

Auditoria Tributária: Uma Abordagem Conceptual

Rui Manuel Pereira da Costa Bastos
rbastos@ipca.pt

Docente da Escola Superior de Gestão do Instituto Politécnico do Cávado e do Ave

Índice

Resumo	1
1 - Auditoria Financeira, Auditoria Fiscal e Auditoria Tributária	1
1.1 - Conceito de Auditoria	1
1.2 - Auditoria Financeira	1
1.3 - Auditoria Fiscal	1
1.4 - Auditoria (Inspeção) Tributária.....	2
1.4.1 - Âmbito e objectivos da Auditoria Tributária.....	3
1.4.1.1 - Objectivos	3
1.4.1.2 - Auditoria Fiscal e a Auditoria Tributária.....	3
1.4.1.3 - Âmbito dos procedimentos	3
1.4.1.4 - Auditoria Financeira e a Auditoria Tributária	4
1.4.1.5 - Características peculiares da Auditoria Tributária	4
2 - A influência da fiscalidade na contabilidade	5
2.1 - Grau de dependência	5
2.2 - Posição da OROC	5
2.3 - Consequências de um sistema contabilista fiscalista.....	6
3 - A DGCI e a Inspeção Tributária	6
3.1 - A revelação da AT	6
3.2 - Competências da Inspeção Tributária	6
3.3 - O Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária.....	7
4 - Risco de Auditoria	7
4.1 - Introdução	7
4.2 - Componentes do risco em Auditoria Tributária	8
4.2.1 - Risco Inerente	8
4.2.2 - Risco de Controlo.....	9
4.2.3 - Risco de Detecção	9
4.3 - Síntese do Risco em AT	9
5 - Critério de selecção dos contribuintes a inspeccionar.....	9
5.1 - Princípios e Critérios.....	10
5.2 - Práticas de selecção.....	11
Conclusão.....	11
Bibliografia.....	13
Apêndices.....	15

Índice de Abreviaturas

AF	–	Auditoria Financeira
AFI	–	Auditoria Fiscal
AT	–	Auditoria Tributária
CIVA	–	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CIRC	–	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
CRP	–	Constituição da República Portuguesa
DGCI	–	Direcção Geral dos Impostos
IT	–	Inspeção Tributária
LGT	–	Lei Geral Tributária
OROC	–	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
PNAIT	–	Plano Nacional de Actividades da Inspeção Tributária
RCDRF	–	Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal
RCPIT	–	Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária

Resumo

A Auditoria (Inspeção)¹ Tributária tem sido encarada como um corpo estranho à Auditoria Financeira, apesar das características peculiares que lhe são reconhecidas não constituírem justificação para o afastamento conceptual face aos restantes tipos de auditoria.

O desenvolvimento de um quadro conceptual para a Auditoria Tributária, aproximando-a, definitivamente, da Auditoria Financeira, criando assim sinergias ao nível dos procedimentos, constitui um passo fundamental para a missão que lhe subjaz, sendo que o mote foi dado pela própria Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal ao referir que “ (...) os métodos de inspecção devem seguir os procedimentos normalmente usados em auditoria.” (CDFR, 1996: § 2.5.2).

A identificação das suas características peculiares por contraste com os restantes ramos da auditoria, contextualizada por um sistema contabilístico claramente fiscalista, deverá constituir o ponto de partida para a análise de alguns conceitos nucleares, como a caracterização, neste âmbito, da matriz risco ou dos critérios de selecção.

1 - Auditoria Financeira, Auditoria Fiscal e Auditoria Tributária

Pretende-se, neste capítulo, enquadrar o posicionamento da AT no contexto mais abrangente da AF, promovendo as suas características intrínsecas e evidenciando os aspectos que constituem uma veia comum aos diferentes tipos de auditoria.

1.1 - Conceito de Auditoria

Arens, Elder e Besley (2002) definem auditoria como um processo de acumulação e avaliação de evidências sobre informação, de forma a se determinar e reportar o grau de correspondência entre a informação e os critérios estabelecidos na sua elaboração.

O processo de auditoria baseia-se em evidências apuradas pelo auditor com o objectivo de apurar a correlação existente entre a informação auditada e os critérios utilizados a que ela se reporta.²

O auditor irá definir, de forma independente, um montante acumulado de evidências suficientes que o habilitem a relatar a conclusão apropriada. Este relato constitui a última etapa em qualquer processo de auditoria que, no caso da AT, se materializa no Relatório de Inspeção.

1.2 - Auditoria Financeira

“A génese da auditoria financeira reside na necessidade de conferir credibilidade à própria informação financeira” (Costa, 1995: 25), corporizada nas demonstrações financeiras.

A AF consiste num processo sistemático de obter e avaliar, objectivamente, a evidência no que toca a asserções³ sobre acções e acontecimentos económicos, de forma a comprovar o grau de correspondência entre estas asserções e os critérios estabelecidos e comunicar os resultados aos utilizadores (AAA, 1973).

1.3 - Auditoria Fiscal

Restringindo o âmbito conceptual da AF, poderemos encontrar o conceito de Auditoria Fiscal (AFI).

“Esta tem por objectivo fazer um exame à situação fiscal da empresa, tendo em vista o controlo da sua regularidade fiscal. Esta regularidade ou legalidade fiscal é norteada pelos princípios definidos

¹ Ao longo do estudo serão referidos ambos os conceitos, entendendo-se como sinónimos.

² Como são os Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites, no caso da AF, ou a doutrina fiscal, e os princípios a esta inerente, no caso da AT.

³ O conceito de asserção está relacionado com o reconhecimento e quantificação dos diversos elementos (afirmações) contidos nas demonstrações financeiras. Na AT as asserções estão incluídas, em primeira análise, nas declarações fiscais (ao nível dos diversos impostos).

pelas normas e doutrinas fiscais, a valorimetria, as normas de incidência, liquidação e cobrança, as regras de retenção na fonte e as obrigações contabilísticas e declarativas” (Lourenço, 2000: 59).

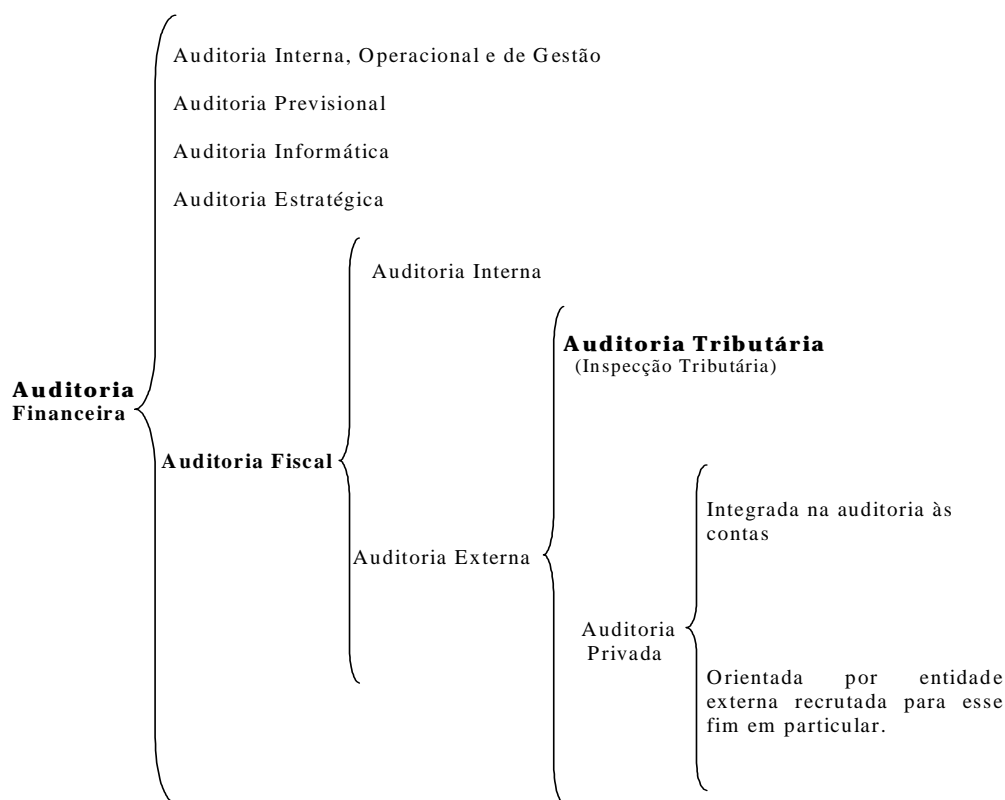
Neste sentido, “a auditoria da área fiscal persegue um objectivo duplo, em primeiro lugar o de comprovar que a entidade cumpriu, adequadamente, as obrigações tributárias, se provisionou correctamente os riscos derivados de possíveis contingências fiscais e, em segundo lugar, se procedeu ao pagamento efectivo do tributo de acordo com os prazos e formalismos legais” (Valderrama, 1996: 337).

1.4 - Auditoria (Inspeção) Tributária

Existem certas abordagens conceptuais que consideram a AF e a AT como sendo totalmente independentes, constituindo dois conjuntos distintos. Outros ainda consideram que a AF e AT possuem campos que se intersectam, sem que uma esteja necessariamente integrada na outra.

Em termos figurativos, e de acordo com a abordagem conceptual que julgamos ser mais adequada, sem prejuízo de outras concepções existentes, podemos enquadrar os tipos de auditoria em análise da seguinte forma:

Fig. 1 - Posicionamento conceptual da AT



Fonte: Arens (2001), adaptado.

O conceito de AFI engloba conteúdos diferentes em função da pessoa que a realiza. Assim, se estivermos perante um auditor de contas (auditor financeiro), a AFI poderá ser percebida como uma componente restrita da auditoria financeira.

Em contrapartida, se este tipo de auditoria for desempenhada, *grosso modo*, por um Técnico da Administração Fiscal, então estamos a falar de um processo de auditoria independente, com um sentido próprio e dissociado do processo sistemático de auditoria financeira, estamos então a falar de AT⁴.

⁴ Também referenciada como inspeção/fiscalização tributária.

Verificamos assim que a AT constitui a componente externa da AFI levada a cabo por uma entidade pública ou governamental, que poderá ser a DGCI, a Inspeção-Geral de Finanças, o Tribunal de Contas ou a própria Polícia Judiciária⁵.

1.4.1 - Âmbito e objectivos da Auditoria Tributária

Para percebermos as características intrínsecas da AT e avaliar os seus processos, metodologias e procedimentos, teremos de delinear o seu campo de actuação.

1.4.1.1 - Objectivos

A AT possui como escopo fundamental o de minimizar a diferença existente entre o imposto declarado pelos contribuintes e o imposto potencialmente definido pela Lei, com o objectivo amplo de combate à fuga e evasão fiscal.

Neste sentido, o auditor tributário não se limita a efectuar um relatório sobre a existência, sendo caso disso, de créditos contingentes, mas a propor liquidações tributárias (que poderão ser liquidações adicionais ou liquidações oficiosas), que se irão constituir em dívidas tributárias originando, eventualmente, as respectivas penalidades.

No entanto, como já verificamos, a AT constitui, conceptualmente, uma derivação da AFI, sendo assim, há um tronco comum de objectivos que poderão ser sintetizados no exame fiscal da empresa, tendo em vista o controlo da regularidade, (Chadefaux, 1987), assim como o conhecimento de erros e riscos.

1.4.1.2 - Auditoria Fiscal e a Auditoria Tributária

Podemos destacar um conjunto de objectivos inerentes à AFI⁶ e à AT e avaliar a sua intercepção.

Quadro 1 – Contraposição dos objectivos da Auditoria Financeira e Auditoria Tributária

Objectivos	AFI	AT
Minimização dos aspectos económicos do risco fiscal. ⁷	√	√
Propor correcções à matéria colectável, consubstanciada em liquidações adicionais de imposto.		√
“Avaliar as capacidades da empresa para maximizar as possibilidades oferecidas pela legislação fiscal.” (Lourenço, 2000:66).	√	
Aferir sobre a regularidade fiscal da empresa e verificação do cumprimento das obrigações tributárias.	√	√
Identificação dos comportamentos fiscais de risco	√	√
Confirmação dos elementos declarados.	√	√
Inventariação e avaliação de bens móveis ou imóveis para controlo das obrigações tributárias.	√	√
Esclarecimento e orientação sobre o cumprimento dos deveres perante a Administração Fiscal.	√	√

1.4.1.3 - Âmbito dos procedimentos

O Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT)⁸, que veio sistematizar e regulamentar a inspeção tributária (IT), definindo os princípios e regras aplicáveis aos actos de inspeção perpetuados, classifica o âmbito dos procedimentos de inspeção em:

- “a) Geral ou polivalente, quando tiver por objecto a situação tributária global ou conjunto dos deveres tributários dos sujeitos passivos ou dos demais obrigados tributários;
- b) Parcial ou univalente, quando abranja apenas algum ou alguns tributos, deveres dos sujeitos passivos ou dos demais obrigados tributários” (RCPIT, art.º 14.º).

⁵ Pela sua relevância e alcance, vamo-nos centrar ao nível da inspeção levada a cabo pela Administração Fiscal.

⁶ Daqui em diante deverá entender-se auditoria fiscal como a auditoria externa privada e auditoria interna nos termos evidenciados na figura 1.

⁷ Risco inerente às penalidades fiscais.

⁸ Decreto-lei 413/98, de 31 de Dezembro.

A actuação da IT no processo de AT deverá assentar no princípio da iniciativa, divergindo a sua missão em duas componentes distintas:

- Preventiva, acompanhando a actividade e o cumprimento das obrigações fiscais por parte dos contribuintes, procurando com a sua existência e, sobretudo visibilidade, levar os contribuintes ao cumprimento voluntário das suas obrigações fiscais⁹.
- Repressiva, quando identifica situações de negligência, de evasão ou fraude fiscal, apurando o imposto em falta e agindo punitiva e criminalmente, quando tal se justifique¹⁰.

1.4.1.4 - Auditoria Financeira e a Auditoria Tributária

De forma a contrastar as principais diferenças entre estes dois tipos de auditoria expõe-se, no **apêndice 1**, um quadro síntese de características que lhes são distintas.

Mediante a análise do referido quadro conclui-se que o objectivo da auditoria financeira integra o da própria AT.

É o nível do acesso às fontes de informação que realça a diferença dos dois tipos de auditoria, que irá condicionar a própria metodologia adoptada em cada uma delas.

De facto, a AT tem acesso a fontes de informação quase ilimitadas¹¹, recorrendo assiduamente a bases de dados tributárias (IVAG, VIES, MGIT, Visão do Contribuinte, SEF, etc.), que irão permitir a construção de rácios e estabelecimento de indicadores de referência internos que serão analisados periodicamente pelo órgão de gestão e decisão das unidades orgânicas.

A matéria-prima do trabalho de fiscalização reside, precisamente, na informação disponível. Um tratamento eficaz desta matéria-prima resulta na chave do êxito de qualquer Administração Tributária.

Em contrapartida, o auditor financeiro possui maior margem de manobra ao nível das informações de carácter económico-financeiro e mesmo de estratégia da própria empresa. De facto, este insere-se numa relação laboral de colaboração, de prestação de serviços, enquanto que, pelo contrário, o auditor/inspector tributário, dotado de um poder coercivo, associado à sua legitimidade de imposição de sanções fiscais, está conotado como um agente externo “evitável”.

O RCPIT, ao prever, no art.º 57.º, que nos actos de inspecção podem ser utilizadas, quando aplicáveis, técnicas de auditoria contabilística, está, claramente, a apelar à aproximação conceptual, que se exige, entre a AT e a AF. Julgamos que abrangência deste preceito é, e deverá ser, cada vez maior.

1.4.1.5 - Características peculiares da Auditoria Tributária

O nível de profundidade de análise da Auditoria Fiscal e Tributária é, em relação à AF, superior e, em contrapartida, mais limitada no seu âmbito.

A imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e do património é, na AT, complementar, a menos que possua transcendência tributária.

Os factos económicos registados têm de ser submetidos a qualificações jurídico-tributárias, para determinar e quantificar factos tributários sujeitos a imposto, função que requer o conhecimento profundo de todos os impostos que integram o sistema fiscal do país (Silva, 1992).

O nosso sistema fiscal assenta no regime declarativo, ou seja, na vontade declarativa dos contribuintes¹², que se fundamenta pelo princípio da boa-fé na relação obrigacional-fiscal.

Desta forma, as declarações fiscais dos contribuintes¹³ representam, ao contrário da Auditoria Financeira, o ponto de partida da AT. A sua recolha e tratamento estatístico irá permitir a

⁹ Princípio sintetizado na al. b) do n.º 1 do art.º 12.º do RCPIT “Procedimento de informação, visando o cumprimento dos deveres legais de informação ou de parecer dos quais a inspecção tributária seja legalmente incumbida”

¹⁰ Princípio sintetizado na al. a) do n.º 1 do art.º 12.º do RCPIT “Procedimento de comprovação e verificação, visando a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários”.

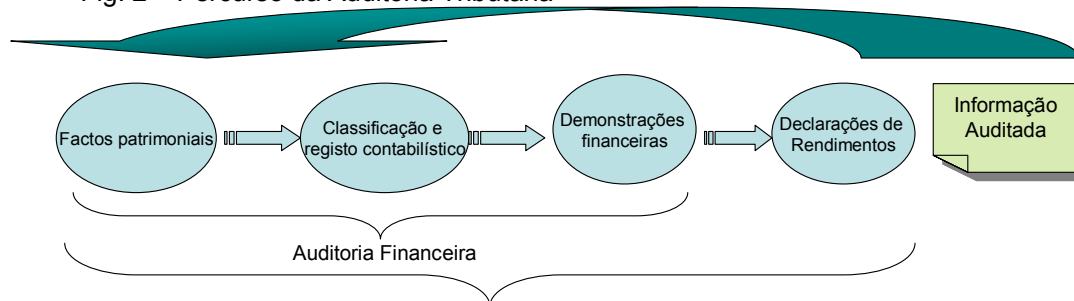
¹¹ Colocamos uma grande ênfase neste “quase”, como se testemunha pelas dificuldades colocadas ao nível, por exemplo, do cruzamento de informação entre a Administração Fiscal, Segurança Social ou Conservatórias de Registo Predial, Comercial e Automóvel. Tendo em vista a identificação dos contribuintes enquadrados no regime de isenção do IVA e que, em sede de imposto sobre o rendimento, declaram valores superiores ao limite de isenção (medida de combate à evasão fiscal).

¹² Art.º 59.º do CPPT.

evidenciação de dados que, comparados com valores associados a índices de rentabilidade fiscal, entre outros, do sector a que pertencem, facultam uma visão sobre o risco de evasão fiscal em causa.

No entanto, tal como na AF, a AT, no seu procedimento, tenta reconstruir o percurso inverso ao da obtenção da informação financeira (declarada), na procura das evidências sobre as asserções incluídas nas declarações fiscais.

Fig. 2 – Percurso da Auditoria Tributária



Mediante a análise da figura 2, que se apresenta em anexo, podemos afirmar que os procedimentos da AT não visam, em exclusivo, tal como acontece na auditoria financeira, obter evidências sobre as asserções contidas nas demonstrações financeiras, mas sim, e em primeira instância, obter evidências sobre as asserções contidas nas diversas declarações de rendimentos (em sede dos diversos impostos existentes no nosso sistema fiscal), nas quais são apuradas as correspondentes bases tributáveis.

2 - A influência da fiscalidade na contabilidade

2.1 - Grau de dependência

A auditoria fiscal e tributária irão assumir contornos ainda mais peculiares à medida que for aumentando o grau de dependência da fiscalidade em relação à contabilidade, e vice-versa¹⁴.

Benau, Gadea e Mayoral (1996) consideram a fiscalidade como uma das causas das diferenças na elaboração e apresentação da informação financeira. Ainda segundo estes autores, em diversos países da Europa continental, incluindo Portugal, a fiscalidade constitui um obstáculo ao objectivo da representação fiel, marcando os critérios de medição e valorização contabilística.

Quando os critérios de valorimetria contabilística se encontram directamente afectados pela normativa fiscal, tal como acontece no nosso sistema contabilístico, a fiscalidade acaba por constituir um factor integrante do próprio sistema contabilístico (Gadea, 2001).

2.2 - Posição da OROC

É a própria Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) que suporta a evidência acima referida. Se analisarmos o conteúdo da sua recomendação técnica n.º 4, de Agosto de 1997, verificamos que é referido que “ (...) é prática relativamente frequente entre as empresas elaborarem as suas demonstrações financeiras de acordo com as regras fiscais e em detrimento daqueles princípios contabilísticos (...)” (princípios contabilísticos geralmente aceites), realçando ainda que “ (...) desta prática resulta por vezes que os documentos de prestação de contas não apresentam de forma verdadeira e apropriada a situação financeira e os resultados das operações de acordo com princípios contabilísticos geralmente aceites” (OROC, 1997).

Esta posição da OROC reflecte claramente a ambiguidade do nosso sistema contabilístico, dotado de um cariz claramente fiscalista, reflectindo-se na própria auditoria, independentemente do seu grau de abrangência, seja ela financeira, fiscal ou mesmo tributária.

Com a auditoria fiscal, pretende-se, como vimos, aferir sobre a regularidade fiscal da empresa. O não cumprimento das obrigações fiscais aumenta o risco fiscal (entenda-se como a possibilidade do Auditor omitir a detecção de transacções sujeitas a imposto, prejudicando assim a obtenção da matéria colectável). Por sua vez, este aumento do risco fiscal pode colocar em causa a imagem

¹³ Tais como mod. 22 (IRC), declaração anual de informação contabilística e fiscal (IRC, IRS, IVA), mod. 3 e respectivos anexos (IRS), declaração mod. A, B ou C (IVA), Liquidações do IMT, etc.

¹⁴ Na medida em que a Administração Fiscal continua a ser, de forma global, no nosso entender, o utilizador final privilegiado na concepção e elaboração das próprias demonstrações financeiras.

verdadeira e apropriada da empresa, uma vez que, a falta de cumprimento, ou não cumprimento integral, das obrigações fiscais, pode acarretar consequências graves para a situação financeira da empresa (Lourenço, 2000).

Sendo assim, o ROC não poderá aferir sobre a imagem verdadeira e apropriada da empresa sem indagar sobre a sua regularidade fiscal.

2.3 - Consequências de um sistema contabilista fiscalista

Um sistema contabilístico fiscalista acarreta responsabilidades acrescidas para a auditoria, cujas preocupações estão bem patentes na aludida recomendação técnica. De facto, um sistema fiscalista como o nosso, em que a concepção das demonstrações financeiras continuam norteadas no sentido do apuramento do lucro tributável, potencia ainda mais o risco fiscal, exacerbando a importância da auditoria fiscal *à priori* e na própria AT *à posteriori*.

Eberhartinger (1999) acentua o facto de que a influência das regras fiscais nas demonstrações financeiras coloca em causa a própria comparabilidade da informação financeira.

A fiscalidade está integrada no reporte financeiro. Como a fiscalidade não permite o mesmo grau de flexibilidade necessário para o reporte financeiro, geralmente algumas correcções ao Resultado Líquido são efectuados de forma aritmética em quadros extra-contabilísticos¹⁵ (Eberhartinger, 1999).

O facto é que a existência de uma fiscalidade dependente do reporte financeiro, ou seja, construída em função das demonstrações financeiras, nomeadamente do resultado líquido¹⁶, do qual parte a determinação do lucro tributável, poderá, invariavelmente, conduzir ao efeito reverso, ou seja, o da influência das regras fiscais na própria contabilidade.

Como sabemos, esta influência já se verifica a montante, nomeadamente aquando da escolha dos critérios de valorimetria, amortizações, provisões ou periodização do resultado, onde, não raras as vezes, o critério fiscal se suplanta claramente ao critério de gestão (económico).

Desta forma, não podemos expressar categoricamente que o resultado líquido (a partir do qual se apura o lucro tributável) expressa o Resultado apurado mediante os princípios estritamente contabilísticos, dado que este resultado já está “infectado”, desde logo, aquando do registo de alguns dos factos patrimoniais.

3 - A DGCI e a Inspeção Tributária¹⁷

A Direcção-Geral dos Impostos é o serviço do Ministério das Finanças que tem por objectivo fundamental a execução da política fiscal definida pelo Governo (art. 1.º do DL n.º 408/93, de 14 de Dezembro).

3.1 - A revelação da AT

Pela análise da evolução da AT retratada no **apêndice 2**, conclui-se que a institucionalização do princípio declarativo e a consagração da tributação do *rendimento real*¹⁸, em substituição do conceito de *rendimento normal* e da utilização de presunções na tributação dos contribuintes, constituíram, associados à conseqüente escalada da evasão e fraude fiscal, elementos de alavancagem no reforço dos seus poderes e competências.

3.2 - Competências da Inspeção Tributária

À Inspeção Tributária compete, no âmbito da Direcção Geral dos Impostos, (Alves, 2002):

a) A observação das realidades tributárias,

b) A verificação do cumprimento das obrigações fiscais. Nesta vertente, a função inspecção reconduz-se à comprovação da veracidade declarativa

¹⁵ Tal como acontece no caso português com o quadro 07 da DR mod. 22.

¹⁶ Evidenciado desde logo no campo 201 do quadro 07 da DR mod. 22, a partir do qual partem todas as correcções fiscais.

¹⁷ Definida, em termos orgânicos, de Serviços de Prevenção e Inspeção Tributária.

¹⁸ À luz do princípio constitucional da Capacidade Contributiva (CRP, art.º 104, n.º 2) “A tributação das empresas incide, fundamentalmente, sobre o seu rendimento real.”

c) A acção preventiva, porquanto se pretende evitar situações de incumprimento fiscal.

No que concerne aos poderes conferidos à IT no sentido de cumprir as competências que lhe são atribuídas, “ (...) os órgãos competentes podem, nos termos da lei, desenvolver todas as diligências necessárias ao apuramento da situação tributária dos contribuintes, nomeadamente:

a) Aceder livremente às instalações ou locais onde possam existir elementos relacionados com a sua actividade ou com a dos demais obrigados fiscais.

b) Examinar e visar os seus livros e registos da contabilidade ou escrituração, bem como todos os elementos susceptíveis de esclarecer a sua situação tributária.

c) Aceder, consultar e testar o seu sistema informático, incluindo a documentação sobre a sua análise, programação e execução.

d) Solicitar a colaboração de quaisquer entidades públicas necessária ao apuramento da sua situação tributária ou de terceiros com quem mantenham relações económicas.

e) Requisitar documentos dos notários, conservadores e outras entidades oficiais.

f) Utilizar as suas instalações quando a utilização for necessária ao exercício da acção inspectiva.” (LGT, art.º 63.º, n.º 1)

3.3 - O Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária

O Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de Dezembro, aprovou o Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária (RCPIT), que, tal como a denominação indica, visa regulamentar e disciplinar a actividade da Inspecção (Auditoria)¹⁹ Tributária.

A génese deste diploma remonta ao ano de 1996 (Abril), quando foi apresentado o RCDRF, preceituando na sua recomendação n.º 23 a génese deste diploma.

De acordo com Alves (2002) podemos distinguir algumas vertentes distintas no RCPIT:

(a) Regula o procedimento de inspecção, entendido, na acepção do art.º 54.º da LGT, como compreendendo toda a sucessão de actos dirigida à declaração de direitos tributários.

(b) Define, sem prejuízo de legislação especial, os princípios e regras aplicáveis aos actos de inspecção, que adiante serão referidos.

Convirá no entanto mencionar que existe já legislação que regulamenta o procedimento de inspecção de forma especial. Trata-se do DL n.º 6/99 de 8 de Fevereiro que, também pela primeira vez, veio falar em inspecções a pedido do contribuinte ou de terceiro.²⁰

(c) Sistematiza a acção fiscalizadora, uma vez que concorre para uma definição e clarificação dos vários trâmites a respeitar no seu decurso. Por outro lado, contribui para a uniformização dos procedimentos da IT.

(d) Contribui para que os sujeitos passivos conheçam melhor o procedimento de inspecção e consequentemente as garantias que lhe assistem nesse âmbito.

4 - Risco de Auditoria

4.1 - Introdução

Para exemplificar como determinados conceitos deverão ser reequacionados no contexto da AT, evidenciaremos o conceito de Risco.

Por definição, o risco em auditoria (financeira) consiste na possibilidade de dar uma opinião não apropriada sobre as demonstrações financeiras, ou seja, não considerando factos que contenham erros materialmente relevantes. O conceito de razoabilidade, inserido na opinião do ROC aquando da certificação legal das mesmas, justifica-se precisamente pela componente do risco associado à actividade de auditoria. O auditor, independentemente da matéria auditada, está consciente da

¹⁹ Talvez já se justificasse, na nossa opinião, a utilização daquela terminologia.

²⁰ É uma inspecção com regras algo diferentes das previstas no RCPIT, pois o âmbito e extensão da mesma são fixadas pelo contribuinte e as conclusões do relatório da inspecção vinculam a administração não podendo esta proceder a novas inspecções com o mesmo objecto ou a actos de liquidação respeitantes a factos tributários nela incluídos que não tenham por fundamento as conclusões do relatório.

existência de incertezas acerca dos atributos das evidências²¹, da eficiência dos mecanismos de controlo interno do cliente e do facto do seu procedimento se basear em estimativas e amostras, mais ou menos representativas.

4.2 - Componentes do risco em Auditoria Tributária

Ao nível da AT, o risco concretiza-se na possibilidade do técnico em omitir, aquando das propostas de correcção contidas no relatório de inspecção, transacções sujeitas a imposto, prejudicando assim a obtenção da matéria colectável.

“O risco, é a expectativa que os contribuintes não cumpram as suas obrigações fiscais, em termos declarativos e de pagamento dos impostos, utilizando práticas de evasão fiscal através da manipulação das disposições legais em vigor ou da omissão de factos tributáveis” (Canedo, 2003: 7).

4.2.1 - Risco Inerente

O risco inerente consiste na componente do risco de auditoria que se traduz na susceptibilidade de ocorrência de erros materialmente relevantes independentemente do sistema do controlo interno implementado pelo cliente (contribuinte) (IFAC, 2002a). Se o auditor concluir que existe uma alta probabilidade de erro nas asserções incluídas nas demonstrações financeiras, ignorando os controlos internos, o auditor deverá concluir que o risco inerente é elevado (Arens et al., 2002).

Ao nível da AT, podemos equiparar o risco inerente ao próprio risco de evasão fiscal.

Julgamos que eficientes critérios de selecção de contribuintes a inspecionar deverão partir de uma análise prévia desta componente de risco. A intenção do Governo em levar a cabo acções de fiscalização incidindo sobre contribuintes de acordo com critérios de risco de evasão fiscal é um primeiro passo na direcção certa (Pereira, 2002).

O risco inerente está essencialmente relacionado com questões como:

- Características intrínsecas dos sectores de actividade económica. Necessariamente, os sectores de actividade tais como a construção civil ou a restauração, em que o registo de operações simuladas tendentes a inflacionar os custos (v.g. facturas falsas) ou a subfacturação, entre outras, constituem práticas correntes.
- “Perfil tributário” dos próprios contribuintes inspeccionados. Entenda-se por “perfil tributário” os antecedentes fiscais do contribuinte, tais como dívidas em execução fiscal, infracções cometidas, relações com empresas, assiduidade no cumprimento das obrigações fiscais, etc.
- Relação com empresas subsidiárias. O exemplo mais marcante a este nível é a prática de preços de transferência (preços praticados em operações efectuadas entre entidades que se encontram em situação de relações especiais).

O controlo fiscal²² dos agentes económicos, contextualizada numa relação custo/benefício, quer sob a perspectiva administrativa quer, fundamentalmente, sob a perspectiva inspectiva, deverá ter por condicionante primária a percepção do risco de incumprimento, para o qual contribui, em grande medida, esta componente do risco de auditoria.

²¹ Por evidências entenda-se “ (...) toda a informação usada pelo auditor para chegar à conclusão em que a opinião se baseia incluindo os registos contabilísticos que fundamentam a informação financeira ou outra informação. Não é de esperar que o auditor aceda a toda a informação existente. As evidências em auditoria são, por natureza, cumulativas, incluindo as evidências obtidas por intermédio dos procedimentos de auditoria desenvolvidos durante o curso da auditoria, e poderão incluir evidências obtidas de outras fontes tais como auditorias anteriores e os procedimentos de controlo de qualidade na aceitação e fidelização de clientes” (IFAC, 2002b: 2).

²² “O controlo fiscal pode-se definir como o conjunto de procedimentos implementados pelas administrações fiscais no exercício dos seus poderes de autoridade, tendo em vista conhecer e acompanhar as actividades dos agentes económicos e dos outros cidadãos em geral geradores de rendimento, prevenindo eventuais comportamentos ilícitos e reprimindo outros através de medidas correctivas e disciplinadoras” (Canedo, 2003: 5).

4.2.2 - Risco de Controlo

Por sua vez, o risco de controlo está directamente associado aos mecanismos de controlo interno do contribuinte. Consiste no risco de um erro material, que poderá ocorrer numa asserção, não ser prevenido, detectado ou corrigido, numa base temporal pelo controlo interno de uma entidade (IFAC, 2002a).

Apesar da existência de um dever mútuo de cooperação entre a Administração Tributária e o contribuinte, são evidentes as barreiras existentes no acesso, por parte do inspector, à informação económico-financeira e aos mecanismos de controlo interno implementados, dado que, ao contrário do auditor financeiro, não existe aqui uma relação de prestação de serviços, mas sim um funcionário da Administração Fiscal, dotado de poder coercivo. Este facto torna o risco de controlo em não manipulável por parte do auditor tributário.

Neste sentido, julgamos que este tipo de risco assume proporções ainda mais evidentes na AT, comparativamente com os outros tipos de auditoria, constituindo, muito provavelmente, uma das características mais distintas da AT.

4.2.3 - Risco de Detecção

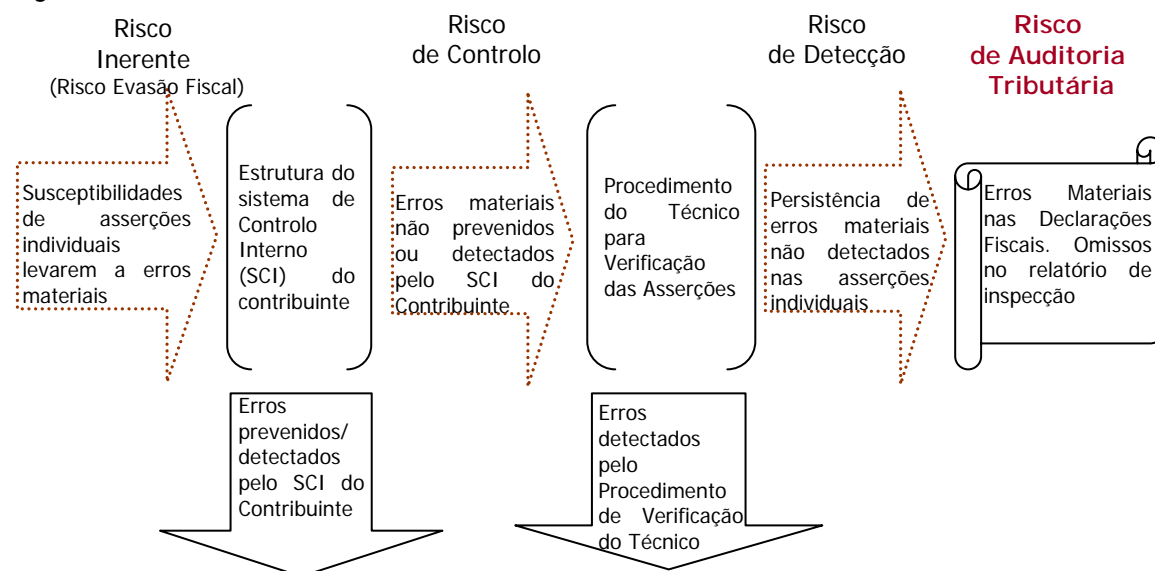
Traduz-se no risco de o auditor não detectar erros materialmente relevantes. Este risco consiste numa variável dependente, na medida em que é determinado pelos outros factores de risco e, por outro lado, irá determinar o montante de evidências substantivas que o auditor planeia acumular.

Este é um risco controlável na medida em que a sua minimização depende da extensão e aprofundamento dos procedimentos de auditoria que sejam implementados. Daí que haja contribuintes, nomeadamente empresas, que justificam um acompanhamento permanente por parte da IT.

4.3 – Síntese do Risco em AT

Podemos sintetizar, ao nível da AT, as diferentes componentes de risco da forma que se segue.

Fig. 3 - Análise do risco de Auditoria Tributária



Fonte: Costa 2002, adaptado.

“O risco é quantificado através de uma relação entre a expectativa de encontrar um montante de imposto em falta e o tempo médio que é necessário gastar para o obter, isto é, uma relação entre uma unidade monetária e uma unidade de tempo” (Canedo, 2003: 8).

5 – Critério de selecção dos contribuintes a inspecionar

Toda a Administração Fiscal enfrenta o problema de que somente uma pequena percentagem de contribuintes pode ser auditada pelos auditores disponíveis (Pereira, 2002). O princípio da eficiência requer que se concentrem os recursos no essencial e se estabeleçam prioridades. Desta forma, nos trabalhos preparatórios de AT, dever-se-á proceder a uma análise de casos e estabelecer pontos fulcrais.

5.1 - Princípios e Critérios

O RCPIT refere-nos que “ (...) a identificação dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários a inspeccionar no procedimento de inspecção tem por base (...) a aplicação dos critérios objectivos definidos no Plano Nacional de Actividades da Inspeção Tributária (PNAIT) para a actividade de inspecção tributária” (RCPIT, al. a) do n.º 1 do art.º 27.º).

Aprovado pelo Ministro das Finanças, sob proposta do Director-geral dos Impostos, o PNAIT define, com periodicidade anual, os programas, critérios e acções a desenvolver que servem de base à selecção dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários a inspeccionar, fixando os objectivos a atingir por unidades orgânicas dos serviços centrais, regionais e locais.²³

A impossibilidade de auditar todos os contribuintes tornou imperativa a criação progressiva de critérios objectivos de selecção de contribuintes a inspeccionar.

A CDRF (1996:135) define que estes critérios de selecção deverão ser norteados por dois objectivos fundamentais:

- “A maximização da probabilidade de arrecadação de receitas fiscais em consequência dessa fiscalização;
- Cobertura do maior número possível de contribuintes pelas acções de fiscalização.”

O referido relatório chega mesmo a indicar a teoria do risco, que consideramos ser o risco inerente ou risco de evasão fiscal, tal como definido anteriormente.

Por outro lado, com o segundo objectivo, pretende-se uma cobertura sistemática dos contribuintes com uma periodicidade mínima de 5 anos.²⁴

Aquele relatório aponta ainda para a necessidade de existirem critérios objectivos e transparentes de selecção de contribuintes a fiscalizar²⁵, além de tecnicamente poder propiciar uma maior eficiência dos serviços de inspecção.

Ao nível dos impostos sobre o rendimento define três grandes grupos de contribuintes a inspeccionar:

- Os que, pelo seu comportamento fiscal, dimensão ou sectores de actividade em que se inserem,²⁶ devam ser objecto de acompanhamento permanente.
- Um grupo alargado de contribuintes que, mesmo não apresentando comportamentos desviantes, sejam seleccionados numa base aleatória de forma a transparecer a sensação de proximidade da inspecção junto da generalidade dos contribuintes.
- Os contribuintes que, em face do cruzamento de informações, apresentem desvios relevantes face aos padrões normais de rentabilidade (ex. empresas com prejuízos em mais de 3 anos consecutivos; pessoas singulares que evidenciem sinais exteriores de riqueza não coadunáveis com o seu nível de rendimentos).

Ao nível do IVA, a esquematização do processo de selecção deverá ser em tudo semelhante, devendo, no entanto, acrescer àqueles 3 grupos mais 2, a saber:

- Os contribuintes que apresentem sistematicamente uma situação de crédito de imposto, principalmente os que solicitem um montante de imposto elevado.

²³ N.º 4 do art.º 23.º do RCPIT

²⁴ Período coincidente com o prazo geral de caducidade vigente à altura do referido relatório, reduzida para 4 anos com a entrada em vigor da LGT (n.º1 do art.º 45.º).

²⁵ Este conceito é reforçado pela al. a) do n.º 1 do art.º 27.º do RCPIT: “(...) critérios objectivos (...)”.

²⁶ O que seria o mesmo que dizer, pelo seu risco inerente.

- Os contribuintes com um risco inerente particularmente elevado, nesta área de imposto (ex: os contribuintes pertencentes ao sector da restauração, estabelecimentos de venda a retalho com elevadas vendas a dinheiro, joalharias, venda de automóveis usados²⁷, construção civil e promoção imobiliária).

5.2 - Práticas de selecção

O RCPIT estatui que, no processo de selecção dos contribuintes a inspeccionar, deverão ser tidos em conta “ (...) a verificação de desvios significativos no comportamento fiscal dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários perante os parâmetros de normalidade que caracterizam a actividade ou situação patrimonial, ou de quaisquer actos ou omissões que constituam indício de infracção tributária” (RCPIT, al. d) do n.º 1 do art.º 27.º).

Estamos aqui a falar de indicadores de carácter geral ou sectorial, que servem de suporte à determinação dos contribuintes que, potencialmente, possam estar em situação irregular, ou seja, em que potencialmente o risco inerente de evasão fiscal seja superior.

Subjacente a esta selecção encontra-se a análise de risco.

Esta análise passa por avaliar variáveis objectivas caracterizadoras dos contribuintes, que só por si não constituem um índice de incumprimento tributário, que serão ponderadas com um índice de risco. A soma dos índices concorrentes em cada contribuinte serve para valorizar o risco abstracto que ocorre para cada um deles. Trata-se assim de uma aproximação estatística e objectiva das probabilidades reais de incumprimento.

Em Portugal, a análise de risco, tem por suporte a classificação e segmentação dos contribuintes em função:

- do sector de actividade económica;
- da importância económica e fiscal;
- da organização e comportamento fiscal.

De acordo com Canedo (2003:10):

“ (...) o risco é assim determinado como função destes grupos de indicadores, os quais concentram em si o conjunto da informação mais relevante que se pode obter relativamente a cada contribuinte, daqui resultando uma classificação alfanumérica para cada um, conforme o sector de actividade económica em que se insere, o *rating* que decorre da avaliação da importância económica e fiscal e o *scoring* que classifica a organização e o comportamento fiscal²⁸”.

A nosso ver torna-se imperioso e urgente, também a este nível, a publicação dos indicadores de base técnico-científico previstos no n.º 2 do art.º 89.º da LGT.²⁹

Conclusão

A AT deverá ser enquadrada, definitivamente, como um ramo integrante da Auditoria Financeira. As características peculiares do auditor e utilizadores da informação reportada, não poderão condicionar um distanciamento conceptual que se assiste no actual momento.

Os desenvolvimentos recentes, efectuados no contexto definido pelo RCDRF e a síntese de normas, até então dispersas, num único diploma que visa regulamentar e disciplinar a actividade da Auditoria Tributária (RCPIT), deverão ser seguidos por uma redefinição de métodos e estratégias que visem pragmatizar o preceituado no art.º 57.º daquele diploma.

O procedimento tributário de inspecção deverá ser encarado, desde a sua génese, como um procedimento de auditoria, na sua concepção mais abrangente. No entanto, as características peculiares da Inspeção Tributária (não nos poderemos esquecer que estamos perante um procedimento tributário, com as condicionantes legais inerentes) devem, necessariamente, ser tidas em conta nesta abordagem.

²⁷ Face à possibilidade de ocorrência da fraude em carrossel pelo uso, indevido, do Regime Especial de Tributação dos Bens em 2ª Mão.

²⁸ Podemos visualizar uma exemplificação deste processo no trabalho do autor referenciado na bibliografia.

²⁹ A urgência destes indicadores justifica-se não só por este facto como também para uma correcta aplicação dos métodos indirectos de determinação do lucro tributável ou para a efectiva implementação do regime simplificado de tributação introduzido no nosso ordenamento fiscal.

Após este enquadramento conceptual, devemos problematizar conceitos como o de risco, a materialidade, o processo de selecção e a comunicação dos resultados, tendo em vista o alcance de economias de escala nos procedimentos inspectivos.

Este estudo visa essencialmente alertar as consciências para este campo de estudo no âmbito da investigação científica, cujos resultados, a serem absorvidos no âmbito dos procedimentos inspectivos, poderão ajudar num objectivo que deverá ser comum, o do combate à fuga e evasão fiscal.

Bibliografia

- ALVES, J. A. (2002), "Procedimento Tributário de Inspeção" in Instituto de Formação Tributária, *Procedimento e Processo Tributário (Manual de Apoio)*, Lisboa: 85-104.
- AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION. (1973), *A Statement of Basic Auditing Concepts*, Committee on Basic Auditing Concepts.
- ARENAS, P. (2001), "Aproximación al concepto de Auditoria Fiscal", in <http://www.5campus.org/leccion/auditoria01>. Acedido em 08-06-2003.
- ARENS, A.A.; ELDER, R.J. e BEASLEY, M. S. (2002), *Auditing and Assurance Services – An Integrated Approach*, New Jersey: Prentice Hall, 9.ª edição.
- BENAU, M. A; GADEA, J. A. e MAYORAL, J. M. (1996), *Contabilidad Para La Empresa Multinacional*, Madrid: Ediciones Pirámide.
- CAMPOS, D. L. (1999), "Simulação dos Negócios Jurídicos", in Vislis Editora, *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Lisboa: 2-90.
- CANEDO, J. (2003), *A Análise do Risco no Centro do Controlo Fiscal*, paper apresentado na conferência Técnica do Centro Intramericano de Administrações Tributárias (CIAT), realizado em 29 Setembro/2 de Outubro, em Lisboa.
- CANEDO, J. (1999), *Contributos para a Definição de um Modelo Operacional para a Inspeção Tributária*, DGCI.
- CHADEFAUX, M. (1987), *L'Audit Fiscal*, Paris: Litec, 1.ª edição.
- COMISSÃO PARA O DESENVOLVIMENTO DA REFORMA FISCAL, (1996), *Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal*, MINISTÉRIO DAS FINANÇAS.
- COSTA, A. (2002). *Dossier das Aulas de Auditoria do Mestrado em Contabilidade e Auditoria*.
- COSTA, C. B. (1995). *Auditoria Financeira – Teoria e prática*. Lisboa: Editora Rei dos Livros, 5.ª edição.
- Decreto-Lei 413/98 de 31/12, *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária*.
- DUNN, J. (1991), *Auditing: Theory and Practice*, Prentice Hall.
- EBERHARTINGER, E. L. E. (1999), "The Impact of Tax rules on Financial Reporting in Germany, France, and the UK", *The International Journal of Accounting*, Vol. 34, N.º 1: 93-119.
- GADEA, J. A. L. (2001), *Manual de Contabilidad Internacional*, Madrid: Edições Pirâmide.
- GOMES, N. S. (1996), "Manual de Direito Fiscal", *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, Vol. 2, nº 174.
- GUIMARÃES, J. C. (2000), *O Sistema Contabilístico e Fiscal Português, Uma Abordagem aos Relatórios e Contas das Empresas*, Vislis Editores.
- IASB. (2001), *Overarching Principles for Providing Independent Assurance on Sustainability Reports: A Global Reporting Initiative Working Paper*.
- IFAC. (2002a), *ISA 200 Objectives and Principles Governing an Audit of Financial Statements – Proposed Amendment to International Standard on Auditing*.
- IFAC. (2002b), *Audit Evidence - Proposed International Standard on Auditing*.

Lei Geral Tributária, Decreto-Lei 398/98 de 17/12.

LOURENÇO, J. C. (2000), *A Auditoria Fiscal*, Lisboa: Vislis Editora, 2.ª Edição.

OROC. (1998), *Directriz Técnica n.º 230 – Papeis de Trabalho*, Junho.

OROC. (1987), *Recomendação Técnica n.º 4*, Agosto.

PEREIRA, M. H. (2002), “Sistema Fiscal – Algumas Prioridades” in *O Economista (Anuário da Economia Portuguesa)*.

RHOADES, S. C. (1999), “The Impact of Multiple Component Reporting on Tax Compliance and Audit Strategies”, *The Accounting Review*, Vol. 74, n.º 1: 63-85.

VALDERRAMA, J.L. (1996), *Teoría y Práctica de la Auditoria*, Madrid: CDN, Ciencias de la Dirección.

SAEZ, A. M. e RESCALVO, M. P. (2000), “Evaluación Empírica del Fraude Fiscal: Análisis de la estrategia de Landsberger y Meilijson” in « <http://www.ucm.es/BUCM/cee/doc/00-07/0007.htm>». Acedido em 05-09-2003

SILVA, J. M. (1992), “Auditoria Fiscal”, *Fiscália*, Ano 1, N.º 3/4, Maio/Agosto.


SOUSA, J. L. (2002), *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado*. Lisboa: Vislis Editoras, 3.ª Edição.

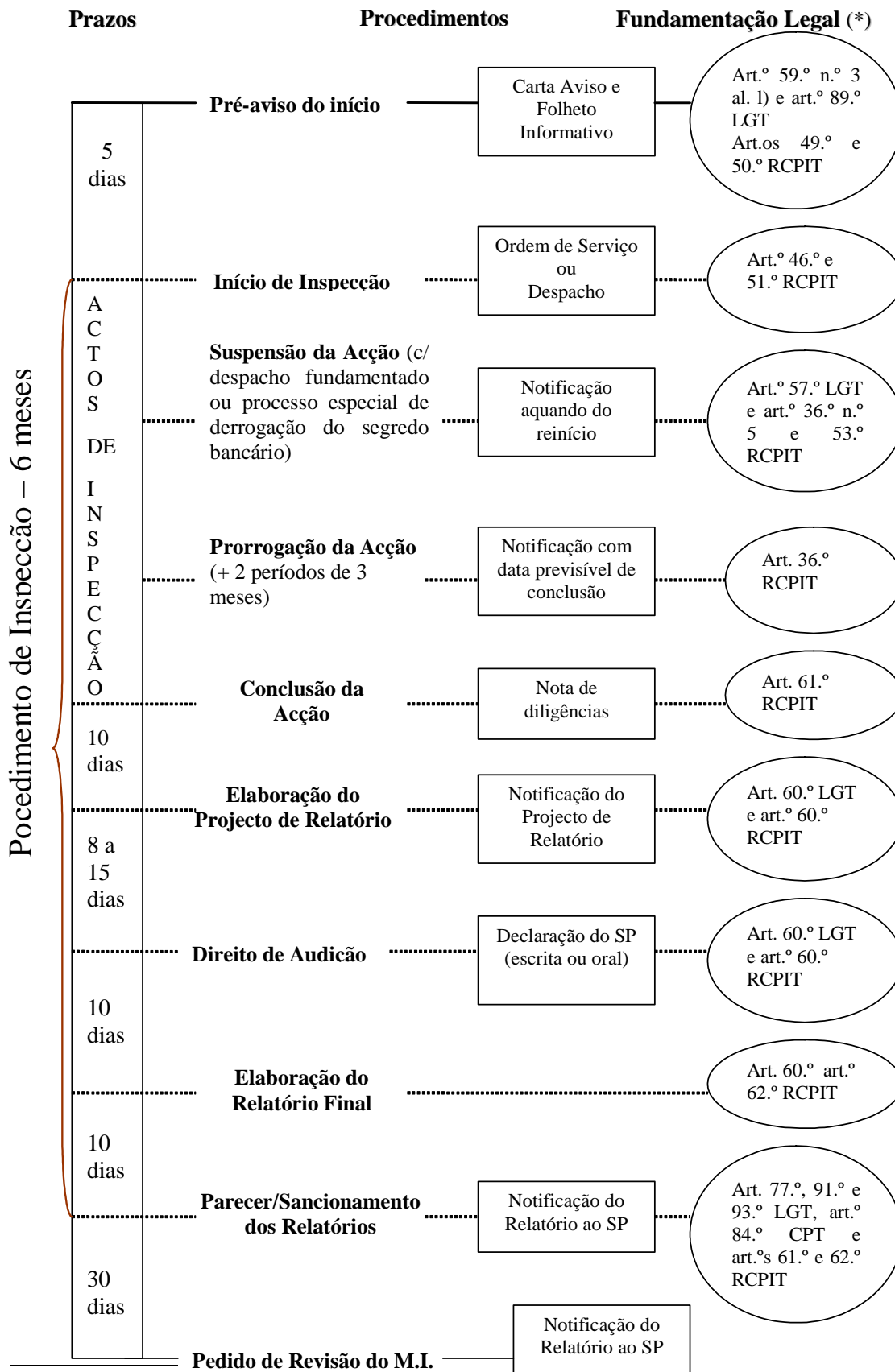
Apêndices

Apêndice 1 – Auditoria Financeira Vs Auditoria Tributária

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

Apêndice 2 - Antecedentes da Auditoria Tributária

Reforma fiscal de 1929 (Decreto-Lei n.º 16 731): Código da Contribuição Industrial de 1929 não mencionava a fiscalização do cumprimento das obrigações fiscais;
Reforma fiscal de 1958-65 determinava que a Inspeção Tributária tivesse uma acção eminentemente orientadora e formativa dos agentes económicos;
Consagração do princípio declarativo ocorrida pela primeira vez em 1963;
A tributação baseada em rendimentos normais dá lugar a uma tributação baseada em rendimentos reais;
Criação do Serviço de Prevenção e da Fiscalização Tributária (DL n.º 44 966);
Em 1978 define-se em diploma orgânico os poderes atribuídos aos funcionários da Inspeção (art. 34.º do DL 363/78);
Reforma fiscal dos anos oitenta (primeiro ao nível da tributação indirecta e mais tarde ao nível da tributação directa) assente no princípio da tributação pelo valor real declarado (e no valor probatório da contabilidade dos contribuintes):  O papel da IT redirecciona-se no sentido de comprovar os dados constantes das declarações apresentadas pelos contribuintes e investigar a existência de factos tributários eventualmente omitidos, deixando a sua acção eminentemente informativa;
A fraude fiscal começa a assumir contornos preocupantes;
Na década de 90 há um reforço efectivo dos poderes da Inspeção, materializados numa reestruturação dos próprios serviços (operada através do diploma que estabeleceu a orgânica da DGCI, DL n.º 408/93, de 14 de Dezembro, alterado pelo DL n.º 42/97, de 7 de Fevereiro, pelo DL n.º 357/98, de 18 de Novembro, pelo DL n.º 202/99, de 9 de Junho e ainda pelo DL n.º 366/99, de 18 de Setembro).



³⁰ (*) Fonte: Alves (2002), adaptado em função da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro – Orçamento de Estado para 2003