos processos de inscrição, registo, formação continua e inspeções regulares realizadas aos ROC e às SROC; realização de inspeções às entidades que supervisiona sempre que existam indícios de práticas de irregularidades; e realização de inquéritos para averiguação de infrações de natureza contraordenacional cometidas na atividade de auditoria.

2.3.2.3 Composição e funcionamento

Os Estatutos da CNSA dedicam o capítulo III – que abrange os art.s 9.º a 15.º – a disposições sobre composição e funcionamento.

Os membros permanentes do CNSA, de acordo com art. 9.º, são: um representante do BdP – designado de entre os membros do conselho de administração daquela instituição; um representante da CMVM – designado de entre os membros do conselho de administração daquela instituição; um representante do ISP – designado de entre os membros do conselho de administração daquela instituição; um representante da OROC – designado de entre os membros do conselho directivo daquela instituição; um representante da IGF – designado de entre os subinspetores gerais.

2.3.2.4 Divulgação pública do registo

Os Estatutos da CNSA dedicam o capítulo IV – que abrange os art.s 16.º a 18.º – a disposições sobre a divulgação pública do registo.

A divulgação do registo respeitante aos ROC e SROC é da competência do CNSA, cfr. art. 16.º. Já o registo, em si, é da responsabilidade da OROC conforme verificado infra. A lista dos ROC e SROC é divulgada, nos termos do art. 17.º, no sítio da Internet do CNSA.

2.3.2.5 Controlo de qualidade

Os Estatutos da CNSA dedicam o capítulo V – que abrange os art.s 19.º a 21.º – a disposições sobre o controlo de qualidade.

Nos termos do art. 20.º, o controlo de qualidade deve, entre outros aspetos, pautar-se pelo seguinte: deve ser independente dos ROC e das SROC objeto de controlo (cfr. al. a) do n.º 1); só podem realizar ações de controlo de qualidade as pessoas que tenham formação específica no que respeita ao controlo de qualidade e experiência na área da revisão legal de contas e da informação financeira (cfr. al. b) do n.º 1); deverá assegurar-se, através de criteriosa seleção, que não há quaisquer conflitos de interesse entre ROC e SROC (cfr. al. d) do n.º 1); O controlo de qualidade incide sobre a verificação da evidência constante dos *dossiers* de revisão legal das contas selecionados e uma apreciação do cumprimento das normas de auditoria aplicáveis, dos requisitos de independência e da adequação dos recursos utilizados e dos honorários de auditoria praticados, assim como uma avaliação do sistema interno de controlo de qualidade (cfr. al. e) do n.º 1); as ações de controlo de qualidade devem decorrer, pelo menos, uma vez a cada seis anos (cfr. al. g) do n.º 1), no caso de se tratar de entidades de interesse público essa periodicidade deverá ser de pelo menos 3 anos (cfr. n.º 2.). O CNSA deverá publicar os resultados no seu sítio da internet no 2.º trimestre de cada ano.

2.3.2.6 Ilícitos de mera ordenação social

Os Estatutos da CNSA dedicam o capítulo VI – que abrange os art.s 22.º a 25.º – a disposições sobre a responsabilidade disciplinar e criminal.

As contraordenações, previstas no art. 22.º, qualificam-se como graves e simples. As contraordenações graves, puníveis com coima de € 10.000 a € 50.000, incluem violações: de deveres de independência ou de segredo dos ROC e das SROC, relativos à preparação e emissão da certificação legal das contas; de normas de auditoria emitidas por autoridade competente; de ordens ou mandatos legítimos do CNSA; do dever de arquivo de documentos inerentes à revisão legal de contas e respetiva conservação; dever de prestação de declarações ou a prestação de informações falsas ao CNSA; do regime de interdição temporária de atividade cominado como sanção acessória, sem prejuízo da aplicabilidade de sanção mais grave. As contraordenações simples, puníveis com coima de € 2.500 a € 15.000, incorporam as violações aos deveres de comunicação previstos na lei e de publicação do relatório anual de transparência.

Cumulativamente às coimas acima referidas, nos termos do art. 26.º, podem ser aplicadas sanções acessórias que incluem: apreensão e perda do objeto da infração, incluindo o produto do benefício obtido pelo perpetuador pela prática da infração; interdição

temporária do exercício da atividade; e revogação da aprovação ou cancelamento do registro necessário ao exercício da atividade.

2.4 As normas internacionais de auditoria

As ISA são desenvolvidas pelo International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Este organismo, conforme consta no seu relatório anual de 2011 (2012:01), promove o desenvolvimento de normas de auditoria, de trabalhos de asseguarção e de orientações destinadas aos profissionais da área, o seu objetivo é:

...to serve the public interest by setting high-quality auditing, assurance, and other related standards and by facilitating the convergence of international and national auditing and assurance standards, thereby enhancing the quality and consistency of practice throughout the world and strengthening public confidence in the global auditing and assurance profession.

De acordo com o mesmo relatório (2012:01), o IAASB, é uma entidade independente – embora o suporte financeiro da sua atividade seja assegurado pelo IFAC –. O IAASB é composto por 1 presidente e por 17 membros voluntários, num total de 18 membros – destes, 9 membros são profissionais da área de auditoria dotados de experiência profissional e os restantes 9 não se encontram vinculados a nenhuma firma de auditoria (e pelos menos três destes, são indivíduos que desempenham funções públicas: que se espera que reflitam uma maior abrangência em termos de interesse público). A nomeação dos membros é proposta pelo comité de nomeação do IFAC e aprovada pelo Public Interest Oversight Board (PIOB).

O PIOB (de acordo com o seu sítio na internet, separador: About PIOB) é o órgão de supervisão das atividades de interesse público, que embora sejam independentes, operam sobre os auspícios do IFAC como o IAASB ou o International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) – a quem compete o desenvolvimento do Código de Ética aplicável aos profissionais da área da auditoria/contabilidade). O PIOB garante uma supervisão independente, que se traduz na proteção dos interesses dos *stakeholders* durante o processo de desenvolvimento e implementação das normas, conforme se refere no sítio da internet da entidade em causa, a esse propósito, refere o seguinte:

By providing independent oversight, the PIOB works to eliminate the conflict of interest caused by the audit profession setting its own standards, while ensuring that

accountability, transparency, and responsiveness to stakeholder needs are present throughout the entire process of standard setting.

O objetivo do PIOB é o de aumentar a confiança dos investidores e outros relativamente às atividades de interesse público levadas a cabo pelo IFAC – incluindo as dos organismos independentes que operam sob os seus auspícios como é o caso do IAASB – salvaguardando que consideram adequadamente o interesse público.

De acordo com o Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados (2010: 9) «As ISA são escritas no contexto de uma auditoria de demonstrações financeiras executadas por um auditor independente. Devem ser adaptadas conforme necessário nas circunstâncias quando aplicadas à auditoria de outra informação financeira histórica.». Conforme consta no referido Manual (2010:10), dada a natureza da ISA, é requerido ao auditor o exercício do seu julgamento profissional para as aplicar.

As ISA agrupam-se por categorias conforme consta na Figura 2.3.

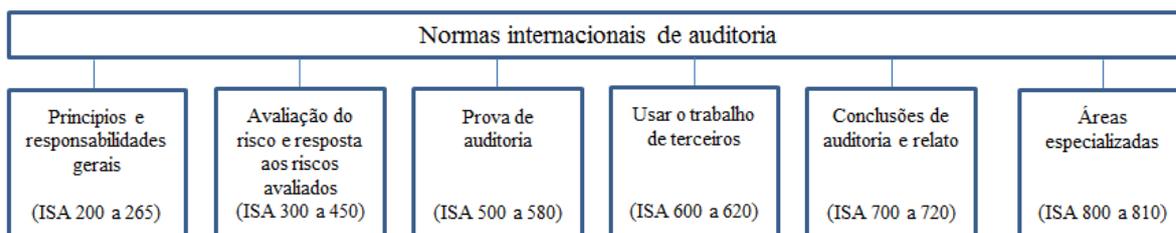


Figura 2.3 – ISA por Categorias

Subsequentemente identificam-se as ISA pelas diversas categorias adicionando-se um breve resumo, relativamente ao âmbito de cada norma.

2.4.1 Princípios e responsabilidades gerais

No que concerne às ISA respeitantes a princípios e responsabilidades gerais, no Quadro 2.2, discriminam-se as mesmas e descreve-se sucintamente o seu âmbito.

Quadro 2.2 – ISA respeitantes a princípios e responsabilidades gerais

ISA	Epígrafe	Âmbito
200	Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria	Responsabilidades gerais do auditor na sequência da execução de uma auditoria financeira em conformidade com as ISA.
210	Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria	Responsabilidades do auditor ao acordar os termos da auditoria com a gerência/responsáveis pela governação.
220	Controlo de Qualidade para uma Auditoria de Demonstrações Financeiras	Responsabilidades específicas do auditor relativamente aos procedimentos de controlo de qualidade para uma auditoria.
230	Documentação de Auditoria	Responsabilidade do auditor relativamente à preparação da documentação de auditoria para uma auditoria.
240	As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras	Responsabilidades do auditor relativas a fraude numa auditoria.
250	Consideração de Leis e Regulamentos numa Auditoria de Demonstrações Financeiras	Responsabilidades do auditor relativamente à consideração de leis e regulamentos numa auditoria.
260	Comunicação com os Encarregados da Governação	Responsabilidade do auditor na comunicação com os encarregados da governação numa auditoria.
265	Comunicar Deficiências no Controlo Interno aos Encarregados da Governação e à Gerência	Responsabilidade do auditor na comunicação de forma apropriada, aos encarregados da governação e à gerência, de deficiências por si detetadas no controlo interno no decurso da auditoria.

2.4.2 Avaliação do risco e resposta aos riscos avaliados

No que concerne às ISA respeitantes à avaliação do risco e resposta aos riscos avaliados, no Quadro 2.3, discriminam-se as mesmas e descreve-se sucintamente o seu âmbito.

Quadro 2.3 – ISA respeitantes à avaliação do risco e resposta aos riscos avaliados

ISA	Epígrafe	Âmbito
300	Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras	Responsabilidade do auditor no planeamento da auditoria.
315	Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente	Responsabilidade do auditor na identificação e avaliação dos riscos de distorção material, através do conhecimento da entidade e do seu ambiente.
320	A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria	Responsabilidade do auditor na aplicação do conceito de materialidade no planeamento e na execução de uma auditoria.
330	As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados	Responsabilidade do auditor relativamente à conceção e implementação de respostas aos riscos de distorção material por si identificados e avaliados.

402	Considerações de Auditoria Relativas a uma Entidade que Utiliza uma Organização de Serviços	Responsabilidade do auditor relativamente à obtenção de prova de auditoria adequada e suficiente quando a entidade auditada utiliza serviços de outra/outras organizações.
450	Avaliação de Distorções Identificadas durante a Auditoria	Responsabilidade do auditor relativamente à apreciação dos efeitos de distorções identificadas ou não corrigidas nas demonstrações financeiras.

2.4.3 Prova de auditoria

No que concerne às ISA respeitantes à prova de auditoria, no Quadro 2.4, discriminam-se as mesmas e descreve-se sucintamente o seu âmbito.

Quadro 2.4 – ISA respeitantes à prova de auditoria

ISA	Epígrafe	Âmbito
500	Prova de Auditoria	Define prova de auditoria e aborda a responsabilidade do auditor relativamente à conceção e execução de procedimentos para obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriadas para as suas conclusões de auditoria.
501	Prova de Auditoria - Considerações Específicas para Itens Selecionados	Obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada, relativamente a determinados aspetos dos inventários, litígio e reclamações.
505	Confirmações externas.	Recurso a procedimentos de confirmação externa para obtenção de prova de auditoria.
510	Trabalhos de Auditoria Iniciais - Saldos de Abertura	Responsabilidade do auditor relativamente aos saldos de abertura num trabalho de auditoria inicial.
520	Procedimentos Analíticos	Recurso a procedimentos analíticos substantivos.
530	Amostragem de Auditoria	Recurso a amostragem de auditoria na execução de procedimentos de auditoria.
540	Auditar Estimativas Contabilísticas, Incluindo Estimativas Contabilísticas de Justo Valor e Respetivas Divulgações.	Responsabilidade do auditor relativamente a estimativas contabilísticas.
550	Partes Relacionadas	Responsabilidade do auditor relativamente a relacionamentos e transações com partes relacionadas.
560	Acontecimentos Subsequentes	Responsabilidade do auditor relativamente a acontecimentos subsequentes à data das demonstrações financeiras.
570	Continuidade	Responsabilidade do auditor relativamente ao uso pela gerência do pressuposto da continuidade na preparação das demonstrações financeiras.
580	Declarações Escritas	Responsabilidade do auditor relativamente no sentido de obter declarações escritas da gerência/encarregados da governação.

2.4.4 Usar o trabalho de terceiros

No que concerne às ISA respeitantes ao uso de trabalho de terceiros, no Quadro 2.5, discriminam-se as mesmas e descreve-se sucintamente o seu âmbito.

Quadro 2.5 – ISA respeitantes ao uso trabalho de terceiros

ISA	Epígrafe	Âmbito
600	Considerações Especiais - Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos (Incluindo o Trabalho dos Auditores do Componente)	Considerações especiais relativas a auditorias de grupos.
610	Usar o Trabalho de Auditores Internos	Responsabilidade do auditor relativamente ao recurso ao trabalho do auditor interno.
620	Usar o Trabalho de um Perito do Auditor	Responsabilidade do auditor relativamente ao recurso ao trabalho de especialistas de área diversa da contabilidade ou auditoria.

2.4.5 Conclusões de auditoria e relato

No que concerne às ISA respeitantes às conclusões de auditoria e relato, no Quadro 2.6, discriminam-se as mesmas e descreve-se sucintamente o seu âmbito.

Quadro 2.6 – ISA respeitantes a conclusões de auditoria e relato

ISA	Epígrafe	Âmbito
700	Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras	Responsabilidade do auditor no sentido de formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras.
705	Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente	Responsabilidade do auditor no sentido de emitir um relatório apropriado quando conclui que é necessário modificar a sua opinião sobre as demonstrações financeiras.
706	Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente	Responsabilidade do auditor relativamente a comunicações adicionais aos utentes, sobre matérias fundamentais para a compreensão das demonstrações financeiras ou relativamente a matérias omitidas dessas demonstrações.
710	Informação Comparativa - Números Correspondentes e Demonstrações Financeiras Comparativas	Responsabilidade do auditor relativamente à informação comparativa numa auditoria.
720	As Responsabilidades do Auditor Relativas a Outra Informação em Documentos que Contenham Demonstrações Financeiras Auditadas	Responsabilidade do auditor relativamente a outra informação em documentos que contenham demonstrações financeiras auditadas e o seu relatório sobre as mesmas.

2.4.6 Áreas especializadas

No que concerne às ISA respeitantes a áreas especializadas, no Quadro 2.7, discriminam-se as mesmas e descreve-se sucintamente o seu âmbito.

Quadro 2.7 – ISA respeitantes a áreas especializadas

ISA	Epígrafe	Âmbito
800	Considerações Especiais - Auditorias de Demonstrações Financeiras Preparadas de Acordo com Referenciais com Finalidade Especial	Considerações especiais na aplicação das ISA a uma auditoria de demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial com finalidade especial.
805	Considerações Especiais - Auditorias de Demonstrações Financeiras Isoladas e de Elementos, Contas ou Itens Específicos de uma Demonstração Financeira	Considerações especiais na aplicação das ISA a uma auditoria de uma demonstração financeiras isolada ou elemento, conta ou item específico de uma demonstração financeira.
810	Trabalhos para Relatar Sobre Demonstrações Financeiras Resumidas	Responsabilidade do auditor relativamente ao relato sobre demonstrações financeiras resumidas extraídas de demonstrações financeiras por si auditadas.

2.4.7 A aplicação das ISA em Portugal

A Diretiva 2006/43/CE, de 17 de maio, do Parlamento Europeu e do Conselho, procurou harmonizar, na UE, os requisitos da revisão legal das contas. As normas internacionais de auditoria constituiriam o referencial normativo de auditoria subjacente a essa normalização cfr. parágrafos 5 e 13 da Diretiva em causa. Para o efeito, cfr. n.º 1 do art. 26.º, as normas internacionais de auditoria, careceriam de adoção por parte da Comissão e de publicação no Jornal Oficial da União Europeia, o que até à data ainda não se verificou. Por esse motivo, cfr. art. 26.º, os Estado membros podem aplicar uma norma nacional enquanto a Comissão não tiver adotado uma norma internacional.

Como também se demonstrou, o Decreto-Lei 224/2008, veio «...concretizar na ordem jurídica nacional um esforço de harmonização de elevado nível dos requisitos da revisão legal de contas por via, seja da exigência de aplicação das normas internacionais de auditoria».

Contudo verifica-se que a OROC está recetiva e determinada na adoção das ISA em Portugal, conforme se constata num artigo subordinado ao tema “A Adoção das Normas Internacionais de Auditoria da IFAC” (embora não assinado) publicado na Revista Revisores e Auditores respeitante ao 1.º trimestre de 2009 (2009: 4 e 5), onde é referido o seguinte:

A Ordem tudo fará para que o processo de adoção das ISA em Portugal corra com a celeridade e normalidade desejada. A Ordem, no âmbito da sua função de normalização considerará desde já, na revisão do normativo técnico que vier a ser feita a sua harmonização com as ISA. Sem prejuízo da decisão final que a Comissão Europeia vier a tomar, a Ordem irá continuar a divulgar, através do Manual do ROC, a

tradução das ISA clarificadas e a garantir a divulgação atempada de informação sobre a matéria.

Assim, as Normas Técnicas de Revisão/Auditoria continuam a ser o referencial normativo de auditoria nacional vigente. Pelo que o recurso às ISA no âmbito da auditoria financeira tem apenas carácter supletivo conforme se refere, no parágrafo 2 do prefácio das Normas Técnicas de Revisão/Auditoria da OROC.

No entanto, a Comissão Europeia, a 30/11/2011, propôs alteração à Diretiva 2006/43/CE. Essas alterações contemplaram o n.º1 do art. 26.º da Diretiva, assim foi eliminada a alusão à necessidade de adoção pela Comissão e à publicação no Jornal Oficial da União Europeia. Foi ainda clarificado na proposta de alteração – no n.º 2 do art. 26.º – que a alusão a normas internacionais de auditoria respeitava às ISA emitidas pelo IFAC. Face ao demonstrado, será lícito concluir a adoção das ISA, enquanto referencial padronizado de auditoria nacional, será meramente uma questão de tempo.

2.5 Síntese: A auditoria financeira – enquadramento técnico e social

A auditoria financeira é justificada, socialmente, pela necessidade de incrementar a credibilidade da informação financeira, através da emissão de uma opinião independente e competente, sobre se as demonstrações financeiras foram preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável. A sua estrutura conceptual alicerça-se num conjunto de postulados teóricos. O objetivo da auditoria consiste em obter uma garantia razoável de fiabilidade sobre se as demonstrações financeiras – que incorporam as asserções do órgão de gestão – estão isentas de distorção material, devido a fraude ou erro, e se foram preparadas em todos os aspetos materiais de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável. A opinião de auditoria oferece uma garantia de fiabilidade razoável mas não absoluta, pois a conclusão do auditor fundamenta-se, em grande parte, no seu julgamento profissional, as demonstrações financeiras envolvem estimativas às quais, por vezes, se encontra associada incerteza e existe a possibilidade de relato financeiro fraudulento – difícil de detetar particularmente nos casos em que existe conluio, assim, existe sempre algum risco associado à auditoria. O processo de auditoria financeira deverá ser cuidadosamente planeado para que se reúna prova de auditoria suficiente e apropriada, e se minimize o custo da sua obtenção, melhorando,

assim, a sua eficiência e eficácia. O processo de auditoria é lógico, sistemático e delineado para obter e avaliar prova de auditoria. O recurso a procedimentos de auditoria ao longo do processo é determinante: na fase de planeamento aplicam-se procedimentos analíticos preliminares, na fase de execução aplicam-se procedimentos substantivos e podem aplicar-se testes aos controlos, na fase final, para validar a coerência do trabalho efetuado aplicam-se procedimentos analíticos.

Historicamente, a auditoria remonta há cerca de 4000 anos antes de Cristo. Os seus contornos atuais reportam-se à revolução industrial – ao ano de 1844, com a publicação em Inglaterra de uma lei que exigia a verificação das contas das sociedades anónimas. No contexto nacional considera-se que a lei precursora da profissão de ROC surgiu em 1901 com a publicação do Regulamento de Fiscalização das Sociedades Anónimas. Recentemente, a SOX introduziu mudanças paradigmáticas na auditoria: criou um órgão de supervisão independente da atividade de auditoria – O PCAOB; reforçou a independência do auditor; e aumentou as responsabilidades do órgão de gestão face à informação financeira. Mudanças semelhantes foram introduzidas na UE através da Diretiva 2006/43/CE, que por sua vez se refletiu no ordenamento jurídico nacional com a publicação dos Decretos-Lei n.º 224/2008 e 225/2008, ambos de 20 de novembro que, respetivamente, alteraram os Estatutos da OROC e criaram o CNSA.

Os Estatutos da OROC delimitam o âmbito das funções profissionais do ROC, identificam os seus direitos e deveres, incompatibilidades e impedimentos, e, preveem sanções disciplinares para as violações de deveres. O CNSA é o órgão, independente, de supervisão pública da atividade de auditoria e é responsável também pelo controlo de qualidade da atividade. Os Estatutos do CNSA preveem contraordenações graves as violações aos deveres de independência e/ou de sigilo e as violações de normas de auditoria emitidas por autoridade competente.

A aplicação das ISA carece do julgamento profissional do auditor. São criadas e desenvolvidas pelo IAASB, que tem por missão salvaguardar o interesse público no processo de criação e desenvolvimento das normas. As ISA são normas de elevada qualidade que visam aperfeiçoar a qualidade e a consistência da prática de auditoria a nível mundial, aumentando assim a confiança pública na profissão. Para salvaguarda do interesse dos *stakeholders*, a criação e o desenvolvimento das ISA é supervisionado por uma entidade independente – o PIOB. As ISA são supletivamente aplicadas em Portugal mas, provavelmente, serão adotadas como referencial normativo de auditoria no país.

3. Os Procedimentos de Auditoria e o Julgamento Profissional

No presente capítulo procura-se caracterizar a prova, a materialidade e o risco de auditoria, bem como, a relação entre as três vertentes, interrelacionando essa análise com a aplicação de procedimentos de auditoria. Posteriormente, dada a importância do julgamento profissional do auditor em matéria de materialidade, de avaliação do risco, de prova e definição da extensão e profundidade dos procedimentos para a sua obtenção, procurou-se ainda analisar quais os fatores subjacentes ao julgamento profissional do auditor, tais como os princípios éticos e as valências/competências profissionais determinantes do desempenho proficiente das suas funções.

3.1 A necessidade de prova de auditoria suficiente e apropriada

Segundo Gramling [et. al.] (2010:305), a prova de auditoria é toda a informação utilizada pelo auditor para chegar às suas conclusões, sobre as quais, fundamenta a sua opinião de auditoria. Segundo os mesmos autores, o auditor passa a maior parte do seu tempo a obter e a avaliar prova acerca das asserções do órgão de gestão incorporadas nas demonstrações financeiras. Assim o processo de obtenção e avaliação de prova é determinante em auditoria.

A ISA 200, no seu parágrafo 13(b), refere que o auditor recorre à prova de auditoria para fundamentar as suas conclusões de auditoria. A prova de auditoria inclui outras informações para além dos registos contabilísticos subjacentes às demonstrações financeiras. De acordo com o parágrafo em causa a prova de auditoria deverá cumprir requisitos de suficiência e apropriação, nos seguintes termos

- (i) Suficiência de prova de auditoria é a medida da quantidade de prova de auditoria. A quantidade da prova de auditoria necessária é afetada pela avaliação do auditor dos riscos de distorção material e também pela qualidade de tal prova de auditoria.
- (ii) Apropriação da prova de auditoria é a medida da qualidade da prova de auditoria; isto é, a sua relevância e a sua fiabilidade em dar suporte às conclusões em que se baseia a opinião do auditor.

Como refere o parágrafo A31, da ISA em causa, o julgamento profissional do auditor é determinante para concluir que foi obtida prova de auditoria apropriada suficiente para

reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo, para habilitar o auditor a tirar conclusões sobre as quais baseia a sua opinião.

Quanto à suficiência da prova, Gramling [et al.] (2010:321), referem que a quantidade de prova necessária depende também da qualidade dos procedimentos de auditoria.

No que concerne à apropriação da prova, de acordo com Arens [et al.] (2010: 177), é influenciada por fatores como: a independência da fonte; o cliente de auditoria dispor de controlos internos efetivos; conhecimento direto do auditor; qualificação dos indivíduos que facultam a prova; grau de objetividade; e tempestividade.

De acordo com a ISA 500, parágrafo 6: «O auditor deve conceber e executar procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias para a finalidade de obter prova de auditoria suficiente e apropriada.».

Arens [et al.] (2010:176), referem ainda que a prova é tanto ou mais persuasiva em função do seu grau de suficiência e apropriação.

Constata-se assim que o auditor fundamenta a sua conclusão em prova de auditoria, que deve ser suficiente e apropriada. Essa prova é obtida com recurso a procedimentos de auditoria apropriados a esse objetivo.

3.2 A materialidade em auditoria

As demonstrações financeiras poderão ser distorcidas – de acordo com a ISA 240 no seu ponto 2 – devido à existência de erros ou de fraudes. Ainda de acordo com a referida ISA, a grande diferença entre erros e fraudes assenta no seu carácter intencional: a fraude é intencional e o erro não é intencional. As distorções causadas por erro e/ou por fraude poderão ser materiais ou imateriais.

A ISA 320 no parágrafo 2, relativamente ao conceito de materialidade refere que «[a]s distorções, incluindo as omissões, são consideradas materiais se se esperar que, individualmente ou em conjunto, influenciem as decisões económicas tomadas pelos utentes com base nas demonstrações financeiras».

Existem diversos grupos de utentes da informação financeira, de acordo com Borges [et al.] (2010: 138), esses grupos serão os investidores, os empregados, os mutuantes, os fornecedores e outros credores comerciais, os clientes, o governo e seus departamentos e o público em geral. Perante grupos heterogéneos existirão, naturalmente, motivações

diversas relativamente à informação financeira. Nesse sentido os julgamentos acerca da materialidade não deverão considerar as necessidades de um grupo de *stakeholders* em particular, mas antes, as necessidades em geral de todos os utentes da informação financeira - cfr. refere a ISA 320 no parágrafo 2.

Os julgamentos sobre questões que sejam materiais para os utentes das demonstrações financeiras baseiam-se na consideração das necessidades comuns de informação financeira dos utentes como um [só] grupo. Não é considerado o possível efeito de distorções sobre utentes individuais específicos, cujas necessidades podem variar amplamente.

Ao planear a materialidade, o auditor, recorre ao seu julgamento profissional. Para o efeito, deverá atender, como verificado, às necessidades dos utentes das demonstrações financeiras, e nesse contexto assumir que os mesmos: (a) conhecem razoavelmente os negócios, a realidade económica e a contabilidade, e têm predisposição para estudar a informação financeira contida nas demonstrações com «razoável diligência»; (b) entendem que existem níveis de materialidade associados à preparação, apresentação e auditoria de demonstrações financeiras; (c) Admitem que existem incertezas intrínsecas à mensuração de quantias com recurso a estimativas, a julgamento e a considerações sobre acontecimentos futuros; e (d) As decisões económicas que tomam, fundamentadas nas demonstrações financeiras são razoáveis – cfr. ISA320, parágrafo 4.

A materialidade é definida pelo auditor, na estratégia global de auditoria, para as demonstrações financeiras como um todo, podendo atender a especificidades de classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações, a nível de materialidade, sem que tal invalide o planeamento da materialidade para o todo – cfr. ISA 320, ponto 10.

O auditor planeia também a materialidade de execução que, para efeito das ISA, cfr. referido na ISA 320, parágrafo 9:

[s]ignifica a quantia ou quantias estabelecidas pelo auditor, 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.

Importa referir que a aplicação do conceito de materialidade não se esgota na fase de planeamento, pois, é também aplicado na execução da auditoria e na avaliação do efeito de distorções,

A dimensão das distorções consideradas materiais, tomada ou assumida pelo auditor na fase de planeamento, constituem uma base para: (a) determinação da natureza oportunidade e extensão dos procedimentos de avaliação do risco; (b) identificação e avaliação dos riscos de distorção material; e determinação da natureza oportunidade e extensão de procedimentos adicionais de auditoria – cfr. ISA 320 parágrafo 6.

3.3 O risco de auditoria

O risco de auditoria consiste no facto de o auditor expressar uma opinião de auditoria inapropriada quando as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas. O risco de auditoria é função dos riscos de distorção material e do risco de deteção – cfr. ISA 200, parágrafo 13, al. c).

Risco de distorção material, de acordo com a ISA 200, parágrafo 13 – al. n), consiste no risco das demonstrações financeiras se encontrarem materialmente distorcidas anteriormente à auditoria. O risco em causa pode decompor-se no risco inerente e no risco de controlo interno. Assim, na ISA 200, os componentes do risco de distorção material são definidos da seguinte forma:

(i) Risco inerente – A suscetibilidade de uma asserção relativa a uma classe de transações, saldo de conta ou divulgação a uma distorção que possa ser material, individualmente ou agregada com outras distorções, antes da consideração de quaisquer controlos relacionados.

(ii) Risco de controlo – O risco de que a ocorrência de uma distorção relativa a uma classe de transações, saldo de conta ou divulgação e que possa ser material, individualmente ou agregada com outras distorções, não seja evitada ou detetada e corrigida em tempo oportuno pelo controlo interno da entidade.

O Risco de deteção respeita ao risco de que os procedimentos levados a cabo pelo auditor para diminuir o risco de auditoria «...para um nível aceitavelmente baixo não detetem uma distorção que existe e que possa ser material, quer individualmente quer quando agregada a outras distorções.», cfr. ISA 200, parágrafo 13 e).

A mitigação do risco de deteção poderá ser atingida, por via de uma cuidadosa identificação e avaliação do risco de distorção material.

Essa avaliação e identificação envolvem o conhecimento da entidade e do seu ambiente – que inclui o seu controlo interno. A análise deverá ser efetuada ao nível das demonstrações

financeiras e ao nível de asserção. Para o efeito, o auditor recorre a procedimentos de avaliação do risco que incluem: Indagações, procedimentos analíticos, observação e inspeção – e 6.– cfr. ISA 315 - parágrafos 1, 3, 5 e 6.

De acordo com a ISA 315 – parágrafo 3, o objetivo da avaliação do risco de distorção material é o de proporcionar ao auditor uma base para conceber e implementar respostas aos riscos de distorção material avaliados – essas respostas envolvem a aplicação de procedimentos substantivos e de testes aos controlos em função dos riscos identificados e avaliados – cfr. ISA 330, parágrafo 3 e 4.

Os testes aos controlos visam obter prova, suficiente e apropriada, quanto à eficácia operacional dos controlos relevantes. E devem ser executados se houver indícios que os controlos não funcionam adequadamente ou se os procedimentos substantivos, só por si, não forem suficientes para proporcionar prova de auditoria suficiente e apropriada ao nível da asserção – cfr. ISA 330, parágrafo 8.

3.4 Relação entre prova, materialidade, e risco de auditoria

O auditor reúne prova de auditoria para determinar o risco de existirem distorções materiais nas asserções do seu cliente. De acordo com Knechel (2001:61) quanto mais prova for obtida pelo auditor, maior será a sua convicção de que não ficaram por detetar distorções materiais. O mesmo autor, refere ainda que a quantidade de prova de auditoria reunida para um cliente de alto risco será superior, face a um cliente de baixo risco. Ao mesmo tempo, o nível de materialidade determinado pelo auditor também tem implicações no risco do cliente, pois, se o limiar da materialidade é baixo, maior será o risco e o auditor terá de reunir mais prova de auditoria – dado que estão em causa quantias mais pequenas consideradas como materiais, sendo, portanto necessário reunir mais prova para detetar pequenas distorções.

A relação entre materialidade e risco de auditoria, e seu reflexo na prova de auditoria, também é corroborada por Batista da Costa (2010:211) que refere:

Se o nível de materialidade for alto (exemplo: efetuar a confirmação externa de todos os saldos de clientes) o respetivo risco de auditoria é baixo mas não inexistente. E a inversa também é, obviamente verdadeira: se se não considerar qualquer saldo de clientes o respetivo risco de auditoria é alto.

Face ao referido, verificamos que existe uma relação inversa entre materialidade e risco à qual não é alheia a quantidade de prova de auditoria a reunir. A relação entre materialidade, risco e prova de auditoria, também tem implicações ao nível da natureza, extensão e oportunidade dos procedimentos de auditoria a adotar, como refere Pinho (2009:102):

É responsabilidade do auditor identificar se as demonstrações financeiras estão afetadas por distorções materialmente relevantes. Desta forma, é o patamar de materialidade definido pelo auditor que determina a natureza, extensão e oportunidade dos procedimentos de auditoria de forma a alcançar um risco de auditoria aceitavelmente baixo. Resulta daqui que a evidência de auditoria necessária para um nível de materialidade mais baixo é maior do que para um nível de materialidade superior.

Verifica-se assim que a prova a obter, com recurso a procedimentos de auditoria, é indissociável do nível de materialidade e do risco de auditoria que se pretende garantir.

3.5 A aplicação de procedimentos de auditoria

Como se tem procurado demonstrar, a obtenção da prova de auditoria é operacionalizada através dos procedimentos de auditoria. De acordo com Arens [et al.] (2010: 175) «[a]n audit procedure is the detailed instruction that explains the audit evidence to be obtained during the audit. It is common to spell out these procedures in sufficiently specific terms so an auditor may follow these instructions during the audit.».

A dimensão das distorções consideradas materiais, constituem uma base para a determinação da natureza oportunidade e extensão dos procedimentos de avaliação do risco – cfr. ISA 320, parágrafo 6 (a).

Relativamente aos procedimentos de auditoria para obtenção de prova, Pinho (121:2009), refere que, quanto à sua natureza, podem ser classificados como testes de controlo ou procedimentos substantivos e quanto ao seu tipo podem ser procedimentos de: inspeção, observação, indagação, confirmação, recálculo, reexecução e procedimentos analíticos substantivos. O mesmo autor refere que a questão da oportunidade dos procedimentos reporta-se ao momento da execução dos procedimentos ou ao período a que prova se reporta. Por fim, no que concerne à extensão, o autor refere que respeita à quantidade de um procedimento específico de auditoria a ser executado (quantidade de observações de uma dada atividade de controlo por ex.).

Para além dos procedimentos de auditoria para obtenção de prova, o auditor, concebe e executa também procedimentos analíticos com o objetivo de «em data próxima do final da auditoria que o ajudem na formação de uma conclusão global sobre se as demonstrações são consistentes com o seu conhecimento da entidade.» – cfr. ISA 520, parágrafo 3.

Para atingir os objetivos de auditoria, acerca de cada asserção contida em cada conta considerada material, o auditor recorre a procedimentos de auditoria para adquirir prova persuasiva – condicionados pela materialidade, nível de risco e prova disponível em qualidade e quantidade – como refere Ricchiute (2006:205):

...to achieve audit objectives, and thereby address each financial statement assertion for each material account, an auditor selects audit procedures to acquire sufficient, competent evidential matter. The selection of audit procedures is based on objectives, the quantity and types of evidence available, materiality, and the assessed level of audit risk.

No Quadro 3.1, exemplificam-se procedimentos de auditoria que se encontram referidos/aprofundados nas ISA, adaptando-se as suas descrições de acordo com o Manual da Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados (2010: 13 a 37).

Quadro 3.1 – Procedimentos de auditoria

Procedimento	Descrição	Observações
Procedimentos de avaliação do risco Ref. ISA 315	Visam obter uma compreensão da entidade, e do seu ambiente, incluindo o controlo interno da entidade, para identificar e avaliar os riscos de distorção material, quer devido a fraude ou a erro, aos níveis de demonstração financeiras e de asserção.	Conceito genérico – natureza da aplicação do procedimento.
Procedimentos substantivos Ref. ISA 330	Visam detetar distorções materiais ao nível de asserção. Os procedimentos substantivos compreendem: (i) Testes de pormenor (de classes de transações, saldos de conta, e divulgações), e (ii) Procedimentos analíticos substantivos.	Conceito genérico – natureza da aplicação do procedimento.
Teste aos controlos Ref. ISA 330	Concebidos para avaliar a eficácia operacional dos controlos na prevenção, ou deteção e correção, de distorções materiais ao nível de asserção.	Conceito genérico – natureza da aplicação do procedimento.
Procedimentos analíticos Ref. ISA 520	Apreciações da informação financeira pela análise de relações plausíveis não só entre dados financeiros como também não-financeiros. Englobam também a investigação sobre flutuações/relações identificadas que sejam inconsistentes com outra informação relevante ou que defiram de valores esperados numa quantia significativa.	Utilizados perto do final da auditoria para verificar a consistência entre o conhecimento obtido acerca da entidade e as demonstrações financeiras, no intuito de ajudar à formação da opinião do auditor. Pode ser, também, um tipo de procedimento, se usado ao nível da asserção para obtenção de prova. São também utilizados na fase de planeamento.
Confirmação Externa	Visa obter resposta direta escrita ao auditor por um terceiro, em papel, por meio eletrónico ou por outro meio.	Tipo de procedimento.
Indagação	Procura de informação – interna ou externa – junto de pessoas conhecedoras.	Tipo de procedimento.
Inspeção	Exame de registos, de documentos – internos ou externos – em papel ou na forma eletrónica ou exame físico de ativos.	Tipo de procedimento.
Observação	Observação de um processo ou procedimento que está a ser executado por outros.	Tipo de procedimento.
Recálculo	Visa a verificação do rigor matemático de documentos ou registos.	Tipo de procedimento.
Reexecução	Consiste na execução, pelo auditor independente, de procedimentos ou controlos que foram originariamente executados como parte dos controlos internos da entidade.	Tipo de procedimento.

A seleção e aplicação dos procedimentos de auditoria não é indiferente à obtenção de prova persuasiva, como ilustram Sierra e Orta (1996:53):

...la evidencia en materia de Auditoria se deriva de una conclusión basada en el conocimiento que tengamos de todo aquello que esté a nuestro alcance. Este conocimiento se adquiere mediante el diseño lógico de los procedimientos de Auditoria y su aplicación.

A aplicação sistematizada de procedimentos de auditoria para obtenção de prova, ao longo do processo de auditoria, não será um fator secundário ou de um grau de importância menor, mas antes determinante para uma opinião de auditoria consequente acerca das demonstrações financeiras.

3.6 O Julgamento profissional do auditor – A ética e o desempenho

A definição de materialidade, a avaliação do risco e a prova são componentes do processo de auditoria que, em grande parte, se alicerçam no julgamento profissional do auditor. Consequentemente, a decisão de quais os procedimentos de auditoria a considerar, bem como, a sua natureza, oportunidade e extensão dependem também, em parte, do seu julgamento profissional.

Ora, de acordo com a ISA 200, no seu ponto 13 – alínea k), o julgamento profissional do auditor será:

A aplicação de formação, conhecimento e experiência relevantes, no contexto das normas de auditoria, de contabilidade e éticas, para tomar decisões com fundamento acerca das linhas de ação apropriadas nas circunstâncias do trabalho de auditoria.

Ora importa analisar quais os fatores subjacentes ao julgamento profissional: os princípios éticos e as valências/competências profissionais determinantes ao desempenho proficiente das suas funções.

3.6.1 O Código de Ética da OROC

O atual Código de Ética da OROC foi aprovado pela Assembleia Geral da OROC de 29 de setembro de 2011 e entrou em vigor a 1 de janeiro de 2012. No seu preâmbulo, é referido que o texto do Código em causa está baseado no Código de Ética do International Federation of Accountants (IFAC) e no mesmo são definidos os princípios éticos

fundamentais aplicáveis à atividade de auditoria, bem como, a estrutura conceptual que visa implementar esses princípios, com o objetivo de:

- a) identificar ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais;
- b) avaliar a importância das ameaças identificadas; e
- c) aplicar as salvaguardas necessárias, para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável.

O Código integra seis capítulos (identificados na Figura 3.1.) e inclui também dois anexos: o anexo 1 respeita a exemplos de circunstâncias que podem criar ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais; e o anexo 2 alude a exemplos de salvaguardas que podem eliminar ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável.

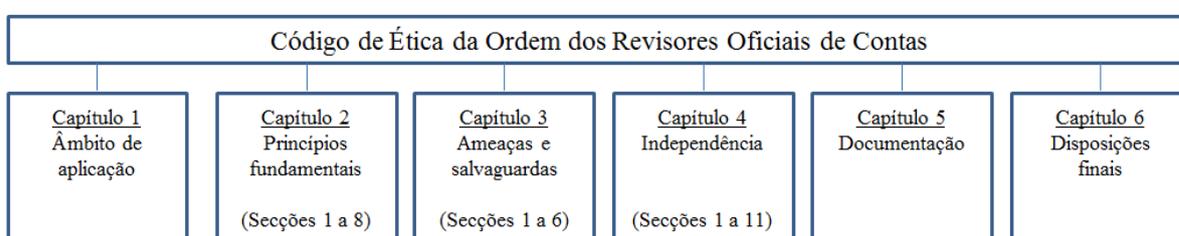


Figura 3.1 – Estrutura do Código de Ética da OROC

A aplicação do Código de Ética, conforme consta no capítulo 1, abrange todos os ROC - independentemente das funções que exerçam no âmbito do Estatuto da OROC, os colaboradores dos ROC e das SROC – independentemente do seu vínculo contratual, e, no caso das SROC e suas participadas também se encontram vinculados ao cumprimento das disposições do Código de Ética os sócios não ROC e os titulares do capital.

Conforme se refere na secção 1 do capítulo 2 – Princípios fundamentais – os auditores devem cumprir os seguintes princípios fundamentais que se resumem subsequentemente:

- Integridade: Correção e honestidade nos relacionamentos profissionais e comerciais;
- Objetividade: Não permitir situações que se sobreponham aos seus julgamentos, tais como ambiguidades, influência indevida ou conflitos de interesses de outrem;
- Competência e zelo profissional: Garantir que o cliente receba serviços profissionais de qualidade através da manutenção ou do desenvolvimento dos seus conhecimentos e competências profissionais no nível exigido para obter esses resultados;

- Confidencialidade: Não usar as informações, obtidas em razão do exercício das suas funções, para vantagem pessoal ou de terceiros nem divulgar quaisquer informações sem a devida autorização – exceto se existir o direito ou dever, legal ou profissional, de o fazer;
- Comportamento profissional: Agir em conformidade com as leis e regulamentos e evitar qualquer ação que não dignifique a profissão.

Os tipos de ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais são identificados na secção 1 do capítulo 3 – Ameaças e salvaguardas –, enquadrando-se nas categorias que se resumem:

- Ameaça de interesse pessoal: Interesse financeiro ou qualquer outro que possa influenciar indevidamente o julgamento ou o comportamento;
- Ameaça de auto-revisão: Avaliação inadequada resultado de um julgamento ou de um serviço anteriormente efetuados pelo próprio auditor ou pela sua firma;
- Ameaça de representação: Defesa da posição de um cliente, ao ponto de poder comprometer;
- Ameaça de familiaridade: Verifica-se quando um relacionamento íntimo ou prolongado com o cliente ou pessoa que nele exerça cargo de responsabilidade, leve situações de condescendência em relação aos interesses do cliente ou à perda do sentido crítico relativamente às suas funções;
- Ameaça de intimidação: Verifica-se quando, devido a pressões ou tentativas de influência imprópria o auditor seja dissuadido de atuar objetivamente.

A problemática da independência do auditor, abrange todo o capítulo 4 do Código de Ética da OROC. Na secção 1 é referido que, no âmbito dos trabalhos de auditoria/revisão e outros trabalhos de garantia de fiabilidade é fundamental que o auditor seja independente do auditado. Na mesma secção é referido que a independência abrange a independência da mente e independência na aparência, onde:

Independência da Mente

O estado mental que permite a elaboração de uma opinião sem ser afetado por influências que comprometam o julgamento profissional, permitindo por este meio que um profissional atue com integridade e tenha objetividade e ceticismo profissional.

Independência na Aparência

O evitar factos e circunstâncias tão significativos que um terceiro razoável e informado, ponderando todos os factos e circunstâncias específicos, seria levado a concluir que a integridade, a objetividade ou o ceticismo profissional de uma firma, ou de um membro da equipa, tenham sido comprometidos.

Quanto aos fatores que podem comprometer a independência do auditor são elencadas diversas ameaças nas secções 2 a 11, essas ameaças podem condicionar diretamente o auditor ou indiretamente (quando envolvem um membro intimo da sua família, a sua firma ou um membro da sua equipa de trabalho), assim de entre as ameaças constam as seguintes: interesses financeiros; empréstimos e garantias concedidos pelo cliente; relacionamentos empresariais com o cliente; relações familiares e pessoais com o cliente; situações em que o cliente foi auditor; pouca rotação face ao cliente; prestação de serviços extra-auditoria; excessiva proporção dos honorários do cliente nos honorários totais do auditor; litígios reais ou potenciais com o cliente.

3.6.2 Determinantes do desempenho profissional

Em fevereiro de 2011 foi publicado, na revista científica *Auditing: A Journal of Practice & Theory* da AAA, um estudo realizado por McKnight e Wright, subordinado ao tema «Characteristics of Relatively High-Performance Auditors». Esse estudo, realizado nos EUA, foi efetuado com base em avaliações de desempenho reportadas diretamente por firmas de auditores e requereu a participação de 118 auditores, dos quais 75 responderam de forma válida.

No estudo em causa solicitou-se aos auditores que se pronunciassem sobre questões relacionadas com as seguintes dimensões profissionais: Conhecimento técnico e competência profissional (que incluíram questões relacionadas com a capacidade de resolução de problemas, conhecimentos ao nível da contabilidade e fiscalidade, capacidade de análise técnica, capacidade de não exceder orçamentos e rentabilidade profissional do auditor); Capacidade de interação com o cliente/auditado (que incluíram questões relacionadas com o conhecimento do negócio, com compreensão de eventuais preocupações do cliente e com a transmissão ao cliente que as mesmas foram compreendidas); e Atitudes e comportamentos profissionais (que incluíram questões relacionadas com a expressão escrita e oral, respeito por parte de colegas/associados, autoconfiança, responsabilidade e boa capacidade de análise crítica).

As dimensões e as questões colocadas por McKnight e Wright (2011:203) foram as seguintes:

1. Technical Knowledge and Ability

Developing practical solutions to problems encountered on an engagement.

(Problem Solving Ability)

Developing an adequate understanding of relevant firm accounting releases, SEC regulations, federal and state income tax laws, etc. (Accounting Knowledge);

Possessing technical ability in preparing financial statements and reports.

(Technical Analysis);

Operating within an engagement budget. (Within Budget);

Maintaining a high percentage of billable hours for the firm. (High Billable).

2. Client Interaction Skills

Comprehension of and interest in my client's businesses. (Client Business Awareness)

Listening attentively to identify and understand the real concerns of my clients.

(Understand Client Concerns)

Convincing clients that I understand their unique problems and concerns.

(Convince Client)

3. Professional Attitudes and Behaviors

Effectiveness of written expression. (Written Expression)

Effectiveness of oral expression. (Oral Expression)

Gaining the respect of associates. (Respect)

Projecting an image of self-confidence. (Self Confidence)

Ability to handle responsibility. (Responsibility)

Exercising sound judgment on an engagement. (Sound Judgment)

Relativamente às conclusões do estudo, os autores, referem que os auditores que revelam um desempenho profissional superior tendem: (1) a reconhecer a relevância da capacidade de desenvolver uma interação com o cliente, combinada com as suas capacidades profissionais e comportamentos; (2) a estar mais dispostos a aprofundar procedimentos normalizados de auditoria; e (3) a sua atitude é mais proactiva e consideram que os seus resultados dependem do seu esforço pessoal e da sua competência profissional (ou seja, têm a consciência de que dependem de si próprios ao invés de fatores como a sorte ou predestinação).

3.7 Síntese: Os procedimentos de auditoria e o julgamento profissional

O auditor fundamenta a sua opinião de auditoria em prova de auditoria persuasiva, isto é: suficiente e apropriada. A suficiência da prova é determinada pela avaliação do risco de distorção material e pela qualidade dessa prova, segundo alguns autores, a qualidade dos procedimentos de auditoria selecionados também influencia a quantidade de prova a reunir. A apropriação da prova depende da sua fonte. A prova de auditoria, suficiente e apropriada, obtém-se com recurso a procedimentos de auditoria adequados a esse fim.

O auditor estabelece o nível de materialidade em função do seu julgamento profissional e atendendo às expectativas dos *stakeholders*. A materialidade determina a natureza oportunidade e extensão dos procedimentos de avaliação do risco e também dos procedimentos adicionais de auditoria.

O risco de auditoria é função dos riscos de distorção material e do risco de deteção, por sua vez, o risco de distorção material compreende o risco inerente e o risco de controlo. A mitigação do risco de controlo depende da identificação e avaliação do risco de distorção material – que consiste no conhecimento da entidade e do seu ambiente. A avaliação do risco de distorção material constitui uma base para implementação de respostas aos riscos avaliados. Nessa avaliação o auditor recorre a procedimentos de avaliação do risco que incluem: indagações, procedimentos analíticos, observação e inspeção. Em função dessa avaliação, as respostas compreendem a aplicação de procedimentos substantivos e podem incluir também testes aos controlos – nos casos em que há indícios que os controlos não são adequados ou os procedimentos substantivos – só por si – forem insuficientes para obter prova de auditoria suficiente e apropriada.

Existe uma relação inversa entre materialidade e risco com consequências ao nível da prova: um nível de materialidade alto, implica um risco baixo, que por sua vez, acarreta uma maior quantidade de prova para fundamentar a opinião de auditoria, e vice-versa.

Os procedimentos de auditoria para obtenção de prova quanto à sua natureza podem ser: procedimentos de avaliação do risco; procedimentos substantivos (que incluem os testes de pormenor – de classes de transações, saldos de conta, e divulgações –, e procedimentos analíticos substantivos); e teste aos controlos. Quanto ao seu tipo compreendem: a confirmação externa; a indagação; a inspeção; a observação; o recálculo; a reexecução; e os procedimentos analíticos substantivos.

O auditor seleciona a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos atendendo aos objetivos de auditoria, à quantidade e tipo de prova disponível, à materialidade e ao nível de risco de auditoria avaliado.

Para além dos procedimentos de obtenção de prova, o auditor, perto do final da auditoria, também recorre a procedimentos analíticos no sentido de formar uma conclusão global sobre se as demonstrações são consistentes com o seu conhecimento da entidade.

A seleção dos procedimentos de auditoria a considerar, bem como, a sua natureza, oportunidade e extensão, depende em parte, do julgamento profissional. O julgamento profissional abrange a aplicação de formação, conhecimento e experiência relevante em matéria de ética e nas áreas de contabilidade e auditoria, por forma, a tomar decisões com fundamento no âmbito do trabalho de auditoria.

O Código de Ética da OROC faculta ao auditor orientações no sentido de identificar ameaças ao cumprimento dos seus princípios fundamentais (integridade, objetividade, competência e zelo profissional, confidencialidade, comportamento profissional), avaliar a importância dessas ameaças (interesse pessoal, auto-revisão, representação, familiaridade, intimidação) e aplicar as devidas salvaguardas para as eliminar ou reduzi-las a um nível tolerável. O referido Código, também identifica fatores que possam comprometer a sua independência (independência da mente e independência na aparência) e faculta orientações no sentido de auxiliar o auditor a assegurar a sua independência.

Os auditores de alto desempenho, de acordo com um estudo dedicado a essa problemática, tendem: (1) a reconhecer a relevância da capacidade de desenvolver uma interação com o cliente combinada, com as suas capacidades profissionais e comportamentos; (2) a estar mais dispostos a aprofundar procedimentos normalizados de auditoria; e (3) a sua atitude é mais proactiva e consideram que os seus resultados dependem do seu esforço pessoal e da sua competência profissional.

4. A Fraude e Evasão Fiscais – Enquadramento Teórico

No presente capítulo procurar-se caracterizar a fraude e evasão fiscais, o seu custo social, bem como, o papel da AT no seu combate no contexto da Inspeção Tributária com recurso à auditoria tributária. Serão também analisados os aspetos éticos inerentes aos técnicos, no âmbito do procedimento tributário.

4.1 Motivação, tipologias e consequências da fraude e evasão fiscais

Relativamente à prática da fraude, em termos genéricos Albrecht, Albrecht, Albrecht e Zimbelman (2009: 33), referem que existem três elementos chave que determinam a fraude: a pressão, a oportunidade e a racionalização – o denominado triângulo da fraude. No que respeita à fraude fiscal o Relatório de combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras (2012:52) identifica o contexto que pode levar os contribuintes a cometer atos de fraude e evasão fiscais:

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

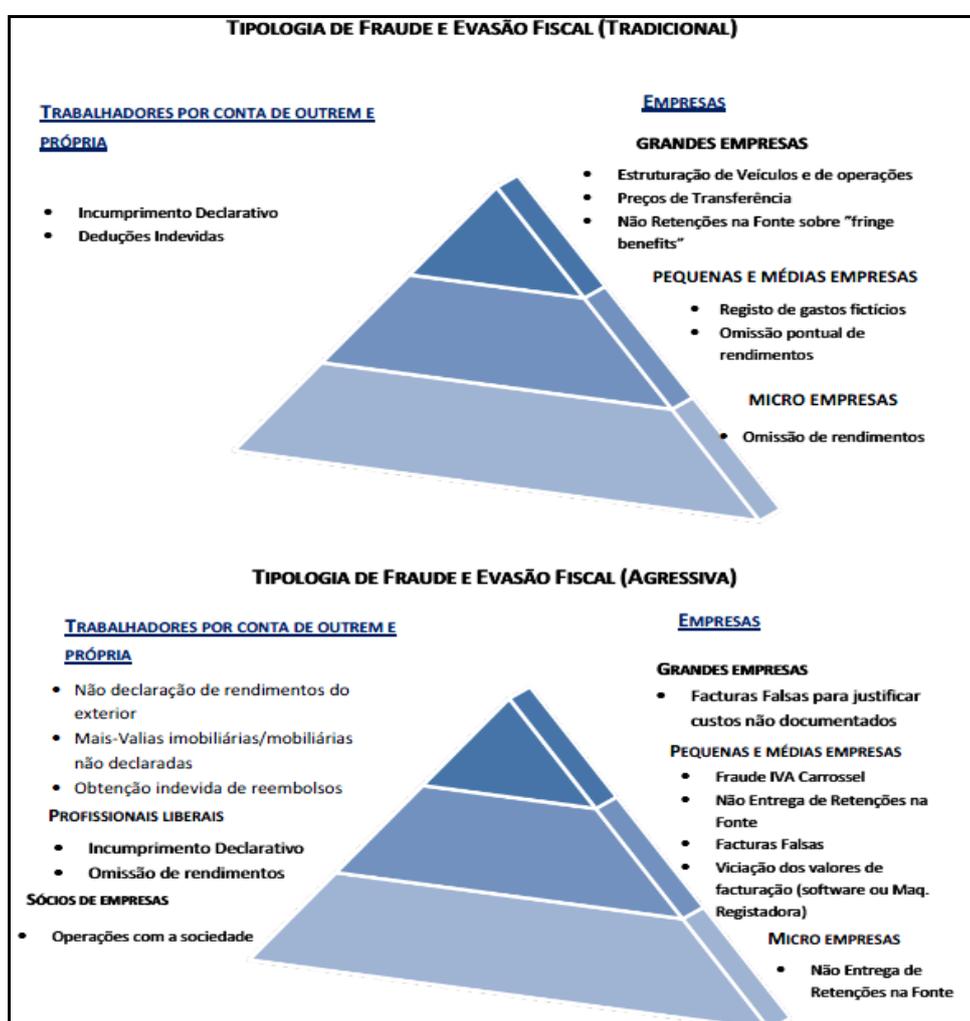
Oportunidade: Circunstâncias que propiciam a oportunidade de provocar erros materiais nas declarações ou resultados fiscais;

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

A fraude e evasão fiscais, de acordo com Pereira (2011: 436 a 438), poderão ser categorizadas em causas políticas, económicas, psicológicas e técnicas, sendo que: as causas políticas respeitam ao facto da fuga aos impostos ser motivada por razões políticas, como o cidadão percecionar que não existe uma verdadeira igualdade perante o fisco em relação a todos os cidadãos – ou seja, não existe uma verdadeira equidade fiscal e/ou discordância ou incompreensão da política fiscal ou da forma como os gastos públicos são efetuados, factos que levam o contribuinte a assumir que, segundo o seu ponto de vista, existe legitimidade para a fuga; as causas económicas respeitam ao facto do contribuinte analisar se os benefícios retirados com fuga compensam os inconvenientes inerentes à possibilidade de ser descoberto; as causas psicológicas, respeitam à atitude do indivíduo, relativamente à fuga, por ex. não lhe parecer uma conduta reprovável ou parecer até

aceitável ou digna de admiração – as causas psicológicas também são condicionadas pela envolvente social, ou seja, nos casos em que se verifica indulgência/tolerância social perante a sua prática pode não parecer censurável; e as causas técnicas respeitam a fatores técnicos como a complexidade ou a instabilidade do sistema fiscal que o podem tornar permeável a fugas.

O Relatório de atividades desenvolvidas salienta ainda (2012:60) que a fraude não é um fenómeno estático dada a evolução, permanente da economia, surgem constantemente novas modalidades. A Figura 3.1, infra apresentada, contrapõe tipologias de fraude e evasão consideradas tradicionais com tipologias mais agressivas



Fonte – Relatório de atividades desenvolvidas – Combate à fraude e à evasão fiscais e aduaneiras (2012:61)

Figura 4.1 – Tipologia da fraude e evasão fiscais

As condutas de fraude e evasão fiscais são suscetíveis de configurar contraordenações fiscais previstas no arts. 113.º a 127.º do RGIT ou, em casos mais gravosos, crimes

tributários comuns previstos nos arts. 87.º a 91.º e crimes fiscais previstos nos arts. 103.º a 105.º do RGIT.

A fraude e evasão fiscais não constituirão qualquer problema para os seus perpetradores (exceto nos casos em que são detetados e punidos) pois, em última análise, quem suporta o seu custo é o cidadão cumpridor, como ilustra Pereira (2011: 447)

O princípio é simples: a evasão e a fraude não podem diminuir o montante total de receitas que o Estado necessita e, então, para o obter subcarregam-se os contribuintes cumpridores – os “tansos” do sistema fiscal – para compensar o que não é possível obter dos não cumpridores.

4.2 O Custo social da fraude e evasão fiscais

Experimente dizer a um grego ou a um italiano que, na vida, as únicas certezas são a morte e o pagamento de impostos e provavelmente eles irão rir – e não é porque acreditem na imortalidade... Este mote, em tom irónico, iniciava um artigo na revista *The Economist* de agosto de 2010, subordinada ao tema «Southern Europe will have trouble increasing its tax take». O artigo em causa colocava Portugal na quarta posição, de entre os países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico, com os maiores índices de economia paralela – que em 2010 poderá ter representado 20% do Produto interno bruto. Na referida lista, a preceder a Portugal encontravam-se a Grécia, a Itália e a Espanha – respetivamente na 1.ª, 2.ª e 3.ª posição.

Constata-se pois que, a nível nacional, a fraude e evasão fiscais têm um carácter expressivo e subtraem meios financeiros que deveriam ser canalizados para a “...satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza», cfr. estabelece a Constituição da República Portuguesa, no seu art. 113.º. – ao enunciar os objetivos do sistema fiscal. Atendendo ao nível da economia paralela acima referido, e, considerando-o diretamente proporcional ao imposto que ficou por arrecadar, se se considerar que a receita fiscal total no ano de 2010 foi de 59.595 milhões de euros (de acordo com as Estatísticas das Receitas Fiscais do Instituto Nacional de Estatística), verifica-se que o custo social da fraude e evasão fiscais no ano em causa poderá ter ascendido a cerca de 14.900 milhões de euros.

4.3 A Autoridade Tributária e Aduaneira

A Autoridade Tributária e Aduaneira foi criada por força do Decreto-Lei n.º 118/2011 de 15 de novembro, através da fusão da Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC), Direção-Geral dos Impostos (DGCI) e Direção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros (DGITA). Nos termos do art. 1.º, do referido diploma a AT é um serviço na administração direta do Estado, com autonomia administrativa. Quanto à sua missão, o n.º 1 do art. 2.º, estatui o seguinte:

A AT tem por missão administrar os impostos, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos, bem como exercer o controlo da fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional, para fins fiscais, económicos e de proteção da sociedade, de acordo com as políticas definidas pelo Governo e o Direito da União Europeia.

Para prossecução da sua missão a AT tem diversas atribuições, nos termos do n.º 2 do art. 2.º, entre as quais as que constam na al. b):

Exercer a ação de inspeção tributária e aduaneira, garantir a aplicação das normas a que se encontram sujeitas as mercadorias introduzidas no território da União Europeia e efetuar os controlos relativos à entrada, saída e circulação das mercadorias no território nacional, prevenindo, investigando e combatendo a fraude e evasão fiscais e aduaneiras e os tráficos ilícitos, no âmbito das suas atribuições.

Assim, na sequência da atribuição acima referida, subseqüentemente, analisar-se-á o enquadramento da Inspeção Tributária na AT e o procedimento de inspeção tributária.

4.3.1 O enquadramento institucional da Inspeção Tributária

A estrutura nuclear da AT encontra-se regulamentada e definida na Portaria n. 320-A/2011, de 30 de dezembro. Assim, de acordo com o art. 1.º da Portaria em causa, as unidades orgânicas da AT integram, nos serviços centrais: as Direções de serviços, Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros e as Unidades dos grandes contribuintes; e nos serviços desconcentrados: as Direções de finanças e alfândegas.

A atividade de Inspeção Tributária é coordenada, a nível central, pela Direção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária (DSPCIT).

A atividade operacional da Inspeção Tributária desenvolve-se ao nível dos serviços centrais – na Direção de Serviços de Investigação da Fraude e de Ações Especiais

(DSIFAE) e na Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC); e ao nível dos serviços regionais: nas diversas Direções de Finanças do território nacional continental e do arquipélago dos Açores.

As competências da DSPCIT, previstas no art. 19.º da Portaria n.º 320-A/2011, assentam genericamente na conceção e planeamento das políticas no domínio do exercício da ação de inspeção tributária e aduaneira. De entre as diversas competência realçam-se as previstas na als. d) e e) do n.º 2:

- a) Promover programas de inspeção, tendo em vista áreas de risco previamente identificadas e elaborar os respetivos manuais a usar pelas diferentes unidades orgânicas com competências de inspeção tributária e aduaneira;
- b) Definir procedimentos técnicos de inspeção a adotar pelas diferentes unidades orgânicas com competências de inspeção e pesquisar temas, assuntos e questões relevantes para a respetiva intervenção;

As competências genéricas da DSIFAE, previstas no art. 21.º da Portaria em causa, assentam na preparação e desenvolvimento de ações estratégicas de combate à fraude e evasão tributárias, e na asseguaração da articulação e colaboração com outras entidades com competências inspetivas. Em termos operacionais, e no âmbito das suas atribuições, compete ainda ao órgão em causa:

Apurar a situação tributária dos contribuintes, em particular na averiguação de denúncias ou participações e na obtenção de provas relativamente a eventuais crimes tributários, quando existam indícios de evasão e fraude tributárias, por omissão de declarações, inexistência, viciação ou ocultação da contabilidade, de documentos ou de outros elementos de suporte de fatos tributários presumivelmente ocorridos;

As competências genéricas da UGC, previstas no art. 34.º da Portaria em causa, assentam no domínio da gestão tributária e das relações com os contribuintes que lhe sejam atribuídos e exerce relativamente aos mesmos a ação de inspeção tributária e de justiça tributária. No que concerne a ação de inspeção tributária, a al. j) do n.º 2 do artigo em causa, refere que na sequência dessas ações deverão ser realizados «...procedimentos de inspeção à contabilidade dos contribuintes, com recurso a técnicas de auditoria, confirmando a veracidade das declarações efetuadas, por verificação substantiva dos documentos de suporte;».

As Direções de Finanças, entre outras competências possuem, nos termos da al. i) do n.º 1 do art. 36.º, atribuições em matéria de inspeção tributária que passam por assegurar as

atividades relacionadas com a inspeção tributária, desenvolvendo os procedimentos de investigação das irregularidades fiscais, de prevenção e combate à fraude e evasão fiscais que lhes sejam cometidas.

4.3.2 O enquadramento funcional da Inspeção Tributária

O objetivo do procedimento de inspeção tributária é a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e, também, a prevenção das infrações tributárias, cfr. art. 2.º RCPIT.

O procedimento de inspeção é norteado pelos princípios da verdade material, da proporcionalidade do contraditório e da cooperação previstos, respetivamente, nos arts.6.º, 7.º, 8.º e 9.º do RCPIT. De acordo com os referidos princípios, o procedimento inspetivo deverá: ser orientado para a descoberta da verdade (princípio da verdade material); ser conduzido para que as ações integradas no seu âmbito sejam adequadas e proporcionais aos seus objetivos; obedecer ao contraditório (pormenorizado infra); e reger-se pelo dever mútuo de cooperação entre inspeção tributária, sujeitos passivos e demais obrigados tributários.

Com fundamento no princípio do contraditório, e nos termos dos arts. 60.º e 62.º do RCPIT, quando concluída a prática dos atos de inspeção e caso se apurem factos tributários desfavoráveis à entidade inspecionada, a mesma deverá ser notificada das conclusões do procedimento - mediante um relatório onde conste a identificação e sistematização dos factos detetados e a sua qualificação jurídico-tributária - para que se possa pronunciar relativamente aos factos que lhe são imputados, antes de concluído o procedimento – cfr, referem Alves e Martins (2008: 123), «o contribuinte participa na fase de audição prévia do procedimento de inpeção, na formação da decisão. O objetivo é fazer com que o contribuinte inspecionado seja um participante na decisão que lhe diz respeito».

No que respeita aos seus fins, nos termos do art. 12.º do RCPIT, em termos genéricos, o procedimento inspetivo pode ser de confirmação ou verificação – quando respeita à confirmação ou verificação do cumprimento das obrigações tributárias ou de informação quando respeita à confirmação dos deveres legais de informação.

4.4 A auditoria tributária

O conteúdo funcional da inspeção tributária abrange uma multiplicidade de tarefas que obrigam a níveis elevados de especialização, conforme refere Canedo [et al.] (2007:9):

A grande diversidade e complexidade das matérias que devem constituir as competências de atuação da inspeção tributária – contabilidade, auditoria, impostos e processo tributário, contraordenacional e criminal, entre outras – obrigam a um trabalho multidisciplinar que exige elevados níveis de especialização.

Nos termos do art. 44.º do RCPIT, o procedimento de inspeção é previamente preparado, programado e planeado. A programação e planeamento incluem a sequência das diligências da inspeção atendendo aos seus prazos de realização e a evolução previsível do procedimento.

De acordo com Canedo [at. al] (2007: 10 e 11), o modelo operacional da inspeção tributária com vista à prossecução dos seus objetivos, divide-se nas seguintes funções principais: análise declarativa, investigação da fraude, prospeção e auditoria. No que concerne à função de auditoria referem que os seus objetivos são:

A auditoria tributária tem como objetivo a análise de contabilidades organizadas, através da verificação substantiva dos elementos de suporte (livros, registos e documentos), com recurso a técnicas próprias, tendo em vista a validação dos atos declarativos e a sua correspondência às transações efetivamente praticadas e à situação económica e patrimonial dos contribuintes.

O processo de inspeção/auditoria, de acordo com Canedo [at. al] (2007: 2), integra 3 fases o planeamento, execução e o relato que se caracterizam no Quadro 4.1.

Quadro 4.1 – O processo de inspeção/auditoria tributária

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

Fonte – Adaptado de Canedo [et al.] (2007:2)

Na fase de avaliação do risco de incumprimento fiscal correspondente à identificação de riscos específicos, o técnico recorre a procedimentos analíticos como refere Canedo [et. al] «[a] análise global da coerência dos registos contabilísticos e fiscais e a identificação dos riscos específicos decorrentes dessa análise é efetuada através de uma revisão analítica global à informação financeira e fiscal.». Verifica-se pois que o processo é direcionado para a obtenção de prova, que permitirá fundamentar as conclusões da inspeção de facto e de direito – cfr. art. 62.º do RCPIT.

A questão da materialidade, nos termos em que é colocada na auditoria financeira, não se coloca no âmbito da auditoria tributária executada no contexto do procedimento de inspeção – como se verifica no Quadro 3.1.

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

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

- a) Inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade ou declaração, falta ou atraso de escrituração dos livros e registos ou irregularidades na sua organização ou

execução quando não supridas no prazo legal, mesmo quando a ausência desses elementos se deva a razões acidentais;

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

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

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

Face ao referido, e dado que não se coloca a questão da materialidade, a determinação da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria a adotar no âmbito de uma auditoria tributária, no contexto do procedimento de inspeção, derivam da avaliação do risco de incumprimento fiscal e deverão atender aos objetivos de auditoria tributária previamente estabelecidos.

O recurso a procedimentos de auditoria financeira nos atos de inspeção/auditoria tributária encontra-se legitimado na lei através do art. 57.º do RCPIT. De acordo com o artigo em causa, «Nos atos de inspeção podem ser utilizadas, quando aplicável, as técnicas de auditoria contabilística.». Conforme se verifica, embora seja lícito o recurso a técnicas (que no contexto do estatuído se entende como procedimentos) de auditoria financeira, a lei é omissa quanto à fonte desses procedimentos.

Para a prossecução dos fins do procedimento – como já verificado consistem na observação das realidades tributárias, na comprovação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias – o art. 29.º do RCPIT prevê as prerrogativas da inspeção tributária:

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

b) Proceder à inventariação física e avaliação de quaisquer bens ou imóveis relacionados com a atividade dos contribuintes, incluindo a contagem física das

existências, da caixa e do imobilizado, e à realização de amostragens destinadas à documentação das ações de inspeção;

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

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

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

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

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

Considera-se que as referidas prerrogativas constituem o fundamento legal que permite o recurso, legítimo, a procedimentos de auditoria externa.

4.5 O Inspetor Tributário – Requisitos éticos

O RCPIT, na sua parte I e título II dedica o capítulo II – que abrange os art.s 20.º a 22.º – a disposições sobre Garantias da Imparcialidade. Essas garantias abrangem incompatibilidades específicas,

O art. 20.º respeita a incompatibilidades específicas e refere que os funcionários da inspeção tributária, sem prejuízo da sujeição a incompatibilidades aplicáveis aos funcionários da Direção-Geral dos Impostos em geral, estão sujeitos a incompatibilidades específicas – que constituem um impedimento à execução do procedimento, por parte do inspetor, pelo que deverão ser comunicadas ao seu superior hierárquico no prazo de 3 dias úteis após a nomeação para o procedimento de inspeção.

Face a essas incompatibilidades, o inspetor encontra-se impedido de participar em procedimentos de inspeção de confirmação ou de verificação que incidam sobre: O

cônjuge, parente ou afim em linha reta ou colateral até ao 3º grau, pessoa com quem vivam ou tenham vivido em economia comum; entidades, em quem as pessoas anteriormente mencionadas detenham participação social ou desempenhem funções como ROC, técnicos oficiais de contas/responsáveis pela escrita ou gerentes (ou cargo equiparado); sociedades em que, eles próprios, detenham participação no capital social; entidades a quem tenham prestado serviços nos cinco anos anteriores ao do início da ação de inspeção; entidades que tenham intentado ação judicial contra si, antes do início da inspeção;

O inspetor encontra-se também impedido de participar em ações de inspeção que visem a prestação de informação factual em processos de reclamação, impugnação ou recurso de quaisquer atos da administração tributária em que tenham tido intervenção.

O art. 21.º respeita a deveres acessórios e refere que, no decurso do procedimento de inspeção tributária, os funcionários devem atuar com especial prudência, cortesia, serenidade e discrição.

O art. 22.º respeita ao dever de sigilo e refere que os funcionários da inspeção tributária encontram-se vinculados ao dever de sigilo relativamente ao procedimento da inspeção tributária em que intervenham. Esse dever significa que devem manter um rigoroso sigilo sobre os factos relativos à situação tributária da entidade inspecionada.

Para além da entidade inspecionada, o dever abrange quaisquer entidades e outros elementos de natureza pessoal ou confidencial que tenham conhecimento no âmbito das suas funções. O dever de sigilo não cessa com o termo das funções.

O dever de sigilo não prejudica os deveres legais de comunicação a outras entidades públicas de factos apurados na inspeção tributária – porém, nesses casos, o dever de sigilo é extensíveis as essas entidades.

4.6 Síntese: A fraude e evasão fiscais

A fraude e evasão fiscais podem ser motivadas por causas políticas, económicas, psicológicas e técnicas; a tipologia da fraude e evasão fiscais é dinâmica e acompanha a evolução da economia. No ano de 2010, o custo social da fraude e evasão fiscais poderá ter ascendido a 14.900 milhões de euros - quantia que, em última análise, foi suportada pelos contribuintes cumpridores.

A AT tem por missão a administração dos impostos em Portugal e é composta por serviços centrais e serviços desconcentrados. Os Serviços de Inspeção Tributária funcionam ao nível dos serviços centrais – onde se incluem a DSPIT, DSIFAE e UGC – e ao nível dos serviços desconcentrados – nas Direções de Finanças.

O procedimento visa a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias. Fundamenta-se nos princípios da verdade material, da proporcionalidade, do contraditório e da cooperação. Quanto aos seus fins, pode ser de confirmação, verificação ou informação. Deve ser previamente preparado, programado e planeado. Pode recorrer à auditoria tributária como forma de atingir os seus fins.

A auditoria tributária pode recorrer, nos termos da lei, a técnicas/procedimentos de auditoria financeira. A auditoria tributária recorre a um processo próprio (que engloba as fases de planeamento, execução e relato) que não contempla a materialidade. O processo é direcionado para a obtenção de prova, que permitirá para fundamentar as conclusões da inspeção de facto e de direito. No âmbito do processo de auditoria tributária, a seleção procedimentos de auditoria é efetuada em função dos objetivos de auditoria que por sua vez são definidos por áreas de risco atendendo à avaliação do risco de incumprimento fiscal. As prerrogativas constituem, eventualmente, a legitimidade legal para o recurso a procedimentos de auditoria financeira.

O técnico, em sede de procedimento inspetivo, está vinculado ao cumprimento de deveres de índole deontológico e ético que procuram garantir a imparcialidade, o sigilo e providenciar orientações comportamentais – deveres acessórios.

5. Os Procedimentos de Auditoria Financeira no Combate à Fraude e Evasão Fiscais – Estudo Empírico

Ao longo da presente dissertação procurou-se demonstrar que os procedimentos de auditoria e seus pressupostos em conformidade com as ISA, são passíveis de serem aplicados no combate à fraude e evasão fiscais, e em tese, defende-se que o recurso aos mesmos contribuiria para um combate à fraude e evasão fiscais mais eficiente, económico e eficaz. Para o efeito de direcionar a processo de investigação nesse sentido, formulou-se a seguinte pergunta partida “Poderá o recurso a procedimentos de Auditoria Financeira contribuir para um combate à fraude e evasão fiscais mais eficiente, económico e eficaz?”.

5.1 Apresentação do estudo empírico

5.1.1 Pressupostos do estudo empírico

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

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

Em matéria de regulação ética e deontológica, considera-se que a realidade da inspeção tributária é, eventualmente, deficitária pois os seus deveres específicos compreendem apenas incompatibilidades específicas, deveres acessórios e dever de sigilo. Se se atender à magnitude da fraude em Portugal, considera-se que a introdução de um código de ética,

que definisse quais os princípios fundamentais que os inspetores devessem observar e providenciasse orientações para detetar ameaças ao cumprimento desses princípios, para avaliar a importância dessas ameaças e aplicar as devidas salvaguardas para as eliminar, seria uma iniciativa bem acolhida por todos.

A acrescentar aos aspetos éticos, em matéria de julgamento profissional, verificou-se que certos comportamentos ou aptidões podem potenciar um desempenho profissional de excelência: (1) reconhecer a relevância da capacidade de desenvolver uma interação com o auditado, combinada com as suas capacidades profissionais e comportamentos; (2) estar mais disposto a aprofundar procedimentos normalizados de auditoria; e (3) atitude mais proactiva e consciência que os resultados dependem do esforço pessoal e da competência profissional. Desconhece-se até que ponto esses comportamentos/vocações são considerados uma valência nos técnicos de inspeção

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

É possível estabelecer um paralelismo entre as prerrogativas e o recurso a procedimentos de auditoria. No Quadro 5.1 procura-se estabelecer essa aproximação ao relacionar as prerrogativas com o recurso a procedimentos de auditoria com o recurso a exemplos, que se procuraram simplificar para uma melhor perceção, de forma a demonstrar a sua utilidade prática.

Quadro 5.1 – Relação entre prerrogativas da inspeção, procedimentos e combate à fraude e evasão fiscais

<p>Prerrogativas (de acordo com o art.29.º, n.º 1 do RCPIT)</p>	<p>Exemplos de objetivos de auditoria tributária e de procedimentos associados para os atingir, no contexto do combate à fraude e evasão fiscais</p>
<p>Examinar quaisquer elementos dos contribuintes que sejam suscetíveis de revelar a sua situação tributária, nomeadamente os relacionados com a sua atividade, ou de terceiros com quem mantenham relações económicas e solicitar ou efetuar, designadamente em suporte magnético, as cópias ou extratos considerados indispensáveis ou úteis.</p>	<p>Objetivo: Comprovação da matéria tributável/imposto declarado.</p> <p>Confirmações externas a clientes e/ou fornecedores, no intuito de validar saldos de contas e transações que influenciam a quantificação da matéria tributável/imposto.</p>
<p>Proceder à inventariação física e avaliação de quaisquer bens ou imóveis relacionados com a atividade dos contribuintes, incluindo a contagem física das existências, da caixa e do imobilizado, e à realização de amostragens destinadas à documentação das ações de inspeção.</p>	<p>Objetivo: Comprovação da matéria tributável/impostos declarados.</p> <p>Inspeção de inventários no final de período, através da sua contagem física, na medida em que os mesmos afetam o resultado através da variação da produção e, consequentemente, refletem-se na quantificação da matéria tributável/impostos declarados.</p>
<p>Aceder, consultar e testar os sistemas informáticos dos sujeitos passivos e, no caso de utilização de sistemas próprios de processamento de dados, examinar a documentação relativa à sua análise, programação e execução, mesmo que elaborados por terceiros.</p>	<p>Objetivo: Detetar áreas de risco de incumprimento fiscal.</p> <p>Testes aos controlos, por ex., uma entidade que utiliza cheques ao portador quando deveria recorrer a cheques cruzados poderá indiciar risco de fraude – pois podem tratar-se de falsos pagamentos para credibilizar faturação falsa relativas a compras ou prestações de relativos inexistentes, no intuito de deduzir indevidamente o Imposto Sobre o Valor Acrescentado e descapitalizar a entidade, dado que dinheiro poderá ser próprio gerente ou em esquemas mais “requintados” por terceiro que posteriormente devolva as quantias levantadas ao balcão mediante “comissão”.</p> <hr/> <p>Objetivo: Comprovação da matéria tributável/impostos declarados.</p> <p>Recálculo: Confirmar os cálculos do contribuinte relativos ao imposto apurado através da aplicação de taxas (como o Imposto Sobre o Valor Acrescentado e as tributações autónomas) através do recálculo.</p>

<p>Consultar ou obter dados sobre preços de transferência ou quaisquer outros elementos associados ao estabelecimento de condições contratuais entre sociedades ou empresas nacionais ou estrangeiras, quando se verifique a existência de relações especiais nos termos do n.º 4 do artigo 58.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.</p>	<p>Objetivo: Detetar áreas de risco de incumprimento fiscal.</p> <p>Indagações a terceiros, em casos de transações entre partes relacionadas, para obter preços de mercado ou necessidade da empresa adquirir certos bens/serviços, no sentido de concluir se as transações obedecerem a condições normais de mercado ou se visaram qualquer outra situação com consequências fraudulentas como, por ex., transmissão de bens de imobilizado que visem diminuir o resultado da adquirente através da posterior depreciação desses bens.</p>
<p>Tomar declarações dos sujeitos passivos, membros dos corpos sociais, técnicos oficiais de contas, revisores oficiais de contas ou de quaisquer outras pessoas, sempre que o seu depoimento interesse ao apuramento dos factos tributários.</p>	<p>Objetivo: Detetar áreas de risco de incumprimento fiscal.</p> <p>Indagação aos gerentes, Técnicos Oficiais de Contas ou ROC, no sentido de adquirir conhecimento da entidade e do seu ambiente.</p>
<p>Controlar, nos termos da lei, os bens em circulação;</p>	<p>Objetivo: Comprovação da matéria tributável/impostos declarados.</p> <p>Procedimento: Inspeção física dos bens em circulação – Confirmar a conformidade entre a quantidade vendida e declarada, para efeitos fiscais, pelo fornecedor e a quantidade efetivamente expedida para o cliente (subfacturação).</p>
<p>Solicitar informações às administrações tributárias, estrangeiras, no âmbito dos instrumentos de assistência mútua e cooperação administrativa internacional.</p>	<p>Objetivo: Comprovação da matéria tributável/impostos declarados.</p> <p>Procedimento: Confirmação externa através do recurso, a congéneres da AT, para confirmar que os rendimentos obtidos no estrangeiro e declarados, que sejam tributados em território nacional, correspondem aos rendimentos, de facto, auferidos (omissão de rendimentos).</p>

Como se procurou demonstrar a obtenção de prova de auditoria no âmbito de uma auditoria tributária e no contexto do combate à fraude e evasão fiscais é passível de aplicação de procedimentos de auditoria, quer para obtenção de prova, quer para deteção de incoerências como parte da metodologia de avaliação do risco de incumprimento fiscal. As vantagens do recurso a procedimentos de auditoria, no âmbito da inspeção tributária, com recurso a um referencial padronizado, como é o caso das ISA, pode traduzir-se, em tese, num combate à fraude e evasão fiscais mais eficiente, económico e eficaz.

5.1.2 Apresentação do estudo empírico

Face ao exposto, o estudo empírico que se pretendeu realizar assentou na recolha de informação junto de todos os responsáveis pelas Divisões dos diversos Serviços operacionais da Inspeção Tributária (identificadas no Apêndice I). Para o efeito elaborou-

se um questionário antecedido de um pequeno texto de apresentação (Anexo I e II). A razão de se optar pelo universo dos responsáveis pelos serviços operacionais de inspeção, deveu-se ao facto de se considerar que seriam as pessoas melhor posicionadas para se pronunciarem sobre o objetivo da investigação, dado que são os responsáveis pela supervisão do trabalho operacional, pela coordenação das equipas de trabalho e conhecem a realidade do terreno.

As questões foram enviadas para todos os e-mails dos todos os responsáveis pelas Divisões de Inspeção Tributária e também para o responsável pela Divisão de Investigação da Fraude e Ações Especiais, no dia 11 de setembro de 2012, a partir do seguinte *e-mail*: 2010150@alunos.iscal.ipl.pt. As respostas obtidas ficaram muito aquém das expectativas, dado que se obtiveram 10 respostas que incluíram uma não-resposta. Assim de 46 respostas possíveis obtiveram-se 9, o que correspondeu a uma taxa de 20%. Ainda assim, adotando uma perspectiva otimista, 3 das 4 divisões que integram os serviços centrais e que aplicam, sistematicamente, procedimentos de auditoria, dado que inspecionam grandes contribuintes ou investigam a fraude e evasão fiscais, figuram entre os respondentes.

5.2 Questões de enquadramento e diagnóstico

No intuito de caracterizar os serviços colocaram-se algumas questões com o propósito de caracterizar o perfil do inspetor tributário, conforme se segue:

- Formação académica dos inspetores

Dado que o julgamento profissional depende da sua capacidade analítica procurou verificar-se qual a formação académica predominante nos técnicos formulando-se a seguinte questão:

“Indique, por área académica, relativamente à sua divisão, a formação dos inspetores/colaboradores:”

- Meios técnicos

A aplicação de procedimentos recorre muitas vezes a meios técnicos, por ex. em situações em que se deve recalcular quantias para validar as declaradas pelo contribuinte ou em casos em que se tem de recorrer a técnicas de amostragem para aplicação de procedimentos a parte da população. Assim, considerou-se necessário averiguar se os inspetores dispõem de meios técnicos, pelo que, se formulou a seguinte questão:

“Os inspetores/colaboradores dispõem de meios técnicos (nomeadamente computadores e programas informáticos) adequados ao desempenho de funções de auditoria tributária?”

- Procedimentos de auditoria

Procurou-se aferir se a prática de aplicação de procedimentos de auditoria era efetuada de forma sistematizada e fundamentada em referencial normativo e se já se encontrava enraizada no âmbito da auditoria tributária. Para verificar tal situação formulou-se a seguinte questão:

“Os inspetores/colaboradores aplicam, de forma sistematizada, procedimentos de auditoria fundamentados em algum referencial ou normativo de auditoria?”

- Planeamento das ações

Como se verificou, o planeamento é uma fase crítica na determinação da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria, pelo que se considerou relevante verificar se os inspetores planeiam as ações de inspeção e documentam esse planeamento. Face ao referido, formulou-se a seguinte questão:

“Os inspetores/colaboradores planeiam devidamente as ações de inspeção e evidenciam esse planeamento em papéis de trabalho?”

- Obtenção de prova

A suficiência e apropriação da prova é uma questão determinante em auditoria e depende da relação entre materialidade e risco. Assim, considerou-se necessário averiguar se os dirigentes consideram que a prova recolhida é persuasiva e se existem instruções para a sua recolha, dado que a questão da suficiência e apropriação de prova não é apenas intuitiva. Dado que o aumento da sua quantidade (desde que cumpra requisitos qualitativos) contribui para a redução do risco, formularam-se as seguintes questões interligadas:

“Os meios de prova recolhidos (cfr. art. 55.º do RCPIT) são suficientes e apropriados às conclusões do procedimento?”

“Quanto à recolha de prova (cfr. art. 55.º do RCPIT):

Existem instruções escritas e sistematizadas para a recolha de prova?

A recolha de prova depende do julgamento profissional do inspetor/colaborador?”

- Referência ao normativo de auditoria no RCPIT

Dado que o procedimento inspetivo rege-se, entre outros, pelo princípio do contraditório, considera-se que se o art. 57.º do RCPIT mencionasse qual o referencial normativo de auditoria vinculativo para o procedimento inspetivo, poderia levar a uma melhor compreensão, por parte do inspecionado, dos princípios subjacentes à aplicação de procedimentos de auditoria para recolha de prova. Face ao exposto formulou-se a seguinte questão:

“Considera que o art. 57.º do RCPIT deveria identificar qual o referencial normativo de auditoria vinculativo para o procedimento inspetivo?”

▪ Aspetos deontológicos

Dado que os inspetores tributários podem sujeitar-se a muitas pressões, por ex. ameaça de intimidação, e dado que a ética é uma dimensão do julgamento profissional, considerou-se relevante averiguar se os inquiridos consideram suficientes as garantias de imparcialidade previstas nos arts. 20.º a 22.º do RCPIT e se consideram necessária a criação de código de ética. Para o efeito formularam-se as seguintes questões:

“Considera que, atendendo às especificidades do Serviço de Inspeção Tributária, as garantias de imparcialidade previstas nos arts. 20.º a 22.º do RCPIT são suficientes?”

e

“Dada a especificidade do Serviço de Inspeção Tributária (cujos profissionais acedem a informação confidencial e podem sujeitar-se a pressões externas, entre outros fatores), consideraria benéfico a criação de um Código de Ética?”

5.3 Competências e atributos profissionais relevantes

Fundamentado no estudo de McKnight e Wright, subordinado ao tema «Characteristics of Relatively High-Performance Auditors» procurou-se construir um conjunto de questões que se consideram relevantes para o julgamento profissional do auditor tributário. Essas questões foram colocadas aos inquiridos através de uma escala ordinal de 1 a 5 – em que 1 correspondia a opinião muito desfavorável e 5 corresponde a opinião muito favorável. As questões foram agrupadas em três categorias distintas:

(1) Capacidade analítica e competência técnica

Nesta dimensão pretendeu-se analisar o grau de importância de atributos que se consideraram chave, que incluíram o pragmatismo, conhecimentos técnicos de

contabilidade (que permitam aferir a validade dos registos contabilísticos e respetivas demonstrações financeiras e respetivos anexos), auditoria (que permita a aplicação de procedimentos de auditoria externa no procedimento inspetivo), direito fiscal (permitem aferir a conformidade da situação tributária da entidade inspecionada relativamente à legislação vigente) e a realização de elevados níveis de correções (relevante dado que as correções significam recuperação de receita, desviada por praticas de fraudulentas/evasivas). Para o efeito formularam-se as questões acerca dos seguintes aspetos:

- a. Desenvolvimento de soluções práticas no decurso do procedimento inspetivo.
- b. Conhecimento técnico de contabilidade.
- c. Conhecimento técnico de auditoria.
- d. Conhecimento técnico de direito fiscal.
- e. Capacidade de análise e decisão atendendo a critérios de custo-benefício.
- f. Níveis elevados de correções.

(2) Compreensão do negócio e da ética fiscal do inspecionado

Nesta dimensão pretendeu-se analisar o grau de importância de atributos que se consideraram chave, na dimensão em análise, como a rigorosa compreensão do negócio, perspicácia para compreender a predisposição e motivações que poderão aumentar o risco de incumprimento fiscal. Para o efeito formularam-se as seguintes questões:

- g. Compreensão precisa do negócio da entidade a inspecionar.
- h. Perceção da ética profissional dos responsáveis pela gestão da entidade inspecionada, relativamente à predisposição para o cumprimento de normas legais (particularmente as fiscais).
- i. Compreensão dos reais objetivos (explícitos ou implícitos) da entidade relativamente a práticas de gestão fiscal, planeamento fiscal abusivo e condutas de fraude e evasão fiscais.

(3) Atitudes e comportamentos profissionais relevantes

Nesta dimensão, pretendeu-se analisar o grau de importância de atributos que se consideraram chave, na dimensão em análise, que incluíram a comunicação escrita (dado que os factos verificados são relatados) a comunicação oral assertiva e autoconfiança dado

que se considera que ambos os atributos são relevantes para, por ex., dissuadir ameaças de intimidação quando participam em ações a entidades fraudulentas, e, responsabilidade e compromisso profissionais pois, considera-se, que podem ser fatores que contribuem positivamente para a integração profissional e para a coesão de equipas de profissionais que trabalham de forma interdependente, formulando-se para o efeito as seguintes questões:

j. Expressão escrita adequada (objetividade, clareza e coerência).

k. Expressão oral adequada (assertividade).

l. Projeção de uma imagem de autoconfiança.

m. Responsabilidade e compromisso profissionais.

5.4 Aplicação de procedimentos de auditoria financeira

Partindo do pressuposto que, por oposição a critérios discricionários, a aplicação de procedimentos sistematizados de auditoria externa, fundamentados em referencial normativo, permite um controlo de qualidade mais efetivo, dado que os responsáveis pelo controlo de qualidade poderão validar os pressupostos da sua aplicação, formulou-se a seguinte questão:

“Considera que o recurso a procedimentos sistematizados de auditoria externa, fundamentados em referencial normativo, poderá contribuir para um controlo de qualidade mais efetivo do procedimento inspetivo?”

As ISA enquanto referencial de auditoria

Partindo do pressuposto que as ISA são utilizadas em vários países e, possivelmente, serão adotadas em Portugal, são criadas por uma equipa composta por profissionais de auditoria e por membros que asseguram a salvaguarda do interesse público e o seu processo de criação é supervisionado pelo PIOB, cujo objetivo é aumentar a confiança dos utentes da informação financeira relativamente às normas, assume-se que cumprem requisitos qualitativos elevados, pelo que se formulou a seguinte questão:

“Considera que as Normas Internacionais de Auditoria (ISA), dado que as mesmas se aplicam subsidiariamente em Portugal e são aceites internacionalmente, poderão constituir o referencial normativo de referência em sede de procedimento inspetivo?”

As ISA enquanto fundamento para a obtenção prova

Partindo do pressuposto que o recurso a procedimentos de auditoria em conformidade com as ISA, por oposição a critérios totalmente discricionários, permite uma melhor sistematização das conclusões do procedimento de inspeção – em conformidade com o art. 62.º do RCPIT, formulou-se a seguinte questão:

“Considera que o recurso a procedimentos/técnicas de auditoria externa, em conformidade com as ISA, poderá contribuir para reduzir o grau de discricionariedade no procedimento inspetivo e permitir, assim, uma melhor salvaguarda do resultado/conclusões do procedimento perante outros intervenientes/interessados (por ex. o sujeito passivo ou os tribunais)?”

As ISA e a economia de recursos

Partindo do pressuposto que o recurso a procedimentos de auditoria em conformidade com as ISA, caso sejam devidamente planeados, permite uma redução do tempo despendido no procedimento e, eventualmente, de recursos (deslocações, custo associado a obter prova, eventualmente, não apropriada, etc.), formulou-se a seguinte questão:

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

O recurso às ISA e a eficiência do procedimento

Partindo do pressuposto que o recurso a procedimentos de auditoria em conformidade com as ISA, caso sejam devidamente planeados, permitirá otimizar os recursos disponíveis, formulou-se a seguinte questão:

“Considera que o recurso a procedimentos/técnicas de auditoria externa no procedimento inspetivo, em conformidade com as ISA, poderá contribuir para o aumento de eficiência do procedimento inspetivo?”

5.4.1 O recurso às ISA e a eficácia do procedimento

Partindo do pressuposto que o recurso a procedimentos de auditoria em conformidade com as ISA, caso sejam devidamente planeados, poderão contribuir para o aumento da eficácia do procedimento inspetivo, formulou-se a seguinte questão:

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

5.5 Apresentação e Discussão de Resultados

No presente capítulo apresentam-se os resultados das questões colocadas aos inquiridos. Para a análise descritiva da informação recorreu-se às ferramentas de estatística descritiva do programa *Excel* versão 2010 da *Microsoft*.

5.5.1 Enquadramento e diagnóstico

Na análise subsequente serão expostos os resultados obtidos nas respostas às questões, colocadas aos inquiridos, relacionadas com enquadramento e diagnóstico.

A formação académica dos inspetores/colaboradores é na grande maioria da área de economia, cerca de 87%, representando a área de direito cerca de 10%, do pessoal afeto á área de inspeção – cfr. Gráfico 5.1.

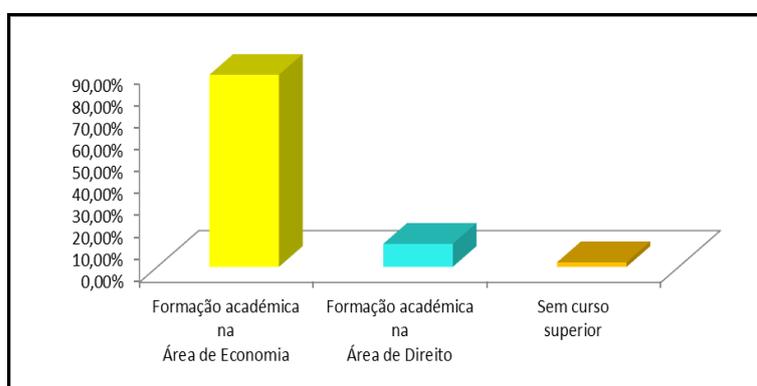


Gráfico 5.1 – Formação académica dos inspetores

A maioria dos inspetores/colaboradores dos serviços de inspeção, 78%, dispõe de meios técnicos (nomeadamente computadores e programas informáticos) adequados ao desempenho de funções de auditoria tributária – cfr. Gráfico 5.2.

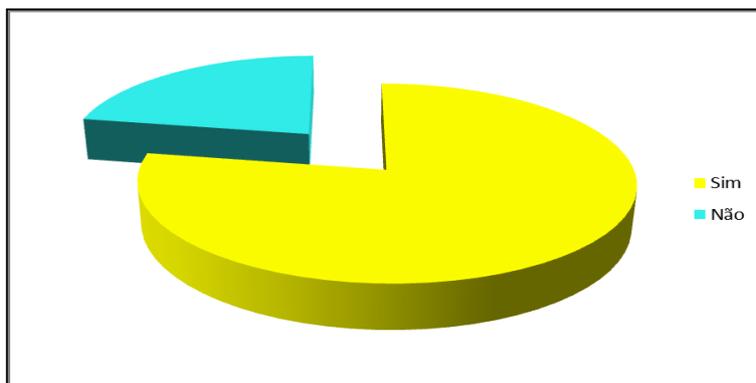


Gráfico 5.2 – Suficiência de meios técnicos

Cerca de 56% dos inspetores/colaboradores não aplicam, de forma sistematizada, procedimentos de auditoria fundamentados em referencial normativo de auditoria, porém 44% recorrem a referenciais como publicações internas (manuais) e a metodologias de auditoria, disponíveis nos sistemas de informação internos da AT – cfr. Gráfico 5.3.

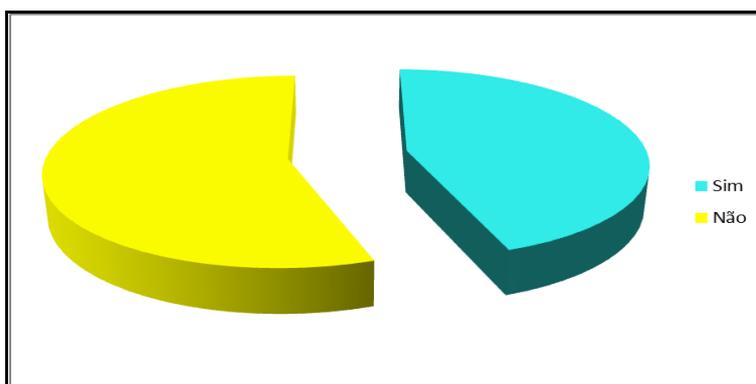


Gráfico 5.3 – Recurso a procedimentos de auditoria fundamentados em referencial normativo

Os inspetores/colaboradores planeiam devidamente as ações de inspeção e evidenciam esse planejamento em papéis de trabalho em todas as ações (44%) ou na maioria delas (44%). Porém, verifica-se que 11% não agem dessa forma – cfr. Gráfico 5.4.

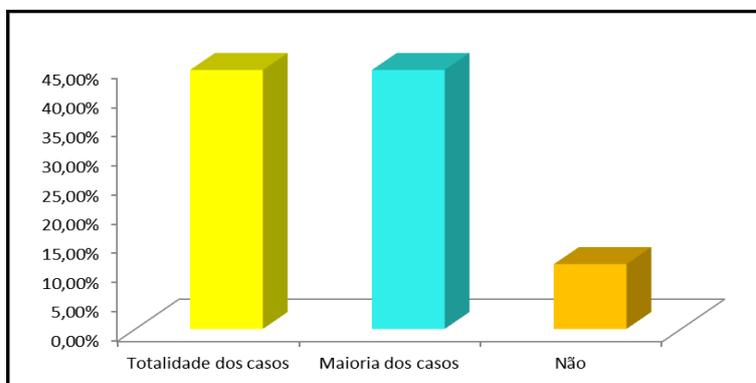


Gráfico 5.4 – Planejamento e evidência do plano em papéis de trabalho, das ações de inspeção

Os meios de prova recolhidos (cfr. art. 55.º do RCPIT) são suficientes e apropriados às conclusões do procedimento na maioria dos casos em 67% e em 22% na totalidade dos casos. Porém verifica-se que em 11% dos casos, a prova recolhida é persuasiva apenas para uma minoria dos casos – cfr. Gráfico 5.5.

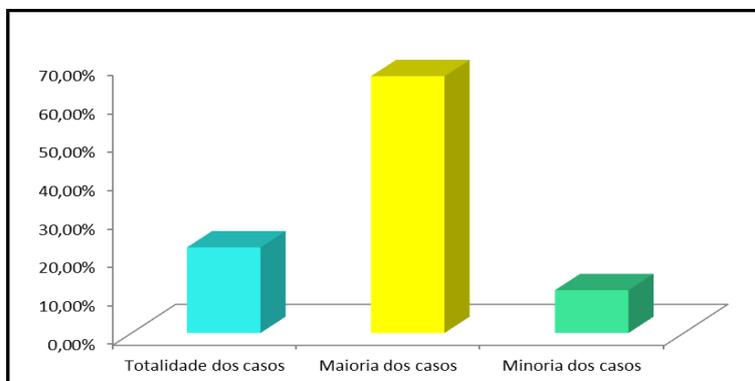


Gráfico 5.5 – Obtenção de prova persuasiva

Quanto aos pressupostos de recolha de prova (cfr. art. 55.º do RCPIT), em cerca de 75% dos casos a recolha de prova depende do julgamento profissional do inspetor/colaborador e nos restantes 25% existem instruções escritas e sistematizadas para essa recolha – cfr. Gráfico 5.6.

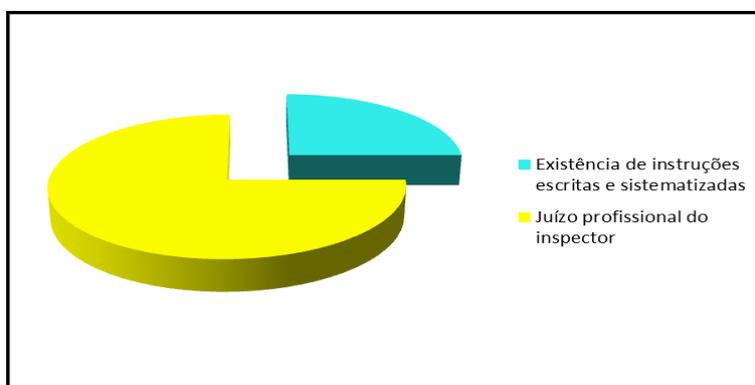


Gráfico 5.6 – Pressupostos da recolha de prova

A maioria dos responsáveis (78%) não considera necessário que o art. 57.º do RCPIT deva identificar qual o referencial normativo de auditoria vinculativo para o procedimento inspetivo, em 11% dos casos foi considerado que essa alusão deveria constar no RCPIT e os restantes 11%, não têm opinião formada sobre o assunto - cfr. Gráfico 5.7.

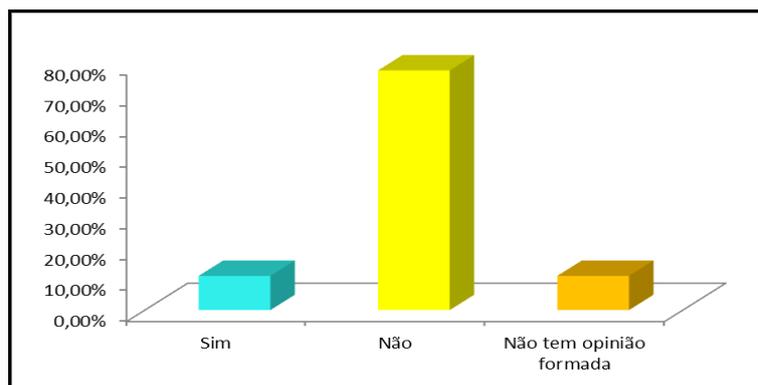


Gráfico 5.7 – Indicação do referencial normativo de auditoria no RCPIT

A maioria dos responsáveis (78%) considera que, atendendo às especificidades do Serviço de Inspeção Tributária, as garantias de imparcialidade previstas nos arts. 20.º a 22.º do RCPIT são suficientes, 11% considera que essas garantias não são suficientes e os restantes 11% não tem opinião formada – cfr. Gráfico 5.6.

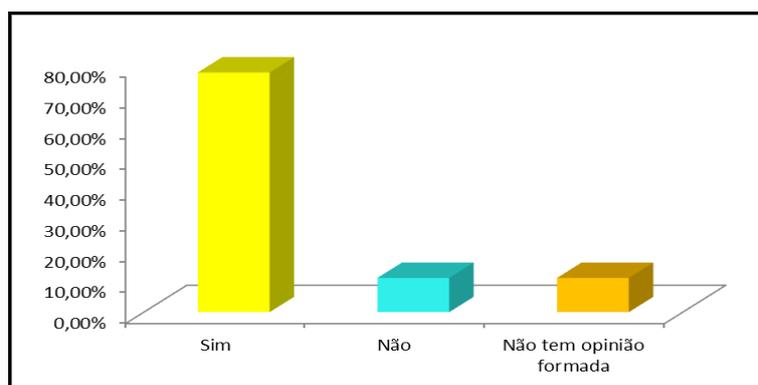


Gráfico 5.8 – Suficiência das garantias de imparcialidade previstas no RCPIT

Dada a especificidade do Serviço de Inspeção Tributária, 56% dos responsáveis consideram benéfico a criação de um Código de Ética, os restantes 44% tem opinião contrária.

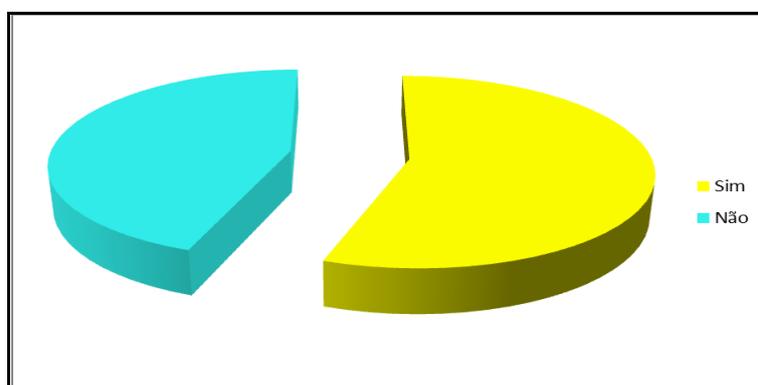


Gráfico 5.9 – Necessidade da criação de um código de ética

5.5.2 Competências e atributos profissionais relevantes

Na análise subsequente serão expostos os resultados obtidos nas respostas às questões, colocadas aos inquiridos, relacionadas com competências e atributos profissionais considerados relevantes para o desempenho dos inspetores tributários.

Na dimensão “Capacidade analítica e competência técnica”, os atributos mais valorizados – com o grau “Muito favorável” na escala ordinal, foram os conhecimentos técnicos de contabilidade e a capacidade de análise e decisão atendendo a critérios custo-benefício, pese embora não ser descurado o pragmatismo, os conhecimentos em direito fiscal e em menor escala os conhecimentos em auditoria. Os níveis de correções não são determinantes, embora sejam importantes se atendermos ao Quadro infra - Quadro 5.2.

Quadro 5.2 – Capacidade analítica e competência técnica

Questão	Muito favorável	Favorável	Neutro	Desfavorável	Total
Conhecimento técnico de contabilidade	77,78%	22,22%	0,00%	0,00%	100%
Capacidade de análise e decisão atendendo a critérios de custo-benefício.	66,67%	22,22%	11,11%	0,00%	100%
Desenvolvimento de soluções práticas para a resolução de problemas/obstáculos encontrados no decurso do procedimento inspetivo.	55,56%	33,33%	11,11%	0,00%	
Conhecimento técnico de direito fiscal	55,56%	33,33%	11,11%	0,00%	100%
Conhecimento técnico de auditoria	44,44%	55,56%	0,00%	0,00%	100%
Níveis elevados de correções.	0,00%	55,56%	22,22%	22,22%	100%

Na dimensão “Compreensão do negócio e da ética fiscal do inspecionado”, o atributo mais valorizado – com o grau “Muito favorável” na escala ordinal, foi o atributo “Compreensão dos reais objetivos (explícitos ou não) da entidade relativamente a práticas de gestão fiscal, planeamento fiscal abusivo e condutas de fraude e evasão fiscais” – cfr. Quadro 5.3.

Quadro 5.3 – Compreensão do negócio e da ética fiscal do inspecionado

Questão	Muito favorável	Favorável	Neutro	Desfavorável	Total
Compreensão dos reais objetivos (explícitos ou não) da entidade relativamente a práticas de gestão fiscal, planeamento fiscal abusivo e condutas de fraude e evasão fiscais.	77,78%	22,22%	0,00%	0,00%	100,00%
Compreensão precisa do negócio da entidade a inspecionar.	55,56%	33,33%	11,11%	0,00%	100,00%
Perceção da ética profissional dos responsáveis pela gestão da entidade inspecionada, relativamente ao cumprimento de normas legais (particularmente as fiscais).	55,56%	33,33%	11,11%	0,00%	100,00%

Na dimensão “Atitudes e comportamentos profissionais relevantes”, o atributo mais valorizado – com o grau “Muito favorável” na escala ordinal, foi o atributo “Responsabilidade e compromisso profissionais.” – cfr. Quadro 5.4.

Quadro 5.4 – Atitudes e comportamentos profissionais relevantes

Questão	Muito favorável	Favorável	Neutro	Desfavorável	Total
Responsabilidade e compromisso profissionais.	88,89%	11,11%	0,00%	0,00%	100,00%
Expressão escrita adequada (objetividade, clareza e coerência)	55,56%	44,44%	0,00%	0,00%	100,00%
Expressão oral adequada (assertividade).	44,44%	55,56%	0,00%	0,00%	100,00%
Projeção de uma imagem de autoconfiança.	33,33%	55,56%	11,11%	0,00%	100,00%

5.5.3 Aplicação de procedimentos de auditoria financeira

Na análise subsequente serão expostos os resultados obtidos nas respostas às questões, colocadas aos inquiridos, relacionadas com aplicação de procedimentos de auditoria financeira previstas nas ISA.

A maioria dos inquiridos (77,8%) considera que o recurso a procedimentos sistematizados de auditoria externa, fundamentados em referencial normativo, poderá contribuir para um

controlo de qualidade mais efetivo do procedimento inspetivo. Dos restantes, 11,1% têm opinião contrária e 11,1% não têm opinião formada – cfr. Gráfico 5.10.

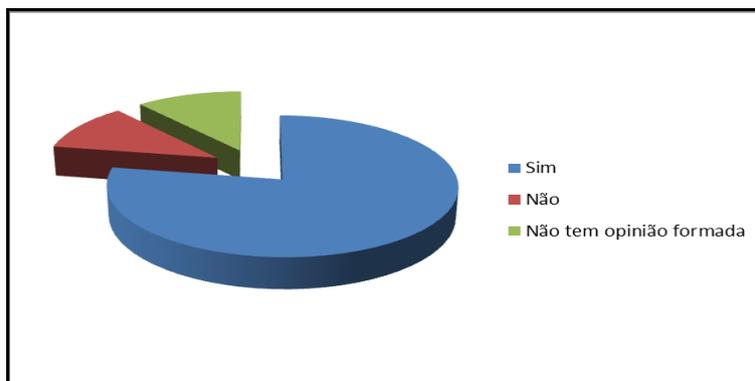


Gráfico 5.10 – Procedimentos de auditoria e controlo de qualidade

A maioria dos responsáveis (66,7%), considera que as Normas Internacionais de Auditoria (ISA), dado que as mesmas se aplicam subsidiariamente em Portugal e são aceites internacionalmente, poderão constituir o referencial normativo de referência em sede de procedimento inspetivo, 22,2% têm a opinião contrária e os restantes 11,1% não têm opinião formada – cfr. Gráfico 5.11.

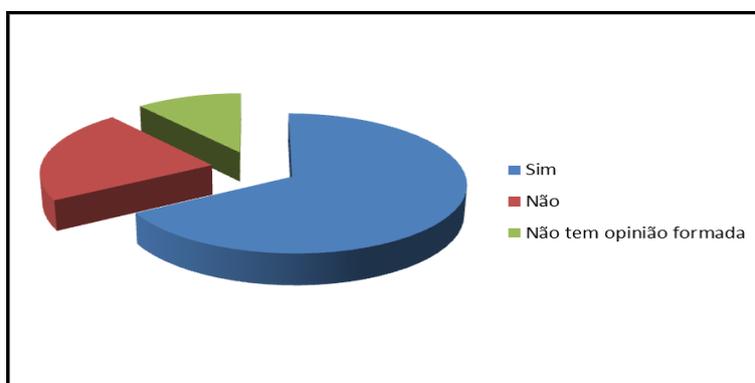


Gráfico 5.11 – As ISA enquanto referencial de auditoria

A maioria dos inquiridos, cerca de 55,6%, considera que o recurso a procedimentos/técnicas de auditoria externa, em conformidade com as ISA, poderá contribuir para reduzir o grau de discricionariedade no procedimento inspetivo e permitir, assim, uma melhor salvaguarda do resultado/conclusões do procedimento perante outros intervenientes/interessados (por ex. o sujeito passivo ou os tribunais). Os restantes 44,4% têm opinião contrária – cfr. Gráfico 5.12.

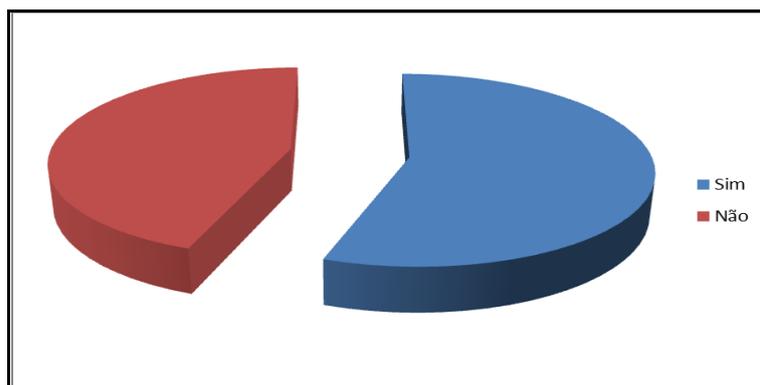


Gráfico 5.12 – As ISA enquanto fundamento para a obtenção prova

A maioria dos inquiridos, cerca de 55,6%, considera que o recurso a procedimentos/técnicas de auditoria externa no procedimento inspetivo, em conformidade com as ISA, não poderá contribuir para a economia de recursos afetos ao procedimento inspetivo, enquanto os restantes 44,4% têm opinião contrária – cfr. Gráfico 5.13.

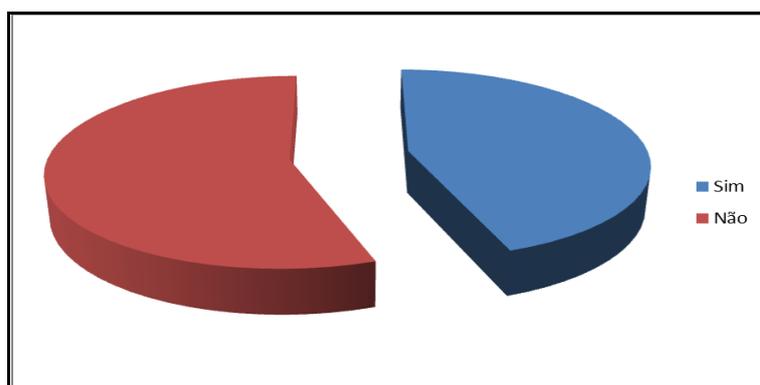


Gráfico 5.13 – As ISA e a economia de recursos

A maioria dos inquiridos, cerca de 66,7%, considera que o recurso a procedimentos/técnicas de auditoria externa no procedimento inspetivo, em conformidade com as ISA, poderá contribuir para o aumento de eficiência do procedimento inspetivo, havendo 33,3% com opinião contrária – cfr. Gráfico 5.14.

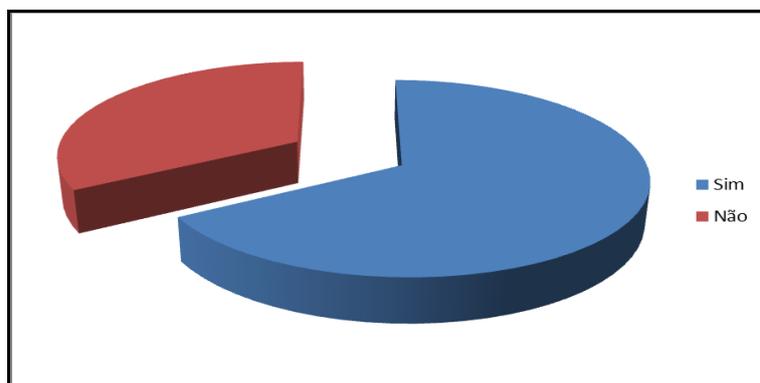


Gráfico 5.14 – As ISA e a eficiência do procedimento

A maioria dos responsáveis, 55,56%, considera que o recurso a procedimentos/técnicas de auditoria externa, em conformidade com as ISA, não poderá contribuir para um combate à fraude e evasão fiscais mais eficaz, 33,3% têm a opinião contrária e os restantes 11,1% não têm opinião formada – cfr. Gráfico 5.15.

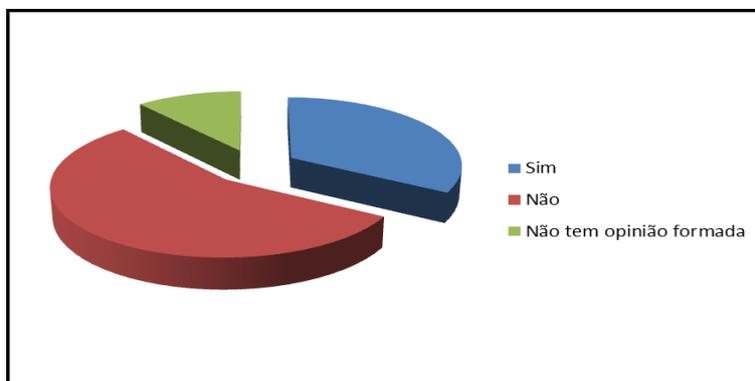


Gráfico 5.15 – As ISA e a eficácia do procedimento

5.5.4 Discussão dos resultados

Enquadramento e diagnóstico

A formação dos inspetores é predominantemente da área de economia, dispõem de meios técnicos (nomeadamente computadores e programas informáticos) adequados ao desempenho de funções de auditoria tributária. Não aplicam, de forma sistematizada, procedimentos de auditoria fundamentados em referencial normativo de auditoria. Os inspetores/colaboradores planeiam devidamente as ações de inspeção e evidenciam esse planeamento em papéis de trabalho. Os meios de prova recolhidos (cfr. art. 55.º do RCPIT) são suficientes e apropriados às conclusões do procedimento inspetivo. A recolha de prova depende do julgamento profissional do inspetor/colaborador.

Os responsáveis, pelos serviços operacionais não consideraram necessário que o art. 57.º do RCPIT deva identificar qual o referencial normativo de auditoria vinculativo para o procedimento inspetivo. Consideraram que, atendendo às especificidades do Serviço de Inspeção Tributária, as garantias de imparcialidade previstas nos arts. 20.º a 22.º do RCPIT seriam suficientes, mas ao mesmo tempo, consideraram benéfico a criação de um Código de Ética.

Competências e atributos profissionais relevantes

- (1) Capacidade analítica e competência técnica

Na dimensão “Capacidade analítica e competência técnica”, os responsáveis consideraram muito relevantes os seguintes atributos:

- Conhecimento técnico de contabilidade.
- Capacidade de análise e decisão atendendo a critérios de custo-benefício.
- Desenvolvimento de soluções práticas para a resolução de problemas/obstáculos encontrados no decurso do procedimento inspetivo.
- Conhecimento técnico de direito fiscal.

Nesta dimensão, nenhum dos responsáveis considerou o atributo “Conhecimentos de auditoria”, muito relevante.

(2) Compreensão do negócio e da ética fiscal do inspecionado

Na dimensão “Compreensão do negócio e da ética fiscal do inspecionado”, os responsáveis consideraram muito relevantes o seguinte atributo:

- Compreensão dos reais objetivos (explícitos ou não) da entidade relativamente a práticas de gestão fiscal, planeamento fiscal abusivo e condutas de fraude e evasão fiscais.

(3) Atitudes e comportamentos profissionais relevantes

Na dimensão “Atitudes e comportamentos profissionais relevantes”, os responsáveis consideraram muito relevantes os seguintes atributos:

- Responsabilidade e compromisso profissionais;
- Expressão escrita adequada (objetividade, clareza e coerência).

Aplicação de procedimentos de auditoria financeira

Os responsáveis consideraram que o recurso a procedimentos sistematizados de auditoria externa, fundamentados em referencial normativo, poderá contribuir para um controlo de qualidade mais efetivo do procedimento inspetivo.

Consideraram que as ISA, de aplicação subsidiária em Portugal e sendo aceites internacionalmente, poderão constituir o referencial normativo de referência em sede de procedimento inspetivo.

Referiram que o recurso a procedimentos/técnicas de auditoria externa, em conformidade com as ISA, poderia contribuir para reduzir o grau de discricionariedade no procedimento inspetivo e permitir, assim, uma melhor salvaguarda do resultado/conclusões do procedimento perante outros intervenientes/interessados (por ex. o sujeito passivo ou os tribunais)

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

Afirmaram que o recurso a procedimentos/técnicas de auditoria externa no procedimento inspetivo, em conformidade com as ISA, poderá contribuir para o aumento de eficiência do procedimento inspetivo.

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

Apreciação crítica

Atendendo a que os inspetores/colaboradores planeiam devidamente as ações de inspeção e evidenciam esse planeamento em papéis de trabalho, os meios de prova recolhidos são suficientes e apropriados às conclusões do procedimento inspetivo e a recolha de prova depende do julgamento profissional do inspetor/colaborador, concluí-se que demonstram possuir capacidade de análise e experiência suficiente, adequadas à implementação da aplicação das ISA ao procedimento inspetivo.

Os responsáveis consideraram suficientes as garantias de imparcialidade previstas no RCPIT, mas, estão recetivos à criação de um Código de Ética. Em simultâneo verifica-se que valorizam as competências determinantes de um desempenho proficiente. Logo, valorizam os fatores determinantes do julgamento profissional, que são críticos para aplicar procedimentos de auditoria fundamentados nas ISA.

Os inquiridos consideraram que as ISA, poderiam constituir o referencial normativo vinculativo para o procedimento inspetivo. E que o recurso a procedimentos de auditoria fundamentados nas ISA constituiria uma melhor salvaguarda do resultado/conclusões do procedimento. O que demonstra que lhes reconhecem valor técnico.

Relativamente às questões centrais do presente estudo os inquiridos consideraram o seguinte:

O recurso a procedimentos/técnicas de auditoria externa no procedimento inspetivo, em conformidade com a ISA não contribuiria para a economia de recursos afetos ao procedimento inspetivo, porém poderia contribuir para o aumento de eficiência do procedimento inspetivo.

O recurso a procedimentos/técnicas de auditoria externa, em conformidade com as ISA, não poderia contribuir para um combate à fraude e evasão fiscais mais eficaz.

Então, face à resposta à questão de partida que direcionou a presente dissertação: “Poderá o recurso a procedimentos de Auditoria Financeira contribuir para um combate à fraude mais eficiente, económico e eficaz?”, verifica-se que apesar de se reconhecerem vantagens no recurso a procedimentos de auditoria externa no que concerne à eficiência, o mesmo não se verifica quanto à economia ou à eficácia (que possivelmente seria a dimensão mais relevante). Atendendo ao exposto será de concluir, que no aspeto global da questão, a resposta apresenta-se negativa, ou seja, o recurso a procedimentos de Auditoria Financeira não contribui para um combate à fraude mais eficiente, económico e eficaz.

6. Conclusão

O processo de auditoria financeira deverá ser cuidadosamente planeado para que se reúna prova de auditoria suficiente e apropriada, e se minimize o custo da sua obtenção, melhorando, assim, a sua eficiência e eficácia. O processo de auditoria é lógico, sistemático e delineado para obter e avaliar a prova de auditoria.

O recurso a procedimentos de auditoria ao longo do processo é determinante: na fase de planeamento aplicam-se procedimentos analíticos preliminares, na fase de execução aplicam-se procedimentos substantivos e podem aplicar-se testes aos controlos, na fase final, para validar a coerência do trabalho efetuado aplicam-se procedimentos analíticos.

Os Estatutos da OROC delimitam o âmbito das funções profissionais do ROC e identificam os seus direitos e deveres, incompatibilidades e impedimentos. O CNSA é o órgão, independente, de supervisão pública da atividade de auditoria e também é responsável pelo seu controlo de qualidade.

A aplicação das ISA carece do julgamento profissional do auditor. As ISA são normas de elevada qualidade que visam aperfeiçoar a qualidade e a consistência da prática de auditoria a nível mundial. As ISA serão, provavelmente, adotadas como referencial normativo de auditoria em Portugal.

O auditor fundamenta a sua opinião de auditoria em prova de auditoria persuasiva, isto é: suficiente e apropriada. A suficiência da prova é determinada pela avaliação do risco de distorção material e pela qualidade dessa prova, segundo alguns autores, a qualidade dos procedimentos de auditoria selecionados também influencia a quantidade de prova a reunir. A apropriação da prova depende da sua fonte.

A materialidade determina a natureza oportunidade e extensão dos procedimentos de avaliação do risco e também dos procedimentos adicionais de auditoria.

A avaliação do risco de distorção material constitui uma base para implementação de respostas aos riscos avaliados. Nessa avaliação o auditor recorre a procedimentos de avaliação do risco. As respostas ao risco avaliado compreendem a aplicação de testes aos controlos e procedimentos substantivos, de forma a obter prova de auditoria suficiente e apropriada.

Os procedimentos de auditoria para obtenção de prova quanto à sua natureza podem ser: procedimentos de avaliação do risco; procedimentos substantivos (que incluem os testes de

pormenor – de classes de transações, saldos de conta, e divulgações –, e procedimentos analíticos substantivos); e teste aos controlos. São também utilizados procedimentos analíticos no sentido de formar uma conclusão global sobre se as demonstrações são consistentes com o seu conhecimento da entidade.

Quanto ao seu tipo compreendem: a confirmação externa; a indagação; a inspeção; a observação; o recálculo; a reexecução; e os procedimentos analíticos substantivos.

O auditor seleciona a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos atendendo aos objetivos de auditoria, à quantidade e tipo de prova disponível, à materialidade e ao nível de risco de auditoria avaliado

A seleção dos procedimentos de auditoria a considerar, bem como, a sua natureza, oportunidade e extensão, depende em parte, do julgamento profissional do auditor. O julgamento profissional abrange a aplicação de formação, conhecimento e experiência relevante em matéria de ética e nas áreas de contabilidade e auditoria, por forma, a tomar decisões com fundamento no âmbito do trabalho de auditoria.

O Código de Ética da OROC faculta ao auditor orientações no sentido de identificar ameaças ao cumprimento dos seus princípios fundamentais, avaliar a importância dessas ameaças e aplicar as devidas salvaguardas para as eliminar ou reduzi-las a um nível tolerável. O referido Código, também identifica fatores que podem comprometer a sua independência (independência da mente e independência na aparência) e faculta orientações no sentido de auxiliar o auditor a assegurar a sua independência.

Os auditores de alto desempenho, de acordo com um estudo dedicado a essa temática, tendem: (1) a reconhecer a relevância da capacidade de desenvolver uma interação com o cliente combinada com as suas capacidades profissionais e comportamentos; (2) a estar mais dispostos a aprofundar procedimentos normalizados de auditoria; e (3) a sua atitude é mais proactiva e consideram que os seus resultados dependem do seu esforço pessoal e da sua competência profissional.

Relativamente à fraude e evasão fiscais, no ano de 2010, o custo social da fraude e evasão fiscais poderá ter ascendido a 14.900 milhões de euros. Essa quantia, em última análise, foi suportada pelos contribuintes cumpridores. A AT tem por missão a administração dos impostos em Portugal e é composta por serviços centrais e serviços desconcentrados. Os Serviços de Inspeção Tributária funcionam ao nível dos serviços centrais – onde se

incluem a DSPIT, DSIFAE e UGC – e ao nível dos serviços desconcentrados – nas Direções de Finanças.

O procedimento inspetivo visa a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias. Pode recorrer-se à auditoria tributária como forma de atingir os seus fins. A auditoria tributária pode recorrer, nos termos da lei, a técnicas/procedimentos de auditoria financeira. A auditoria tributária recorre a um processo próprio que não contempla a materialidade. Assim o nível de materialidade será nulo, pelo que, terá de aplicar procedimentos de auditoria com maior profundidade de forma a obter prova de auditoria suficiente e apropriada.

A seleção procedimentos de auditoria, em auditoria tributária, é efetuada em função dos objetivos de auditoria que por sua vez são definidos por áreas de risco atendendo à avaliação do risco de incumprimento fiscal. As prerrogativas constituem, eventualmente, a legitimidade legal para o recurso a procedimentos de auditoria financeira.

O técnico da inspeção, em sede de procedimento inspetivo, está vinculado ao cumprimento de deveres de índole deontológico e ético que procuram garantir a imparcialidade, o sigilo e providenciar orientações comportamentais – deveres acessórios.

Na fase empírica do estudo procurou-se construir um modelo de análise fundamentado em eventuais semelhanças entre o processo de auditoria financeira e o processo de auditoria tributária. O objetivo do modelo de análise seria de abordar a temática da aplicação dos procedimentos centrando-a no elemento humano, dado que a aplicação de procedimentos de auditoria tem uma forte componente de subjetividade onde o julgamento profissional é uma constante.

Como resultado do estudo, no seu essencial, constatou-se que os inquiridos consideraram que o recurso a procedimentos de auditoria fundamentados nas ISA poderia contribuir para um combate à fraude e evasão fiscais mais eficiente. Porém, não consideraram que a aplicação de procedimentos de auditoria financeira fundamentados nas ISA pudesse contribuir para a economia de recursos ou para o aumento da eficácia no âmbito desse mesmo combate.

Como pontos fortes do presente estudo, considera-se que as matérias que se procuraram abordar, procedimentos de auditoria financeira aplicados ao combate à fraude e evasão fiscais, são aliciantes e a sua relação deverá ser aprofundada. Pois considera-se que um

conhecimento profundo acerca da aplicação de auditoria financeira e da aplicação dos seus procedimentos (conjugado com conhecimentos de contabilidade e fiscalidade) no combate à fraude e evasão fiscais será sempre uma aposta ganha, dado que muitos esquemas fraudulentos recorrem a artifícios contabilísticos para sua dissimulação, que poderão ser mais facilmente detetados com o recurso planeado e sistemático a procedimentos de auditoria.

Como pontos fracos, considera-se que o tema escolhido, embora aliciante, tem uma grande abrangência o que dificulta a análise e poderá originar alguma lateralização. Por outro lado, a fraca aderência ao questionário por parte dos inquiridos, poderá ter originado algum enviesamento entre os resultados e a real sensibilidade do Universo.

Não obstante quaisquer barreiras ou dificuldades, considerou-se muito aliciante e motivador desenvolver a presente dissertação, esperando-se que o mesmo possa constituir um contributo válido para futuras explorações das temáticas ora analisadas.

Referências Bibliográficas

- ALBRECHT, Chad O.; ALBRECHT, Conan C.; ALBRECHT, W. Seteve; ZIMBELMAN, Mark F. – **Fraud Examination**. 3.^a ed. Mason: South-Western Cengage Learning, 2009. ISBN: 0-324-56087-7.
- ALMEIDA, Bruno José M. – **Auditoria e Sociedade, Diferenças de expectativas**. Lisboa: Publisher Team, 2005. ISBN 989-601-013-7.
- ALMEIDA, Bruno José Machado de – **Análise Comparativa das Filosofias de Auditoria** [Em linha]. São Paulo: Revista de Contabilidade & Finanças, vol.16, n.º 37, pp. 85-102, 2005. ISSN 1808-057X. [Consult. 01 Jun. 2012]. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rcf/v16n37/v16n37a07.pdf>
- ALVES, José António Costa; MARTINS, Jesuíno Alcântara – **Manual de Procedimento e de Processo Tributário**. Lisboa: Direção-Geral dos Impostos, 2008. ISBN 978-972-9377-419.
- ARENS, Alvin A.; BEASLEY, Mark S.; ELDER, Randal J. – **Auditing and Assurance Services**. 13.^a ed. New Jersey, EUA: Pearson. 2010. ISBN 978-0-13-245893-1.
- BATISTA DA COSTA, Carlos – **Auditoria Financeira, Teoria e Prática**. 9.^a ed. Lisboa: Rei dos Livros. 2010. ISBN 978-989-8305-11-4.
- BOARD, International Auditing and Assurance Standards – IFAC. Foundations For The Future - 2011 IAASB Annual Report [em linha]. New York: IFAC. (2012). [Consult. 08, Set. 2012]. Disponível em: <<http://viewer.zmags.com/publication/e1e49f2f/#/e1e49f2f/1>
- BOARD, Public Interest Oversight – PIOB. About PIOB. [em linha]. Madrid, [consultado a 15 de agosto de 2012], disponível em: <http://www.ipiob.org/about/what-piob>.
- BORGES, António; RODRIGUES, Azevedo; RODRIGUES, Rogério – **Elementos de Contabilidade Geral**. 25.^a ed. Lisboa: Áreas Editora. 2010. ISBN 978-989-8058-41-06. pp. 155-225.
- CANEDO, J. Morais; GUEDES, Olga; MONTEIRO, Ana C. – **Manual de Auditoria Tributária**. Lisboa: Direção-Geral dos Impostos. 2007.
- COELHO, Carolina Sofia Mesquita – **O Caminho da Revisão de Contas**. Coimbra: Universidade de Coimbra, 2012. Relatório de estágio.
- COHEN, Manuel F. - **The Commission on Auditors' Responsibilities: Report, Conclusions and Recommendations** [em linha]. New York: AICPA. (1978). [Consult. 08, Set. 2012]. Disponível em: <http://c0403731.cdn.cloudfiles.rackspacecloud.com/collection/papers/1970/1978_0101_CohenAuditors.pdf
- CONTAS, Ordem dos Revisores Oficiais de – OROC. **Normas Técnicas Revisão/Auditoria**. [em linha]. Lisboa: OROC, [consult. 20 de Jul.2012] Disponível na internet < URL <http://www.oroc.pt/gca/index.php?id=279>
- CONTAS, Ordem dos Revisores Oficiais de – OROC. **Regime jurídico**. [em linha]. Lisboa: OROC, [consult. 30 de Jul.2012] Disponível na internet < URL <http://www.oroc.pt/gca/index.php?id=70>
- Decreto-Lei n.º 1/72, D.R. I Série. 1 (03-01-1972) 2-18

Diretiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, Jornal Oficial da União Europeia. (09-06-2006) L157/87- L157/107

Decreto-Lei 224/2008, D.R. I Série. 226 (20-11-2008) 8135-8177

Decreto-Lei 225/2008. D.R. I Série. 226 (20-11-2008) 8177-8185

ECONOMIST, The - **Southern Europe will have trouble increasing its tax take**. [em linha]. (2010), Atual. 12 de Ago. 2010. [consultado a 20 de agosto de 2012], disponível em: <http://www.economist.com/node/16792848>

ESTATÍSTICA, Instituto Nacional de – INE. **Estatísticas das receitas fiscais**. [em linha]. Lisboa: INE, [consult. 20 de Out.2012] Disponível na internet < URL http://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaques&DESTAQUESdest_boui=107811203&DESTAQUESmodo=2&xlang=pt

EUROPEIA, Comissão. Proposta de Diretiva do Parlamento Europeu e do Conselho que Altera a Diretiva 2006/43/CE Relativa à Revisão Legal das Contas Anuais e Consolidadas [em linha]. Bruxelas: Parlamento Europeu e Conselho Europeu. (2011). [Consult. 08, Set. 2012]. Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2006L0043:20080321:pt:PDF>

FINANÇAS, Ministério das – **Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras, 2012-2014** [Em linha]. Lisboa: Ministério das Finanças, 2011. Consult. 08, Abr. 2012]. Disponível em: <http://www.kpmg.com/PT/pt/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/TaxNews/Documents/2011/111116.pdf>

FISCAIS, Secretário de Estado dos Assuntos – **Relatório de Atividades Desenvolvidas Combate à Fraude e Evasão** [Em linha]. Lisboa: Ministério das Finanças, 2011. [Consult. 20, Out. 2012]. Disponível em: http://www.parlamento.pt/Documents/XIILEG/julho_2012/RelatorioCombateIvasaoFiscal_2011.pdf.

GOMES, João Montes Ferreira Gomes. - **A Fiscalização Externa das Sociedades Comerciais e a Independência dos Auditores - A Reforma Europeia, A Influência Norte-Americana** [Em linha]. Lisboa: CMVM, Cadernos do Mercado de Valores Imobiliários, nº 24. 2006. [Consult. 08, Set. 2012]. Disponível em: <<http://www.cmvm.pt/CMVM/Publicacoes/Cadernos/Documents/007d73c3c3194a9f95a4c15579f52d21Artigo6.pdf>

GRAMLING, Audrey A.; JOHNSTONE, Karla M.; RITTENBERG, Larry E. – **Auditing: A Business Risk Approach**. 7.^a ed. Mason: South-Western Cengage Learning, 2010. ISBN: 0-324-66372-2.

GUIMARÃES, Joaquim Fernando da Cunha. - **Os Primórdios da Profissão de ROC (Breves Referências)** [em linha]. Revista Eletrónica INFOCONTAB n.º 55, Braga, Infocontab. (2010). [Consult. 08, Set. 2012]. Disponível em: <http://www.jmmsroc.pt/downloads/ao_estudos/317.pdf

KNECHEL, Robert W. – **Auditing, Assurance & Risk**. 2.^a ed. Cincinnati, Ohio, EUA: South-Western, Thomson Learning. 2001. ISBN 0-324-02213-1.

MOELLER, Robert R. - **Sarbanes-Oxley Internal Controls : effective auditing with AS5, CobiT and ITIL**. New Jersey, EUA: John Wiley & Sons. 2008. ISBN 978-0-470-17092-2.

- MCKNIGHT, Constance A.; WRIGHT, William F. - **Characteristics of Relatively High-Performance Auditors** [Em linha]. Sarasota: AAA, fevereiro de 2011. [Consult. 08, Abr. 2012]. Disponível em: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=ca6a54b2-ef5c-4e28-a2f5-03228133a3e3%40sessionmgr115&vid=2&hid=122>>
- PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas – **Fiscalidade**. Coimbra: Edições Almedina. 2011. ISBN: 978-972-40-4683-9.
- PINHO, Carlos – **A utilização de Procedimentos Analíticos de Auditoria. O Caso Português**. Lisboa: Universidade Aberta. 2009. Tese de mestrado. [Consult. 01 Jun. 2012]. Disponível em:
https://repositorioaberto.uab.pt/bitstream/10400.2/1577/1/PHD_FULL%20v3.pdf
- ORTA, Sierra, SIERRA, Guillermo – **Teoria de la Auditoría Financiera**. Madrid: McGraw-Hill/Interamericana de España, S.A. 1996. ISBN: 84-481-0657-1.
- RICARDO, Joaquim Fernando – **Direito Tributário – Coletânea de Legislação**. Porto: Vida Economica, 2012. ISBN 978-972-788-449-0.
- RICCHIUTE, David N. – **Auditing**. 8.^a ed. Mason: South-Western Cengage Learning, 2006. ISBN: 0-324-22629-2.

Apêndice I – Universo

N	Unidade Orgânica	Divisão (Chefes de Divisão)
1	DSIFAE	Divisão de Investigação da Fraude e Ações Especiais
2	UGC	Divisão de Inspeção a Bancos e Outras Inst. Financeiras
3	UGC	Divisão de Inspeção a Empresas não Financeiras I
4	UGC	Divisão de Inspeção a Empresas não Financeiras II
5	Direção de Finanças de Angra Heroísmo	Divisão de Inspeção Tributária
6	Direção de Finanças de Aveiro	Divisão de Inspeção Tributária I
7	Direção de Finanças de Aveiro	Divisão de Inspeção Tributária II
8	Direção de Finanças de Aveiro	Divisão de Inspeção Tributária II
9	Direção de Finanças de Beja	Divisão de Inspeção Tributária
10	Direção de Finanças de Braga	Divisão de Inspeção Tributária I
11	Direção de Finanças de Braga	Divisão de Inspeção Tributária II
12	Direção de Finanças de Braga	Divisão de Inspeção Tributária III
13	Direção de Finanças de Bragança	Divisão de Inspeção Tributária
14	Direção de Finanças de Castelo Branco	Divisão de Inspeção Tributária
15	Direção de Finanças de Coimbra	Divisão de Inspeção Tributária I
16	Direção de Finanças de Coimbra	Divisão de Inspeção Tributária II
17	Direção de Finanças de Évora	Divisão de Inspeção Tributária
18	Direção de Finanças de Faro	Divisão de Inspeção Tributária I
19	Direção de Finanças de Faro	Divisão de Inspeção Tributária II
20	Direção de Finanças de Faro	Divisão de Inspeção Tributária III
21	Direção de Finanças de Guarda	Divisão de Inspeção Tributária
22	Direção de Finanças de Horta	Divisão de Inspeção Tributária
23	Direção de Finanças de Leiria	Divisão de Inspeção Tributária I
24	Direção de Finanças de Leiria	Divisão de Inspeção Tributária II
25	Direção de Finanças de Lisboa	Divisão de Inspeção Tributária I
26	Direção de Finanças de Lisboa	Divisão de Inspeção Tributária II
27	Direção de Finanças de Lisboa	Divisão de Inspeção Tributária III
28	Direção de Finanças de Lisboa	Divisão de Inspeção Tributária IV
29	Direção de Finanças de Lisboa	Divisão de Inspeção Tributária V
30	Direção de Finanças de Lisboa	Divisão de Inspeção Tributária VI
31	Direção de Finanças de Ponta Delgada	Divisão de Inspeção Tributária
32	Direção de Finanças de Portalegre	Divisão de Inspeção Tributária
33	Direção de Finanças do Porto	Divisão de Inspeção Tributária I
34	Direção de Finanças do Porto	Divisão de Inspeção Tributária II
35	Direção de Finanças do Porto	Divisão de Inspeção Tributária III
36	Direção de Finanças do Porto	Divisão de Inspeção Tributária IV
37	Direção de Finanças do Porto	Divisão de Inspeção Tributária V
38	Direção de Finanças de Santarém	Divisão de Inspeção Tributária I
39	Direção de Finanças de Santarém	Divisão de Inspeção Tributária II
40	Direção de Finanças de Setúbal	Divisão de Inspeção Tributária I
41	Direção de Finanças de Setúbal	Divisão de Inspeção Tributária II
42	Direção de Finanças de Setúbal	Divisão de Inspeção Tributária III
43	Direção de Finanças de Viana do Castelo	Divisão de Inspeção Tributária
44	Direção de Finanças de Vila Real	Divisão de Inspeção Tributária
45	Direção de Finanças de Viseu	Divisão de Inspeção Tributária I
46	Direção de Finanças de Viseu	Divisão de Inspeção Tributária II

Anexo I – Texto de Apresentação do Questionário

O presente questionário destina-se à realização de um estudo subordinado ao tema “O Recurso a Procedimentos de Auditoria Externa no Combate à Fraude e Evasão Fiscais”. O estudo insere-se no âmbito de uma Dissertação integrada no plano curricular da 4.ª edição do Curso de Mestrado em Auditoria Ministrado no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, A qualidade dos resultados depende do seu contributo. Poderá responder às questões com o auxílio do rato do seu computador e assinalar a resposta considerada mais adequada ou, se aplicável, digitar as respostas (no caso das questões 1, 3 e 6).

A informação recolhida é rigorosamente confidencial, será processada de forma agregada e destina-se unicamente à finalidade acima referida.

O questionário deverá ser respondido no pressuposto da aplicação de técnicas de auditoria contabilística/externa – previstas no art. 57.º do RCPIT – particularmente nas fases do procedimento relacionadas com o planeamento e a obtenção e recolha de prova.

Poderá responder às questões colocadas na folha de respostas (tam bém em anexo). Ao terminar o preenchimento da folha de respostas, agradecíamos o envio da mesma para os seguintes endereços de e-mail:

Solicitamos, se possível, o envio tempestivo dos questionários (folha de respostas) preenchidos até 17 de setembro de 2012.

Os nossos maiores agradecimentos pela atenção dispensada e por colaborar na realização do presente estudo.

Anexo II – Questões Colocadas aos Inquiridos

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA

Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa

Curso de Mestrado em Auditoria, 4.º Edição – 2010/2012 1

A. Enquadramento e diagnóstico

1. Indique, por área académica e relativamente à sua divisão, a formação dos inspetores/colaboradores:

- a. Bacharelato/ Licenciatura/Mestrado na área de Economia
- b. Bacharelato/ Licenciatura/Mestrado na área de Direito
- c. Bacharelato/ Licenciatura/Mestrado noutra área
- d. Sem formação académica superior
- e. Desconhece a formação académica dos colaboradores

2. Os inspetores/colaboradores dispõem de meios técnicos (nomeadamente computadores e programas informáticos) adequados ao desempenho de funções de auditoria tributária:

- a. Sim, na totalidade dos casos
- b. Sim, na maioria dos casos
- c. Sim, em cerca de metade dos casos
- d. Sim, na minoria dos casos
- e. Não

3. Os inspetores/colaboradores aplicam, de forma sistematizada, procedimentos de auditoria fundamentados em algum referencial normativo de auditoria:

- a. Sim. Indique qual o referencial:
- b. Não

4. Os inspetores/colaboradores planeiam devidamente as ações de inspeção e evidenciam esse planeamento em papéis de trabalho:

- a. Sim, na totalidade dos casos
- b. Sim, na maioria dos casos
- c. Sim, em cerca de metade dos casos
- d. Sim, na minoria dos casos
- e. Não

5. Os meios de prova recolhidos (cfr. art. 55.º do RCPIT) são suficientes e apropriados às Conclusões do procedimento:

- a. Sim, na totalidade dos casos
- b. Sim, na maioria dos casos
- c. Sim, em cerca metade de dos casos
- d. Sim, na minoria dos casos
- e. Não

6. Quanto à recolha de prova (cfr. art. 55.º do RCPIT):

- a. Existem instruções escritas e sistematizadas para a recolha de prova
- b. A recolha de prova depende do julgamento profissional do inspetor/colaborador
- c. Outra situação? Indique qual:

7. Considera que o art. 57.º do RCPIT deveria identificar qual o referencial normativo de auditoria vinculativo para o procedimento inspetivo?

- a. Sim
- b. Não
- c. Não tem opinião formada sobre a matéria

8. Considera que, atendendo às especificidades do Serviço de Inspeção Tributária, as garantias de imparcialidade previstas nos arts. 20.º a 22.º do RCPIT são suficientes?

- a. Sim
- b. Não
- c. Não tem opinião formada sobre a matéria

9. Dada a especificidade do Serviço de Inspeção Tributária (cujos profissionais acedem a informação confidencial e podem sujeitar-se a pressões externas, entre outros fatores), consideraria benéfico a criação de um Código de Ética?

- a. Sim
- b. Não
- c. Não tem opinião formada sobre a matéria

B. Competências e atributos profissionais relevantes

10. Numa escala de 1 a 5 – em que 1 corresponde a opinião muito desfavorável e 5 corresponde a opinião muito favorável – indique em que medida valoriza, para o exercício de funções de inspeção/auditoria tributária, os seguintes atributos:

- a. Desenvolvimento de soluções práticas no decurso do procedimento inspetivo.
- b. Conhecimento técnico de contabilidade.
- c. Conhecimento técnico de auditoria.
- d. Conhecimento técnico de direito fiscal.
- e. Capacidade de análise e decisão atendendo os critérios de custo-benefício.
- f. Níveis elevados de correções.
- g. Compreensão precisa do negócio da entidade a inspecionar.
- h. Perceção da ética profissional, dos responsáveis pela gestão da entidade inspecionada, relativamente à predisposição para o cumprimento de normas legais (particularmente as fiscais).

- i. Compreensão dos reais objetivos (explícitos ou implícitos) da entidade relativamente a práticas de gestão fiscal, planeamento fiscal abusivo e condutas de fraude e evasão fiscais.
- j. Expressão escrita adequada (objetividade, clareza e coerência).
- k. Expressão oral adequada (assertividade).
- l. Projeção de uma imagem de autoconfiança.
- m. Responsabilidade e compromisso profissionais.

B. Aplicação de procedimentos de auditoria externa ao procedimento inspetivo

11. Considera que o recurso a procedimentos sistematizados de auditoria externa, fundamentados em referencial normativo, poderá contribuir para um controlo de qualidade mais efetivo do procedimento inspetivo:

- a. Sim
- b. Não
- c. Não tem opinião formada sobre a matéria

12. Considera que as Normas Internacionais de Auditoria (ISA), dado que as mesmas se aplicam subsidiariamente em Portugal e são aceites internacionalmente, poderão constituir o referencial normativo de referência em sede de procedimento de inspetivo:

- a. Sim
- b. Não
- c. Não tem opinião formada sobre a matéria

13. Considera que o recurso a procedimentos/técnicas de auditoria externa, em conformidade com as ISA, poderá contribuir para reduzir o grau de discricionariedade no procedimento inspetivo e permitir, assim, uma melhor salvaguarda do resultado/conclusões do procedimento perante outros intervenientes/interessados (por ex. o sujeito passivo ou os tribunais):

- a. Sim

- b. Não
- c. Não tem opinião formada sobre a matéria

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

- a. Sim
- b. Não
- c. Não tem opinião formada sobre a matéria

15. Considera que o recurso a procedimentos/técnicas de auditoria externa no procedimento inspetivo, em conformidade com as ISA, poderá contribuir para o aumento de eficiência do procedimento inspetivo:

- a. Sim
- b. Não
- c. Não tem opinião formada sobre a matéria

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

- a. Sim
- b. Não
- c. Não tem opinião formada sobre a matéria