

JANEIRO/MARÇO 2016 * N.º 124

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

Nelma Sofia Alves*

Mestre em Auditoria

Auditora

Eduardo Sá e Silva*

Doutorado em Ciências Económicas e Empresariais

Docente ISCAP-IPP / Membro CECEJ**

Adalmiro Andrade Pereira*

Doutorado em Gestão

Docente ISCAP-IPP / Membro CECEJ**



Introdução

*"A atual crise económica e financeira na UE tem sido um catalisador na origem de profundas mudanças. A grande reestruturação das nossas economias atualmente em curso atesta o seu impacto. Trata-se de um processo que é fonte de perturbações, de desafios políticos e de dificuldades sociais, mas que não deixa de ser necessário no intuito de criar os alicerces para o crescimento e a competitividade no futuro, devendo tal assumir uma dimensão inteligente, sustentável e inclusiva."*¹

O objetivo do processo de investigação proposto será verificar em que medida o recurso a procedimentos de auditoria financeira por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), poderá contribuir para um combate à fraude e evasão fiscais, mais eficaz, eficiente e económico. Para o efeito coloca-se a seguinte questão: Poderá o recurso a procedimentos de auditoria financeira contribuir para um combate à fraude e evasão fiscais de um modo mais eficaz, eficiente e económico? Esta questão servirá como fio condutor do processo de investigação.

No que diz respeito à revisão de literatura, foi feita investigação no contexto da Auditoria financeira, Procedimentos de Auditoria, Fraude e Evasão fiscais, e Planos estratégicos adotados pela AT no combate à Fraude e Evasão Fiscais. Para o efeito, será feito o recurso a livros técnicos, dissertações, documentos governamentais/estatais entre outros artigos que forem considerados pertinentes para o objeto de estudo.

A motivação para a elaboração deste estudo nasce da necessidade de verificar se é possível dentro do nosso estado social aplicar procedimentos de auditoria financeira que nos levem a compreender, como se pode combater a fraude e a evasão fiscal, de modo a alavancar a injustiça social entre os contribuintes cumpridores e incumpridores.

1. Auditoria Financeira: Evolução histórica da

atividade de auditoria

Por definição, Auditoria Financeira, é uma verificação ou exame feito por um auditor dos documentos de prestação de contas com o objetivo de o habilitar a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a dar aos mesmos a maior credibilidade (IFAC).

Com recurso a revisão de literatura, Cordeiro (2011; 23), dá-nos uma visão temporal da evolução histórica da auditoria ao longo do tempo, pois já "no Império Romano era efetuada uma atividade semelhante à auditoria pois os imperadores frequentemente incumbiam os seus funcionários de realizarem inspeções à contabilidade das províncias."

Em Inglaterra, desde o ano de 1314 eram realizadas auditorias nas contas públicas através da nomeação de um Auditor do Tesouro responsável por desenvolver e instituir um sistema de controlo relativo aos gastos do governo.

A auditoria começou a desenvolver-se, como atividade reconhecida, associada ao capitalismo.

A revolução industrial trouxe novas diretrizes contabilísticas e consequentemente de auditoria, de forma a ir ao encontro das necessidades das grandes empresas. A possibilidade de manipular as informações contabilísticas passou a ter uma grande influência na tomada de decisões por parte dos investidores que começaram a exigir que as demonstrações financeiras fossem analisadas por profissionais competentes e independentes das entidades examinadas. Esta exigência levou à criação da profissão de auditor.

A legislação britânica proporcionou os moldes para um maior grau de evolução, tendo a auditoria, como a conhecemos hoje em dia, sido desenvolvida no Reino Unido e difundido posteriormente para o resto do mundo.

Numa primeira fase, a auditoria dava mais ênfase à deteção de fraudes, o que se manteve até ao início do século XX. Com o desenvolvimento das sociedades anónimas como forma jurídica de empresa surge a necessidade de ter segurança quanto à informação financeira das empresas, isto no sentido de averiguar a veracidade da informação disponibilizada ao Estado, acionistas e público

¹ Introdução - Análise Anual do Crescimento - 2013 - Comissão Europeia p.1 - (Data de acesso: 13 de Abril de 2014).

em geral como sendo demonstrativa da situação económica e patrimonial das entidades.

Com a evolução dos mercados de capitais e a crescente preocupação dos investidores com os lucros futuros, o foco da auditoria sofreu uma alteração, o lucro tornou-se na base da constituição e previsão dos valores das ações. A análise das demonstrações financeiras passou a ser considerada como o objetivo principal dos auditores.

No entanto, nos anos 80 e 90, vieram a público casos de atividades fraudulentas, o que colocou em causa o trabalho de auditoria desenvolvido e a credibilidade e independência dos auditores perante a não deteção destas situações. O claro aumento da complexidade da economia e as dificuldades sentidas pelos profissionais de auditoria criou a necessidade de desenvolver novas linhas de orientação para os serviços oferecidos.

As empresas de auditoria começaram por isso a disponibilizar serviços centrados na confirmação e no controlo dos riscos que afetam as organizações. A preocupação dos investidores já não se refere apenas ao lucro, ou seja, ao retorno do seu investimento, mas também pelos indicadores que demonstrem o rumo da organização a curto, médio e longo prazo." (Cordeiro, 2011; 23-24)²

1.1. Como surgiu a profissão em Portugal

Em matéria de fiscalização das sociedades, surgiu em Portugal o Decreto-lei n.º49 381, de 15 de novembro de 1969, que entrou em vigor a partir de 1 de janeiro de 1970 que atribui aos ROC a função de interesse público no âmbito da fiscalização das contas e da gestão das sociedades anónimas, ou por quotas com conselho fiscal.

Na sequência do diploma anterior, em 1972 o Ministério da Justiça emitiu o Decreto-Lei n.º1/72, de 3 de Janeiro³ que estrutura a profissão de ROC do seguinte modo:

"1.O Decreto-Lei n.º49/381, de 15 de novembro de 1969, consagrou relevantes medidas em matéria de fiscalização das sociedades anónimas. Entre os seus preceitos, inclui-se o que estabelece a exigência de um dos membros do conselho fiscal ou o fiscal único e um suplente serem pessoas inscritas na lista de Revisores Oficiais de Contas a que se refere o artigo 43.º do mesmo diploma (artigo 1.º, n.º3), e o que introduz a possibilidade de a assembleia geral confiar a uma sociedade de revisão de contas o exercício das funções de conselho fiscal (artigo 4.º)."

O Decreto-Lei n.º1/72 previa também, no artigo 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 presente DL confere no IV Capitulo, artigo 32.º - Deveres gerais dos revisores de contas os deveres dos revisores, ou seja, desem-

penhar conscienciosamente e com diligência as funções que lhe sejam incumbidas; abster-se de qualquer procedimento nocivo ao crédito das entidades a quem prestam serviços; contribuir para a solidez e prosperidade das mesmas entidades, como seus colaboradores; guardar rigoroso sigilo profissional; evitar toda a conduta contrária ao prestígio e dignidade da profissão; observar as determinações dos corpos gerentes da Câmara; e pagar as quotas que forem fixadas pela assembleia geral.

Entre outros deveres específicos o presente DL evoca o dever de sigilo profissional (art.33º), a proibição de aproveitamento de segredos (art.34.º), o dever de agir com o próprio nome (art.35.º), a proibição de publicidade pessoal (art.36.º), e deveres de comunicação e de organização de processos e registos (art.37.º).

Em matéria de Independência este diploma é omissivo, apenas refere na alínea b) do art.32.º «*Abster-se de qualquer procedimento nocivo ao crédito das entidades a quem prestem serviços*», o que por consequência poderia por em causa a independência do auditor no caso de este vir a emitir uma opinião que não fosse ao encontro das expectativas das entidades.

Foram também publicadas Recomendações e Interpretações Técnicas, e realizadas ações de formação contínuas e implementado o controlo de qualidade. A aprovação do Código de Valores Mobiliários criou a figura de auditor externo, reservada a Sociedades de Revisores Oficiais de Contas.

1993 - Foi publicado o Decreto-Lei 422-A/93 de 30 de dezembro, sendo promulgado o novo Estatuto Jurídico que regula a profissão de ROC e que concedeu à Câmara o estatuto de associação pública;

1994 - Aprovados em Assembleia Geral os Regulamentos Internos: Eleitoral, de Estágio, de Exame, Disciplinar, e do Controlo de Qualidade;

1999 - Publicado o Decreto- Lei 487/99, de 16 de novembro, instituindo um novo Estatuto da OROC, tendo sido um marco histórico relevante para a autonomia da profissão.

2008 - É publicado o Decreto-Lei n.º224/2008, de 20 de novembro⁴, que veio a alterar o Estatuto da OROC, transpondo a nova diretiva de auditoria, visando o aumento da qualidade no exercício da profissão; houve o reforço dos deveres; exigência de aplicação das normas internacionais de auditoria; clarificação do conceito de auditoria; criação do conceito de Entidades de Interesse Público; criação de estruturas independentes de controlo de qualidade e supervisão pública.

O presente DL cria o Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA), ao qual é atribuída a responsabilidade pela organização de um sistema de supervisão pública dos ROC e das SROC. A criação desta estrutura, tem por objetivo ser responsável final pela supervisão do exercício da atividade de auditoria e, simultaneamente, assegurar uma cooperação e coordenação eficaz entre Estados membros, decorre da adoção a nível comunitário de um novo modelo de supervisão neste domínio marcado por características de independência."

1.2 A Lei Sarbanes-Oxley

A "Lei Sarbanes-Oxley, também apelidada por SOX (em inglês *Sarbanes-Oxley Act*), é uma lei federal norte-americana assinada em 30 de julho de 2002 por iniciativa dos senadores *Paul Sarbanes* e *Michael Oxley*.

SOX surgiu como resposta aos vários escândalos empresariais de

² Disponível em <https://estudogeral.sib.uc.pt/jspui/handle/10316/18037> (Data de acesso: 09 de Maio de 2014);

³ Disponível em http://www.igf.min-financas.pt/Leggeraldocs/DL_001_72.htm (Data de acesso: 09 de Maio de 2014).

grandes proporções ocorridos na época, que abalaram a confiança dos investidores e causaram grandes impactos nos mercados de valores mobiliários."

Escândalos esses, tais como o caso da *Enron Corporation* com fraude na contabilidade e fiscal, que por sua vez arrastou a *Arthur Andersen* que fazia a sua auditoria. A *WorldCom*, que era a segunda maior operadora de comunicações a longa distância dos Estados Unidos da América (EUA), por ocultar milhões de dólares em perdas.

"A lei *Sarbanes-Oxley* foi criada com o objetivo de prevenir possíveis fraudes nas demonstrações financeiras, garantir a transparência e a credibilidade das informações divulgadas na tentativa de reconquistar a confiança dos investidores.

Esta lei prevê a criação nas empresas de mecanismos de auditoria e segurança confiáveis, definindo regras para a criação de comitês de supervisão às suas atividades e operações, formados por membros independentes, por forma a mitigar os riscos de negócio, evitar a ocorrência de fraudes ou assegurar que existam meios de as identificar quando ocorrem, garantindo a transparência na gestão das organizações. Esta lei vem tornar explicitamente responsáveis os Administradores Executivos e Financeiros por estabelecer e monitorizar a eficácia dos controlos internos em relação aos relatórios.

A lei *Sarbanes-Oxley* aplica-se a todas as organizações, sejam elas norte-americanas ou estrangeiras, que tenham ações registadas na SEC – *Securities and Exchange Commission*."

1.2.1 Principais Características

A lei SOX está dividida em 11 títulos, com um número variável de secções em cada:

Título I - *Public Company Accounting Oversight Board* - PCAOB: Composto por nove secções, define a criação do *Public Accounting Oversight Board*, responsável por criar uma equipa de auditores independentes, que prestam serviços de auditoria à contabilidade de empresas sujeitas a registo (e publicidade) da prestação de contas;

Título II - *Auditor Independence*: Composto por nove secções, define regras de independência para auditores externos, com o objetivo de limitar o conflito de interesses;

Título III - *Corporate Responsibility*: composto por oito secções, define que os Administradores Executivos, Diretores Financeiros e outros responsáveis com intervenção na contabilidade, assumem responsabilidade individual pela exatidão e integridade dos relatórios financeiros e demais documentos periódicos de prestação de contas empresariais;

Título IV - *Enhanced Financial Disclosures*: Composto por nove secções, estabelece requisitos mais rigorosos para o relato das transações financeiras;

Título V - *Analyst Conflicts of Interest*: composto apenas por uma secção, inclui medidas destinadas a restituir a confiança ao investidor nos relatórios e informações preparados por analistas do mercado de valores/ações, obrigando os intervenientes a divulgar possíveis conflitos de interesses;

Título VI - *Commission Resources and Authority*: composto por quatro secções, define práticas para corretores, negociadores, analistas e consultores do mercado de valores/ações, visando restituir confiança ao investidor;

Título VII - *Studies and Reports*: composto por cinco secções, obriga os Administradores Executivos e outros responsáveis financeiros e da contabilidade, bem como a SEC e outras entidades oficiais a executar várias análises/estudos e a divulgar os seus resultados;

Título VIII - *Corporate and Criminal Fraud Accountability*: composto por sete secções, estatui sanções penais específicas para manipulação, destruição ou alteração dos registos financeiros ou outras interferências nas investigações, estipulando ainda um regime de proteção para os denunciadores de irregularidades;

Título IX - *White Collar Crime Penalty Enhancement*: Composto por seis secções, define agravamento de sanções penais relacionadas com crimes, tentativas e associações criminosas preparatórias de ilícitos denominados de "colarinho branco";

Título X - *Corporate Tax Returns*: composto por uma secção, determina que o *Chief Executive Officer* (Presidente da Comissão Executiva, Presidente do Conselho de Administração Executivo) deve assinar as Declarações Fiscais (*company tax return*);

Título XI - *Corporate Fraud Accountability*: composto por sete secções, identifica fraudes empresariais, caracteriza manipulações, como ilícitos criminais, para as quais estatui sanções e medidas preventivas específicas."

1.3. A Diretiva 2006/43/CE

Após a criação da lei SOX nos (EUA), a sua aplicação passou a ser obrigatória a nível internacional como atrás foi referido. Na adaptação das novas normas à realidade da União Europeia (UE) foi publicada a Diretiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de maio, que entretanto foi revogada em alguns dos seus artigos pela Diretiva 2008/30/CE, de 11 de março.

Esta nova diretiva de auditoria visa a harmonização dos requisitos de auditoria relativamente ao controlo de qualidade e à independência dos Revisores/Auditores na UE.

Como explícita o quinto parágrafo: "A presente diretiva visa uma harmonização de elevado nível — mas não total dos requisitos da revisão legal de contas. Um Estado membro que exija a revisão legal das contas pode impor requisitos mais exigentes, salvo disposição em contrário na presente diretiva."

Relativamente, à adoção do normativo, a presente Diretiva impõe que, "todas as revisões legais das contas deverão ser realizadas com base em normas internacionais de auditoria."

As normas internacionais de auditoria, como refere o n.º1 do art.26º da Diretiva 2006/43/CE, estão sujeitas a aprovação pela comissão pelo procedimento de regulamentação com controlo. Portanto, os Estados membros podem aplicar uma norma nacional de auditoria enquanto a Comissão não tiver adotado uma norma internacional de auditoria acerca da mesma matéria.

A Diretiva 2006/43/CE à semelhança da lei SOX também aborda temas como a independência dos auditores (1), supervisão pública da atividade de auditoria (2), e funções do comité de auditoria (3).

1. **Independência dos auditores**, no que respeita à problemática da independência o parágrafo 11 refere que, os ROC e as SROC deverão ser independentes quando realizarem revisões legais das contas.

O n.º 1 do art.22.º da Diretiva 2006/43/CE refere que " Os

⁴ Disponível em <http://www.dre.pt/cgi/dr1s.exe?t=dr&cap=1-1200&doc=20083327&v02=&v01=2&v03=1900-01-01&v04=3000-12-21&v05=&v06=&v07=&v08=&v09=&v10=&v11='Decreto-Lei&v12=224/2008&v13=&v14=&v15=&sort=0&submit=Pesquisar> (Data de acesso: 09 de Maio de 2014);

Estados membros devem assegurar que, aquando da realização de uma revisão legal das contas, o ROC e/ou a SROC sejam independentes relativamente à entidade examinada e não se encontrem envolvidos nas decisões dessa entidade."

2. **Supervisão pública da atividade de auditoria**, o parágrafo 11 da Diretiva menciona que, "(...) deverão organizar um sistema eficaz de supervisão pública dos ROC e das SROC 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 ROC e que tenham conhecimentos nas matérias relevantes para a revisão legal de contas (...)"

A al. a) do n.º 1 do art.29.º do presente diploma refere que "o sistema de controlo de qualidade deve ser organizado de modo que seja independente dos ROC e SROC, objeto de controlo e que esteja sujeito a supervisão pública (...)"

3. **Funções do Comité de Auditoria**, no que concerne a esta questão o parágrafo 24 indica que os comités de auditoria ajudam a minimizar os riscos financeiros, operacionais e de não conformidade e reformam a qualidade da informação financeira.

No que respeita às responsabilidades do Comité de Auditoria, o n.º2 do art.41.º considera nas suas alíneas que o acompanhamento do processo de informação financeira; o controlo da eficácia dos sistemas de controlo interno, da auditoria interna, sempre que aplicável, e da gestão de risco da empresa; o acompanhamento da revisão legal das contas anuais e consolidadas; a análise e ao controlo da independência do ROC ou da SROC e, em especial, da prestação de serviços adicionais à entidade examinada.

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, esta Diretiva, é omissa. Contudo, considera-se que ambas procuram contribuir para a melhoria da qualidade da auditoria financeira."

1.4. A Atividade de Auditoria em Portugal: Os Estatutos da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

Segundo o preâmbulo do Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas⁵, primeiro parágrafo, refere que pelos Decretos-Lei 224/2008 e 225/2008, ambos de 20 de Novembro, transpuseram para a ordem jurídica nacional a Diretiva 2006/43/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de Maio, como atrás já foi referido, reforçando a qualidade da revisão legal de contas. Este reforço, deu-se pelo incentivo à aplicação das *International Standards on Auditing* (ISA), atualização dos requisitos de formação, reforço dos deveres de ordem deontológica (independência, isenção, confidencialidade, prevenção de conflitos de interesse e outros), criação de estruturas independentes de controlo de qualidade e de supervisão pública. O objetivo é visar o reforço da qualidade das revisões legais de contas, sendo esse o fator fundamental para garantir a integridade e eficiência das DF's e nesse sentido incrementar o ordenamento dos mercados.

Por sua vez, o Decreto-Lei 225/2008⁶ veio criar o Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA), à qual atribuiu a responsabilidade para criação de um sistema de supervisão pública dos ROC e das SROC. O pretendido pela criação desta estrutura é também assegurar a cooperação e coordenação eficaz entre Estados membros, sendo este modelo marcado por características de independência. "Neste sentido exige a diretiva que o sistema de supervisão pública seja gerido, na sua maioria, por pessoas que não exerçam a profissão de ROC e que tenham conhecimentos nas matérias relevantes para a revisão legal das contas."

1.5 Os Procedimentos de Auditoria e o Julgamento Profissional

1.5.1 A prova de Auditoria apropriada e suficiente

Segundo Costa (2014; 279-280), "(...) a prova em auditoria é importante não só como forma de o trabalho poder ser controlado e revisado por um profissional mais experiente (no caso das firmas de auditores) como também ser examinado pelo respetivo organismo profissional e/ou organismo de supervisão pública da profissão com o objetivo destes poderem constatar se as normas profissionais vigentes estão a ser ou não cumpridas."

Também "a ISA 500 - Prova de Auditoria define prova⁷ de auditoria como todas as informações utilizadas pelo auditor que lhe possibilitam chegar às conclusões sobre as quais se baseia a sua opinião. A prova de auditoria, que inclui as informações contidas nos registos contabilísticos subjacentes às DF's e outras informações, obtém-se através de realização de: (a) procedimentos de avaliação do risco; e (b) procedimentos de auditoria adicionais (compreendem testes aos controlos, quando exigidos pelas ISA ou quando o auditor entendeu efetuá-los; e procedimentos substantivos, incluindo testes de detalhes (de classes de transações, de saldos de contas e de divulgações) e procedimentos analíticos substantivos.)" (Costa: 2014, 279-280)

A ISA 500 refere que o auditor deve obter prova suficiente e apropriada, termos estes que estão inter-relacionados.

Prova de auditoria suficiente tem a ver com a medida da quantidade da prova obtida enquanto que a prova de auditoria apropriada tem a ver com a medida da qualidade da mesma, ou seja, com a sua relevância e a sua credibilidade em proporcionar apoio para confirmar as asserções relativas a classes de transações e acontecimentos durante o período, a saldos de contas no final do período e à apresentação e divulgação ou para detetar distorções nas mesmas. De notar que a já citada ISA 200 refere que ao longo do seu trabalho o auditor deve manter uma atitude de ceticismo profissional, a qual, (...) tem a ver com uma atitude que inclua não só uma mente interrogativa e que esteja alerta para condições que possam indicar possíveis distorções, quer devido a erro quer a fraude, como também uma avaliação crítica das provas de auditoria que vai obtendo." (Costa, 2014:281).

A ISA 200, parágrafo 13 (b), define prova de auditoria como sendo informação usada pelo auditor para chegar às conclusões sobre que é baseada a opinião do auditor. A prova de auditoria inclui não só informação contida nos registos contabilísticos subjacentes às demonstrações financeiras como outras informações. Para as finalidades das ISA's:

- I. suficiência de prova de auditoria é a medida da quantidade de prova de auditoria necessária, esta é afetada pela avalia-

ção 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.

A ISA 200, considera que 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.

1.6. A Materialidade em Auditoria

De acordo com Costa (2014; 222), com referência à Estrutura Conceptual do IASB "a informação é material se a sua omissão ou distorção influenciarem as decisões económicas dos utilizadores tomadas na base das DF's. A materialidade depende da dimensão do item ou do erro julgados nas circunstâncias particulares da sua omissão ou distorção. Assim, a materialidade proporciona um limiar ou ponto de corte em vez de ser uma característica qualitativa principal que a informação deve ter para ser útil."

Portanto, "(...) a materialidade refere-se à magnitude ou natureza de um erro (incluindo a omissão) da informação financeira (considerada individual ou agregadamente) que, à luz das circunstâncias envolventes, torna provável que o julgamento de uma pessoa interessada e confiante em tal informação, teria sido influenciado ou teria afetado a sua decisão como consciência de tal erro ou erros. Como se compreende, as DF devem evidenciar todos os elementos que sejam relevantes e que possam afetar avaliações ou decisões pelos utilizadores interessados." (Costa, 2014; 222)

1.7. Risco de Auditoria

De acordo com a ISA 320 - Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria, o risco de auditoria significa, "o risco de o auditor expressar uma opinião de auditoria inapropriada quando as DF's estão materialmente distorcidas".

Segundo Costa (2014; 218), argumenta que o risco de auditoria é uma função dos riscos de distorção material (isto é, o risco de que as DF's estejam materialmente distorcidas antes da auditoria) e do risco de deteção, ou seja, o risco de que o auditor não detete tal distorção através da realização dos seus testes e procedimentos. O risco de distorção material compreende o risco inerente e o risco de controlo, os quais estão definidos na ISA 200."

O mesmo autor considera que "o risco inerente é a suscetibilidade de que uma asserção⁸ possa estar materialmente distorcida, individualmente ou quando agregada com outras distorções, antes de se tomar em consideração quaisquer controlos relacionados."

A ISA 315 - Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção por Meio da Compreensão da Entidade e do seu Ambiente, considera que "é da responsabilidade do auditor em identificar e avaliar os riscos de

distorção material, através da compreensão da entidade, inclusive do seu controlo interno. Sendo esta a base para conceber e implementar respostas aos riscos avaliados de distorção material.

O auditor recorre a procedimentos de identificação dos riscos, através de indagações à gerência e a outros da entidade, procedimentos analíticos, e observação e inspeção."

1.8. Aplicação de Procedimentos de Auditoria

De acordo com o Manual de Procedimentos de Auditoria do Tribunal de Contas, Capítulo 2⁹, refere que "a auditoria é uma verificação ou exame que, como já se referiu, deve realizar-se de forma sistemática para que se alcancem os fins em vista. Com este objetivo deve o auditor aplicar métodos e técnicas apropriadas durante a realização da auditoria."

"Depois de definido o âmbito da auditoria, ou seja, métodos e técnicas a usar, designados como procedimentos de auditoria, sendo o método o caminho a seguir e as técnicas os meios utilizados ao longo desse caminho tendo em vista o alcance de um resultado final, isto é, um objetivo, em regra previamente definido."

"Os procedimentos consistem, portanto, na aplicação pelos auditores de métodos e técnicas que dependem do seu julgamento e da qualidade e âmbito do controlo interno implantado na organização a auditar, visando definir o modo como o auditor deve orientar o seu trabalho para que procure atingir de forma sistemática o objetivo da auditoria."

Arens *et al.* (2000;177) refere que o procedimento de auditoria é a instrução detalhada para a recolha de prova de auditoria que deve ser obtida a determinada altura durante a auditoria. Na elaboração dos procedimentos de auditoria é normal explicitá-los em termos bastante específicos para permitir a sua utilização como instruções durante a auditoria.

Tavares (2012;15) também considera, que os procedimentos de auditoria são um conjunto de técnicas que visam obter evidência apropriada e suficiente e que forneçam segurança elevada de que as DF's estão isentas de erros materiais¹⁰.

Segundo a ISA 500, identifica procedimentos tais como: inspeção, observação, confirmação externa, recálculo, reexecução, procedimentos analíticos e indagação.

A ISA 200 menciona que a segurança razoável é obtida quando o auditor obtém prova suficiente e apropriada, para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo.

A suficiência e a apropriação da prova de auditoria estão interligadas, ou seja, é suficiente quando é a medida de quantidade da prova de auditoria. A quantidade da prova de auditoria necessária é afetada pela avaliação do auditor aos riscos de distorção e também pela qualidade de tal prova de auditoria, isto é, quanto mais alta a qualidade, menos será necessária - Cfr. ISA 500.

O parágrafo (A10) da ISA supracitada refere que a prova de auditoria para extrair conclusões razoáveis sobre as quais basear a opinião do auditor é obtida executando:

- a) Procedimentos de avaliação do risco; e
- b) Procedimentos de auditoria adicionais, que compreendem:
 - (1) Testes de controlos, quando exigidos pelas ISA's ou quando o auditor escolhe fazê-lo; e
 - (2) Procedimentos substantivos, incluindo testes de pormenores e procedimentos analíticos substantivos.

Os procedimentos simples permitem tirar conclusões partindo do particular para o geral, enquanto os procedimentos analíticos (análises) permitem tirar conclusões do geral para o particular. São

⁵ Disponível em <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Bastonario/2011/CodigoEtica2011.pdf> (Data de acesso: 12 de Maio de 2014).

⁶ Disponível em http://www.igf.min-financas.pt/Leggeraldocs/DL_225_2008.htm (Data de acesso: 16 de Maio de 2014).

⁷ Segundo o Grande Dicionário da Língua Portuguesa, evidência significa qualidade de evidente; noção clara; certeza manifesta. Por seu lado, prova significa tudo o que mostra veracidade de uma proposição ou a realidade de um facto.

exemplos de procedimentos analíticos a análise de rácios, o estudo de séries, as relações entre séries, etc.

1.9. O Julgamento Profissional

De acordo com Pinho (2009:37), refere Volker (2002) acrescentando que, não obstante a contabilidade procurar emitir normas adequadas e dar resposta aos novos desenvolvimentos dos mercados, a globalização a que se assiste a nível internacional, com diferentes referenciais contabilísticos e diferentes mecanismos de controlo potencia os riscos. Acresce o facto de que as pressões sobre a gestão das empresas, no sentido do cumprimento de expectativas de resultados, conduziram ao comprometimento da produção de informação financeira transparente e tempestiva.

É nesse contexto que todo o esforço de convergência de princípios contabilísticos estruturantes tem sido colocado nos últimos anos, no reforço da confiança dos investidores nos mercados, associado a um claro reforço da supervisão e mediante a credibilização do governo das sociedades aos mais diversos níveis. Aliás, acrescenta Guerreiro (2008) que a abordagem da harmonização contabilística baseada em princípios que vindo sendo posta em prática, pressupõe a existência de um conjunto de boas práticas de gestão e de relato que garantam a ética da atuação das empresas e de julgamentos profissionais exercidos com objetividade e integridade pelos profissionais de contabilidade e pelos auditores.

1.10. A Fraude e Evasão Fiscais, alguns conceitos e características distintivas

Segundo a ISA 240, parágrafo 11. al. a) define fraude, "como um ato intencional por um ou mais indivíduos entre a gerência, os encarregados da governação, os empregados ou terceiros, envolvendo o uso de enganar para obter vantagem injusta ou ilegal."

"**Fraude:** falsa representação ou conceção de um facto material para induzir alguém a partilhar algo com valor. Esta definição não inclui o peculato de empregados, a extorsão ou a conversão para a sua propriedade de bens que se encontram à sua guarda."

Segundo revisão de literatura efetuada, verifica-se que Donald Cressey (1953) definia três componentes da Fraude:

Pressões (Motivos) - A pressão resulta de uma necessidade incontornável de alcançar dinheiro ou bens de natureza material com valor, a fim de solucionar problemas, ou simplesmente para aumentar a disponibilidade financeira e/ou património.

Oportunidade - Entende-se por oportunidade a perceção, por parte de uma entidade ou um indivíduo, da possibilidade de cometer fraude sem ser apanhado.

Racionalização (Atitude) - É entendida como a capacidade que o sujeito possui para racionalizar (interpretar e correlacionar) os diversos dados que possui sobre a realidade que o rodeia, e cujo somatório, entre eventuais perdas (riscos de poder vir a ser detetado e punido) e ganhos (os dividendos resultantes do ato fraudulento) o levam a decidir-se ou não pela prática do ato.

Entre estes elementos encontramos muitas vezes aspetos associa-

dos:

- Ao facto de a ação fraudulenta não deixar vítimas individualizáveis (ninguém ficará lesado com a sua ocorrência);
- Aos exemplos vindos de outros colegas, a quem se ouviu relatar, ou mesmo se presenciou a prática de atos semelhantes;
- À existência de discursos sociais associados à ineficácia das instâncias de punição e consequentemente a sentimentos de impunidade (por um lado, a organização dificilmente deteta as ações fraudulentas praticadas e portanto a justiça não as pode punir, e por outro lado, nos casos detetados parece não haver notícia da respetiva punição);
- Notícias frequentemente divulgadas pelos media de atos fraudulentos bem mais graves praticados por destacadas figuras da sociedade, sem que haja notícia das correspondentes punições.

A **fraude fiscal** é uma forma de evasão fiscal deliberada que, de um modo geral, é punível no âmbito do direito penal. O termo inclui situações em que falsas declarações ou documentos falsificados são intencionalmente produzidos. A **evasão fiscal** designa, geralmente mecanismos ilícitos através dos quais a responsabilidade fiscal é ocultada ou ignorada, ou seja, o contribuinte paga menos impostos do que devia à face da lei porque esconde das autoridades fiscais rendimentos ou informações. (CE 2013; 1)

Segundo o contributo da Comissão Europeia conforme o relatório acima citado sobre a "Luta contra a Fraude e Evasão Fiscais" refere também que "**a luta contra a fraude e a evasão fiscais** exige ações a nível nacional, da UE e mundial. O processo de integração europeia reforçou a integração das economias de todos os Estados membros, com um volume elevado de transações transfronteiriças e uma diminuição dos custos e riscos associados a estas transações. Este processo proporcionou grandes benefícios aos cidadãos e empresas europeus mas, por sua vez, criou novos desafios para as administrações fiscais nacionais no domínio da cooperação e do intercâmbio de informações. A experiência mostrou que os Estados membros apenas podem dar resposta a estes desafios de forma eficaz se trabalharem em conjunto num quadro acordado a nível da UE. As soluções unilaterais, por si só, não funcionam. Num mercado único enquadrado numa economia globalizada, as disparidades e as lacunas a nível nacional são facilmente exploradas pelos que procuram escapar à tributação." (CE, 2013; 2)

"A UE desenvolveu um conjunto de instrumentos para melhorar a capacidade de luta dos Estados membros contra a fraude e evasão fiscais. Estes incluem legislação da UE (sobre o aumento da transparência, o intercâmbio de informações, e a cooperação administrativa), ações coordenadas recomendadas aos Estados membros (por exemplo, sobre planeamento fiscal agressivo e paraísos fiscais) e recomendações específicas por país sobre o reforço da luta contra a fraude fiscal." (CE, 2013:2)

Entre outras ações a nível das receitas, a Comissão recomendou que os Estados membros melhorem o cumprimento das obrigações

⁸ Asserções - declarações da gerência, explícitas ou de outra forma, que estão incorporadas nas DF, tal como usadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de distorções materiais que possam ocorrer.

⁹ Manual de Auditoria e Procedimentos, Tribunal de Contas, Volume I, 1999, Capítulo 2 - Noções Gerais, p.27. Disponível em <http://www.tcontas.pt/pt/actos/manual.shtm> (Data de acesso: 20 de Maio de 2014)

¹⁰ As 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 DF's. ISA320§2. A materialidade não é suscetível de uma definição geral matemática, uma vez que envolve aspetos qualitativos e quantitativos ajuizados nas circunstâncias particulares da omissão ou distorção. Por conseguinte, a materialidade proporciona um patamar ou ponto de corte, em vez de ser uma característica qualitativa primária que a informação deva ter para ser útil. DRA320§2.

fiscais através da luta mais eficaz contra a fraude e a evasão fiscais.

Neste contexto a comissão recomenda para Portugal que:

- o desenvolvimento de uma estratégia de aplicação de medidas e a concentração dos esforços de luta contra a evasão fiscal;
- o alargamento da utilização de informações de terceiros;
- a preparação do preenchimento antecipado das declarações fiscais;
- esforços concentrados para reduzir a dimensão da economia paralela, por exemplo, através da criminalização da utilização de trabalho não declarado, da obrigatoriedade de pagamento eletrónico em compras acima de determinado limiar ou de utilização de incentivos monetários à declaração (deduções fiscais).

Segundo o Relatório de Atividades Desenvolvidas (2012; 60), citado por Silva (2012; 64) salienta que, "a fraude não é um fenómeno estático dada a evolução, permanente da economia, surgem constantemente novas modalidades."

A AT, no seu Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão fiscais e Aduaneiras para 2012 - 2014 (2011; 32), refere que as Fraudes mais praticadas pelos contribuintes foram para Pessoas Singulares, a não entrega de rendimentos; deduções indevidas (de despesas como saúde ou educação, ou dependentes inexistentes); não declaração de rendimentos no exterior; mais valias imobiliárias ou de ações não declaradas; obtenção indevida de reembolsos; omissão de rendimentos; e operações dos sócios com a sociedade. Quanto a Pessoas Coletivas, estruturação de operações; irregularidades com preços de transferência; não retenção na fonte de "fringe benefits" (incentivos dados aos funcionários, administradores, gestores, como carro da empresa ou seguro de saúde); registo de gastos fictícios; omissão de rendimentos; fraude Carrossel (um tipo de fraude que pode atingir níveis de complexidade muito elevados); não entrega de retenção na fonte; faturas falsas; viciação dos valores de faturação (através de software ou caixas registadoras, por exemplo).

De acordo com o artigo 103º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT) indica-nos que,

1. *Constituem Fraude fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias. A fraude fiscal pode ter lugar por:*
 - a) *Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constatar dos livros da contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável;*
 - b) *Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária;*
 - c) *Celebração de negócio simulado, quer tanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.*
2. *Os factos previstos nos números anteriores não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a (euro) 15 000.*

1.11. A Autoridade Tributária e Aduaneira (AT): Enquadramento Institucional da Inspeção Tributária

"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 UE 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 UE." Conforme refere o ponto n.º1 presente no portal da AT ¹¹.

A AT é um serviço da administração direta do Estado dotado de autonomia administrativa. Dispõe de unidades orgânicas desconcentradas de âmbito regional, designadas por direções de finanças e alfândegas, e de âmbito local designadas por serviços de finanças, delegações e postos aduaneiros.

A Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro, determina a estrutura nuclear dos serviços e as competências das respetivas unidades orgânicas, bem como fixar o limite máximo de unidades orgânicas flexíveis.

O artigo 1.º da mesma Portaria, indica que a AT está estruturada em unidades orgânicas nucleares, ou seja, Direções de Serviços, Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros e Unidade dos Grandes Contribuintes, nos serviços centrais; e Direções de finanças e alfândegas, que constituem serviços desconcentrados da AT.

Com base na Portaria n.º 320-A/2011, a atividade de Inspeção Tributária é coordenada, a nível central, pela Direção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária (DSCIT) e 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; e ao nível dos serviços regionais: nas Direções de Finanças do território nacional continental e do arquipélago dos Açores.

1.12. Enquadramento Funcional da Inspeção Tributária

De acordo com o DL n.º 413/98, de 31 de dezembro, designado por Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT), reconhece-se o caráter fundamental do procedimento de inspeção tributária, para a evolução da reforma do sistema fiscal português, nomeadamente no que respeita à luta contra a fraude fiscal. Este diploma tem como objetivo a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das mesmas - Cfr. art. 2.º do RCPIT

No que concerne aos princípios do Procedimento de Inspeção Tributária, estão contemplados do artigo 5.º ao 9.º.

O Procedimento de Inspeção Tributária obedece aos princípios da verdade material, da proporcionalidade, do contraditório e da cooperação.

De acordo com estes princípios o procedimento inspetivo deverá visar a verdade material, isto é, deverá a administração tributária adotar oficiosamente iniciativas adequadas para este efeito; a proporcionalidade, ou seja, os procedimentos devem ser adequados e proporcionais aos objetivos da inspeção tributária; segundo o contraditório, não pode por em causa os objetivos das ações de inspeção tributária nem afetar o rigor, operacionalidade e eficácia que lhes exigem; e o da cooperação, ou seja, a inspeção tributária e os sujeitos passivos estão obrigados ao dever de mútua cooperação.

O procedimento de inspeção tributária classifica-se quanto à sua finalidade - cfr. art. 12.º: - comprovação e verificação das obrigações tributárias; e cumprimento dos deveres legais de informação.

Quanto ao lugar de realização do procedimento pode classificar-se em - cfr. art. 13.º - interno, quando os atos de inspeção se efetuam exclusivamente nos serviços da administração tributária através da análise formal e de coerência dos documentos; e externo, quando os atos de inspeção se efetuam, total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos.

No caso do procedimento de inspeção ser externo, o sujeito passivo deve ser previamente notificado com antecedência mínima de cinco dias relativamente ao seu início - Cfr. art. 49.º

Com base no princípio do contraditório e nos termos dos artigos 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 sua qualificação jurídico-tributária - para que se possa pronunciar relativamente aos factos que lhe são imputados, antes de concluído o procedimento - cfr., referem Alves & Martins (2008; 123), o contribuinte participa na fase da audição prévia do procedimento de inspeção, na formação da decisão. O objetivo é fazer com que o contribuinte inspecionado seja um participante na decisão que lhe diz respeito."

1.13. A Auditoria Tributária

Segundo Bastos (2004; 1) há diversas abordagens conceptuais que consideram a Auditoria Fiscal e a Auditoria Tributária como sendo totalmente independentes, constituindo dois conjuntos distintos. Outros dizem ainda que ambas se intercetam de algum modo, sem que estejam necessariamente integradas.

De acordo com Canedo *et al.* (2007; 10-11) citado por Silva (2012; 69) refere que "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. Quanto à função de auditoria referem que os seus objetivos são: a análise de contabilidades organizadas, através da verificação substantiva dos elementos de suporte (livros, registos e documentos), com recurso a técnicas próprias, tendo em vista a validação dos atos declarativos e a sua correspondência às transações efetivamente praticadas e à situação económica e patrimonial dos contribuintes (...)."

Na fase da **avaliação do risco** de incumprimento fiscal que corresponde à identificação de riscos específicos, o técnico recorre a procedimentos analíticos como refere Canedo *et. al* (2007) citado por Silva (2012; 70-72) "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 aplica no âmbito da auditoria tributária executada no contexto do procedimento de inspeção

De acordo com o 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, como por exemplo, a inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade ou declaração, falta ou atraso de escrituração dos livros e registos ou irregularidades na sua organização ou execução quando não são supridas no prazo legal, mesmo quando a ausência desses elementos se deva a razões acidentais; recusa de exibição da contabilidade e demais documentos legalmente exigidos, bem como a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação; existência de diversas contabilidades ou grupos de livros com o propósito de simulação da realidade perante a administração tributária e erros e inexactidão na contabilidade das operações não supridos no prazo legal; e a 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.

O recurso a procedimentos de auditoria financeira nos atos de inspeção/auditoria tributária encontra-se legitimado na lei do art.57.º do RCPIT. De acordo com este artigo, "*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.

Referências Bibliográficas

- Arens, A. A., Loebbeck, J. K., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2000). *Auditing: An Integrated Approach*. Upper Saddle River - New Jersey: Prentice-Hall, Inc ISBN: 0-13-086915-5.
- Bastos, R. M. (s.d.). (2004). *Auditoria Tributária: Uma abordagem conceptual*. Obtido em Janeiro de 2014, de http://www.infocontab.com.pt/download/revInfocontab/2006/10/auditori_a.pdf
- Canedo, J.M., Guedes, O., & Monteiro, A. (2007). *Manual de Auditoria Tributária*. Lisboa: DGCI
- Cordeiro, A. C. (Junho de 2011). *Relatório de Estágio - Auditoria Financeira: A definição da materialidade e o seu impacto no trabalho de auditoria*. Obtido em Dezembro de 2013, de <https://estudogeral.sib.uc.pt/jspui/handle/10316/18037>.
- Contas, T. d. (09 de Fevereiro de 1999). *Manual de Auditoria e Procedimentos*. Lisboa. Obtido em Maio de 2014, de <http://www.tcontas.pt/pt/actos/manual/manual.pdf>
- Costa, C. B. (2014). *Auditoria Financeira: Teoria & Prática - 10ª Edição*. Rei dos Livros.
- Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de janeiro. Diário da República n.º1 - I Série. Ministério da Justiça, Gabinete do Ministro. Lisboa. Obtido em Maio de 2014 de http://www.igf.min-financas.pt/Leggeraldocs/DL_001_72.htm.
- Decreto-Lei n.º 224/2008, de 20 de novembro. Diário da República n.º226 - I Série. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Lisboa. Obtido em Maio de 2014 de <http://www.dre.pt/cgi/dr1s.exe?t=dr&cap=11200&doc=20083327&v02=&>

¹¹ Missão da AT - Disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/at/missao.htm> (Data de acesso: 17 de Maio de 2014).

v01=2&v03=1900-01-01&v04=3000-12-21&v05=&v06=&v07=&v08=&v09=&v10=&v11='Decreto Lei'&v12=224/2008&v13=&v14=&v15=&sort=0&submit=Pesquisar.
Decreto-Lei n.º 225/2008, de 20 de novembro. Diário da República n.º226 - I Série. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Lisboa. Obtido em Maio de 2014 de http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/dir/transpo/pt01.pdf. Diretiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de maio de 2006. Jornal Oficial da União Europeia.(9.6.2006) L157/87 - 1157/107. Obtido em Junho de 2014 de <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:PT:PDF>.

Guerreiro, M. (2008). *A Harmonização Contabilística Internacional – Tendências Internacionais; Revisores e Empresas*. OROC. (s.d.). *Código de Ética dos Revisores Oficiais de Contas*. Obtido em Janeiro de 2014, de

<http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Bastionario/2011/CodigoEtica2011.pdf>
Pinho, C.P.R.S.(2009). *Tese de Doutoramento - A utilização de Procedimentos analíticos de auditoria - O caso português*. Obtido em Abril de 2014 de

https://repositorioaberto.uab.pt/bitstream/10400.2/1577/1/PHD_FULL%20v3.pdf.

Silva, N. M. (Novembro de 2012). *O Recurso a Procedimentos de Auditoria Financeira no Combate à Fraude e Evasão Fiscais*. Obtido em Janeiro de 2014, de <http://repositorio.ipl.pt/handle/10400.21/2423>

Transparente, G. (s.d.). *Sarbanes - Oxley Act*. Obtido em Janeiro de 2014, de [Gestão Transparente.org](http://gestaotransparente.org/?page_id=146) :

http://gestaotransparente.org/?page_id=146

Tavares (2012), *Auditoria aos Inventários*. Obtido em Julho de 2014 de <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/58/Auditoria2.pdf>.

Volker, P. (2002). *Prepared Statement. Tweedie and Volker testify to US Congress* – Fevereiro 2002.

Normas Internacionais de Auditoria (ISA's) do International Auditing and Assurance Standards Board:

ISA 200 (Clarificada) - Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria;

ISA 240 (Clarificada) - A Responsabilidade do Auditor ao Considerar a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras;

ISA 300 (Clarificada) - Planejar uma Auditoria de Demonstrações Financeiras;

ISA 315 (Clarificada) - Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção por Meio da Compreensão da Entidade e do Seu Ambiente;

ISA 320 (Clarificada) - Materialidade no Planeamento e Execução de uma Auditoria;

ISA 500 (Clarificada) - Prova de Auditoria.

Legislação:

Lei Geral Tributária (LGT)

Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPT)

Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT)

* nelma.s@hotmail.com

* sasilva@iscap.ipp.pt

* adalmiro@iscap.ipp.pt / adalmiropereira@mail.telepac.pt

**ISCAP – Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto

**IPP – Instituto Politécnico do Porto

**CECEJ - *Centro de Estudos em Ciências Empresariais e Jurídicas*

