



**ASSOCIAÇÃO DE POLITÉCNICOS DO NORTE (APNOR)**  
**INSTITUTO POLITÉCNICO DE BRAGANÇA**

**Procedimentos e Processos de Auditoria Fiscal nas Pequenas e Médias  
Empresas na Guiné-Bissau**

**Imelson António Da Costa Vaz**

Dissertação apresentada ao *Instituto Politécnico de Bragança*  
Para obtenção do grau de mestre em Contabilidade e Finanças

**Orientação:**

**Prof. Doutor Jorge Manuel Afonso Alves**

**e**

**Prof. Doutor José Carlos Lopes**

**Bragança, fevereiro, 2022**



***ASSOCIAÇÃO DE POLITÉCNICOS DO NORTE (APNOR)***  
***INSTITUTO POLITÉCNICO DE BRAGANÇA***

**Procedimentos e Processos de Auditoria Fiscal nas Pequenas e Médias  
Empresas na Guiné-Bissau**

**Imelson António Da Costa Vaz**

**Orientação:**

**Prof. Doutor Jorge Manuel Afonso Alves**

**e**

**Prof. Doutor José Carlos Lopes**

**Bragança, fevereiro, 2021**



## Resumo

Este trabalho tem como objetivo investigar procedimentos e processos de auditoria fiscal nas Pequenas e Médias Empresas (PME) na Guiné-Bissau entre 2015 e 2019, procurando reunir documentação que permita analisar a eficácia das fiscalizações regulamentadas. Pretende-se também comparar a arrecadação de diferentes receitas fiscais das referidas empresas com os valores inscritos na previsão económica, de acordo com Orçamentos Gerais do Estado dos referidos anos. As PME na Guiné-Bissau constituem a maioria do tecido empresarial guineense, em todos os setores da atividade económica. O Estado prevê arrecadar com as PME receita fiscal relevante, mas pela falta de contabilidade organizada da maioria dessas empresas, e a constante instabilidade política, faz com que a administração fiscal não consiga arrecadar o valor de impostos previsto, recorrendo assim ao método de presunção (método indireto), o que acarreta repercussões negativas a nível da receita prevista de um dado exercício económico. No âmbito deste estudo, recorreu-se à recolha de dados através de análise dos documentos, processos das fiscalizações realizadas e entrevistas semiestruturadas feitas a dez técnicos superiores. Entre os entrevistados, três são responsáveis pela área de fiscalização tributária e análise dos processos e balanços. Os resultados das análises documental confirmam a existência de forma e espírito dos conteúdos, de acordo com a legislação em vigor, e demais normas e instruções da Direção Geral das Contribuições e Impostos (DGCI). No que se refere às respostas dos técnicos entrevistados, todos foram unânimes, não obstante alguns acréscimos de sugestões nos casos de aplicação de método de presunção nas PME, facto que provoca uma grande diferença na arrecadação de receitas em relação às previsões das mesmas.

**Palavras-Chave:** Procedimentos, Processos, Auditoria fiscal, Fiscalização, Pequenas e Médias Empresas, Direção Geral de Impostos na Guiné-Bissau.

## **Abstract**

This work aims to investigate tax audit procedures and processes in Small and Medium Enterprises (SME) in Guinea-Bissau from 2015 to 2019, seeking to gather documentations that allows analysing the effectiveness of regulated inspections. It is also intended to compare the collection of different tax revenues of the referred companies with the values registered in the economic forecast, according to the general state budgets for the mentioned periods. In all sectors of economic activity, SME are many of the Guinea-Bissau companies. The state expects to collect relevant tax revenue from SME, but due to the lack of organized accounting of many of these companies, and the constant political instability, the tax administration is unable to collect the desired/expected amount of taxes. Thus, tax administration uses the presumption method (indirect method) to determine the amount of tax, which entails negative repercussions on the expected revenue of a given financial year. In this study, the data collection was based on the analysis of documents, processes of inspections carried out, and semi-structured interviews with ten (10) senior technicians, including three (3) responsible for the area of tax inspection and financial accounting analysis, showing the qualitative nature of this investigation, with interpretative and descriptive characteristics. According to our findings, the documentary analysis (content analysis) confirms the existence of conformity with the legislation in force and other norms and instructions of the General Directorate of Contributions and Taxes (DGCI). Regarding the answers of the interviewed technicians, all were unanimous, however there were some suggestions related with the case of applying the presumption method (indirect method) in small companies, which might lead to a higher difference in revenue collection in relation to forecasts.

**Keywords:** Procedures, Processes, Tax audit, Inspection, Small and Middle Enterprises, General Directorate of Taxes in Guinea-Bissau.

## Resumen

Este trabajo tiene como objetivo investigar procedimientos y procesos de auditoría fiscal en pequeñas y medianas empresas (PME) en Guinea-Bissau entre 2015 y 2019, buscando recopilar documentación que permita analizar la efectividad de las inspecciones reguladas. También se pretende comparar la recaudación de los diferentes ingresos tributarios de las referidas empresas con los valores registrados en la previsión económica, de acuerdo con los presupuestos generales del Estado para los referidos años. Las PME de Guinea-Bissau constituyen la mayor parte del tejido de Guinea-Bissau, en todos los sectores de actividad económica. El estado espera recaudar ingresos fiscales relevantes de las PYMES, y pero debido a la falta de contabilidad organizada de la mayoría de estas empresas, la constante inestabilidad política hace que la administración tributaria no pueda recaudar el nivel de impuestos deseado, por lo que se recurre al método de presunción. , lo que conlleva repercusiones negativas sobre los ingresos esperados de un ejercicio determinado. Para arrojar resultados aceptables en esta tesis, se utilizó la recolección de datos, a través del análisis documentos, se llevaron a cabo procesos de inspecciones y se realizaron entrevistas semiestructuradas con diez (10) técnicos superiores, incluyendo tres (3) responsables del área de inspección tributaria y análisis de procesos y balances, basados en guiones, para obtener respuestas que sustenten los resultados, lo que confirma el carácter cualitativo de esta investigación, con características interpretativas y descriptivas. El resultado del análisis documental a juicio del investigador confirma la existencia de forma y espíritu de los contenidos, de acuerdo con la legislación vigente y demás normas e instrucciones de la Dirección General de Contribuciones e Impuestos (DGC). En cuanto a las respuestas de los técnicos entrevistados, todos fueron unánimes, sin embargo hubo algunos añadidos en el caso de aplicar el método de presunción más en las pequeñas empresas, lo que conlleva una gran diferencia en la recaudación de ingresos en relación a las previsiones de las mismas.

**Palabras clave:** Trámites, Procesos, Auditoría Fiscal, Inspección, Pequeña y Mediana Empresa, Dirección General de Impuestos en Guinea-Bissau.

Aos meus pais pela vida, carinho e educação.

À Elizandra Menezes Barbosa da Costa Vaz, minha esposa, e em especial para meus filhos Elimelson, Samuelson, Indjiline e Mazarine, por os ter deixado para uma aventura significativa em Trás-os-Montes.

## **Agradecimentos**

Agradeço à Deus pela vida, por ter chegado ao fim dessa formação e pelos desejos concretizados.

Ao meu pai António Tomé Vaz, e em especial à minha falecida mãe, professora Páscoa da Costa.

À coordenação deste mestrado e aos professores do Instituto Politécnico de Bragança, em especial aos da Escola Superior de Tecnologia e Gestão.

Especiais agradecimentos aos ilustres orientadores Professor Doutor Jorge Manuel Afonso Alves e Professor Doutor José Carlos Lopes, pelos impulsos, incentivos e conselhos para a conclusão do mestrado, e pelas orientações, apoios e disponibilidade para a conclusão desta tese.

Um agradecimento ao então Governo da Guiné-Bissau através do Ministério da Educação e sua Embaixada em Portugal, na pessoa do seu Embaixador Dr. Helder Vaz Lopes e sua equipa, pelo protocolo assinado que ajudou, e ainda a ajudar muitos Guineenses para formações em Portugal.

Um muito obrigado à Direção Geral das Contribuições e Impostos (DGCI), na pessoa do seu ex-diretor geral Dr. Gorky Numna Gomes de Medina, pela autorização; ao Diretor de Recursos Humanos da Secretaria Geral das Finanças e da DGCI, Dr. Anastácio Lázaro Vaz Gomes e Mestre Mamadú Aua Mané, pela colaboração, e ao então Ministro da Economia e Finanças Dr. Aristides Gomes, pela confirmação da autorização da minha licença para os estudos em Portugal.

À minha esposa Elizandra Vaz, aos meus filhos Elimelson, Samuelson, Indjiline e Mazarine.

Um agradecimento especial ao amigo Idrogidro Barbosa, primo Danilson Pereira, Wilson Rodrigues, Vladimir Djaló, e tio Leonildo Gomes pelos apoios moral, financeiro e material.

Ao Núcleo dos Estudantes Guineenses em Bragança, através dos representantes Bocu Silva, Alfa Sané, Crodinilson Insumbo e mais membros, da presidência de 2019 a 2021, e à Associação dos Estudantes Africanos em Bragança, pela colaboração na minha integração e apoios nos períodos difíceis de COVID 19.

Agradecimentos aos colegas de curso de mestrado em Gestão das Organizações, Kátia Dos Santos e Avatar Zahdi, pelas orientações e apoios na integração aquando da chegada muito atrasada.

Especial agradecimento vai para Ms. Sambicté Santos Cabi, Ms. Bacar Baió, Ms. Patrícia Sinésia de Oliveira, Umaro Joco, Janice Correia Pipa, Eduardo Djunto Djaló, Faustino Da Cunha pelas orientações na organização, metodologias e suportes bibliográficos.

Aos colegas da Direção Geral da Conjuntura do Ministério das Finanças - Nivaldo, Firmino e Totas, e Mamadú Iaia Djaló do Ministério da Economia pelas documentações.

Aos colegas da Direção Geral das Contribuições e Impostos – Braima Sani, Braima Djaló, Mamadú Aua, Edmilson, Páscoal Júnior, Malam Sissé, Galileu Indequê, Evaristo Baticã Ferreira, Daloca, Paulo, Edalberto, Vladimir, Iaia, Maíuca, Orlando, Mamadú Samba Djaló, Litos, Celestino, Ivânio, Chanceler e Sadjó Seidi, pela colaboração e apoio moral.

## **Lista de Abreviaturas e/ou Acrónimos**

CC – Código Comercial

CCI - Código da Contribuição Industrial

CEDEAO – Comunidade Económica dos Estados da África Ocidental

CIGV - Código de Imposto Geral sobre Vendas e Serviços

CI - Contribuição Industrial

CPU - Contribuição Predial Urbana

CIRC – Código do Imposto sobre Rendimento das Pessoas Coletivas

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CPPT – Código de Procedimento de Processo Tributário

DF – Demonstrações Financeiras

DGCI - Direção Geral das Contribuições e Impostos

FCFA - Franco da Comunidade Financeira da África

IC - Imposto de Capital

IEC - Imposto Especial sobre Consumo

IGV - Imposto Geral sobre Vendas

IP - Imposto Profissional

IRC – Imposto sobre Rendimento das Pessoas Coletivas

ISA - International Standards on Auditing

IS - Imposto de Selo

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

NCRF – Normas Contabilísticas do Relato Financeiro

PIB – Produto Interno Bruto

PME - Pequenas e Médias Empresas

RCPIT - Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária

SISA - Imposto sobre Sucessões

SYSCOA – Sistema Contabilístico Oeste Africana

UEMOA - União Económica Monetária Oeste Africana

## **Lista de Tabelas**

Tabela 1: Previsão das Receitas face as Receitas das PME de 2015 a 2019 (valores em Fcfa)...	29
Tabela 2: Número de PME e segmentação (PME a operar) na Guiné-Bissau de 2015 a 2019 .....	30
Tabela 3: Dados de Realização de Entrevistas .....	37
Tabela 4: Fiscalização gerais, receitas das PME em relação a previsão para PME e geral de DGCI de 2015 a 2019 (valores em bilhões Fcfa) .....	47

## Lista de Quadros

Quadro 1: O Sistema Fiscal da Guiné-Bissau e a sua configuração.....	24
Quadro 2: Principais critérios de seleção das PME para a fiscalização tributária.....	40
Quadro 3: Formas de monitoramento dos contribuintes com volume de negócio mais expressivos .....	41
Quadro 4: Procedimentos na verificação dos processos de contabilidade para apurar os impostos devidos .....	41
Quadro 5: Apuramento de matéria coletável para empresas sem contabilidade organizada .....	42
Quadro 6: Procedimentos usados na inspeção tributária das PME .....	42
Quadro 7: Organização dos processos de auditoria tributária.....	43
Quadro 8: Procedimentos de auditoria fiscal no âmbito dos Ativos Fixo.....	43
Quadro 9: Procedimentos de auditoria fiscal no âmbito dos Ativos Financeiros .....	44
Quadro 10: Procedimentos de auditoria fiscal no âmbito dos Ativos e Rendimentos Correntes ....	44
Quadro 11: Procedimentos de auditoria fiscal no âmbito dos Passivos e Gastos Correntes .....	45
Quadro 12: Procedimentos de auditoria no âmbito dos Inventários .....	45

# Índice

Resumo .....	i
Abstract .....	ii
Resumen .....	iii
Agradecimentos.....	v
Lista de Abreviaturas e/ou Acrónimos .....	vi
Lista de Tabelas .....	vii
Lista de Quadros .....	viii
Índice .....	ix
Introdução.....	1
1. Revisão da Literatura .....	3
1.1. Contextualização Teórica .....	3
1.2. Auditoria Fiscal .....	5
1.2.1. Natureza do risco fiscal .....	6
1.2.2. Auditoria fiscal e a apreciação da performance fiscal da empresa.....	7
1.2.3. Auditoria fiscal e o controlo fiscal .....	7
1.3. Procedimentos de Auditoria Fiscal.....	8
1.3.1. Auditoria Fiscal no Âmbito dos Ativos Fixos .....	9
1.3.1.1. Enquadramento contabilístico .....	9
1.3.1.2. Enquadramento fiscal-riscos .....	9
1.3.1.3. Objetivos gerais da auditoria.....	10
1.3.1.4. Controlo interno .....	10
1.3.1.5. Procedimentos para obtenção de prova .....	11
1.3.2. Auditoria Fiscal no Âmbito dos Ativos Financeiros .....	12
1.3.2.1. Enquadramento contabilístico .....	12
1.3.2.2. Enquadramento fiscal-riscos .....	12
1.3.2.3. Objetivos gerais da auditoria.....	13
1.3.2.4. Controlo interno .....	13
1.3.2.5. Procedimentos para obtenção de prova .....	13

1.3.3.	Auditoria Fiscal no Âmbito dos Ativos e Rendimentos Correntes.....	14
1.3.3.1.	Enquadramento contabilístico .....	14
1.3.3.2.	Enquadramento fiscal-riscos .....	14
1.3.3.3.	Objetivos gerais da auditoria .....	15
1.3.3.4.	Controlo interno .....	16
1.3.3.5.	Procedimentos para obtenção de prova .....	16
1.3.4.	Auditoria fiscal no Âmbito do Passivo e Gastos Correntes.....	17
1.3.4.1.	Enquadramento contabilístico .....	17
1.3.4.2.	Enquadramento fiscal-riscos .....	17
1.3.4.3.	Objetivos gerais da auditoria .....	18
1.3.4.4.	Controlo interno .....	18
1.3.4.5.	Procedimentos para obtenção de prova .....	19
1.3.5.	Auditoria Fiscal no Âmbito dos Inventários e Ativos Biológicos.....	20
1.3.5.1.	Enquadramento contabilístico .....	20
1.3.5.2.	Enquadramento fiscal-riscos .....	20
1.3.5.3.	Objetivos gerias da auditoria .....	20
1.3.5.4.	Controlo interno .....	21
1.3.5.5.	Procedimentos para obtenção de prova .....	21
1.4.	Processo tributário.....	22
2.	Quadro Legal e Institucional .....	24
2.1.	Quadro Legal.....	26
2.2.	A Direção Geral das Contribuições e Impostos .....	27
2.3.	A previsão das Receitas Fiscais e as Receitas arrecadadas de 2015 a 2019 .....	28
2.4.	O Sistema Informático e os Programas de Gestão dos Contribuintes .....	30
2.5.	A Direção dos Serviços das Pequenas e Médias Empresas .....	31
2.5.1.	O Serviço de Fiscalização Tributária.....	31
	Procedimentos e processos de auditoria fiscal em aplicação de 2015 à 2019 .....	33
3.	Metodologia de Investigação .....	35
3.1.	Objetivo de Estudo e Hipóteses de Investigação.....	35

3.2.	Descrição de Instrumentos de Recolha de Dados .....	35
3.2.1.	Análise documental .....	35
3.2.2.	Entrevistas semiestruturada .....	36
3.3.	População vs. Amostra .....	36
3.3.1.	Caracterização da amostra .....	37
3.4.	Descrição dos Métodos de Tratamento dos Dados .....	37
4.	Apresentação e Análise dos Resultados .....	40
4.1.	Análise dos Documentos .....	40
4.2.	Análise das Entrevistas .....	40
	Análise das Receitas das Fiscalizações Gerais de 2015 a 2019 .....	46
5.	Conclusão, Limitações do estudo, Linhas de investigação futuras .....	48
6.	Referências .....	52
7.	Apêndice .....	57

## Introdução

Esta dissertação tem como principal objetivo analisar os procedimentos e processos de auditoria fiscal, nas Pequenas e Médias Empresas (PME) na Guiné-Bissau, no período de 2015 a 2019. Neste trabalho, os procedimentos e processos de auditoria fiscal nas PME, são analisados para ver a eficácia das fiscalizações levadas a cabo pela Direção Geral das Contribuições e Impostos (DGCI), e o impacto na arrecadação de receitas fiscais coletadas pela Direção de PME, de acordo com a previsão económica inscrita nos Orçamentos Gerais do Estado, nesses referidos anos.

A escolha do tema justifica-se pela importância das receitas fiscais ao nível de organização de um Estado. A aplicação dos procedimentos de auditoria fiscal e o seu cumprimento ajuda no crescimento das receitas, o que contribui para reduzir ou evitar o défice orçamental, fato que tem sido verificado com vários governos passados na Guiné-Bissau.

Para o cumprimento deste objetivo, o presente trabalho vai analisar os procedimentos e processos de auditoria fiscal nas PME nesses anos, através de verificação dos documentos de orientações disponíveis, dos processos de fiscalizações realizadas, das entrevistas efetuadas aos técnicos, por forma a atingir os objetivos do presente trabalho.

O Estado estabelece como meio de manter a economia equilibrada o processo de tributar-inflacionar-gastar, que seria o misterioso “multiplicador keynesiano”, segundo o qual é concedida uma vasta gama de “serviços” governamentais de qualidade além de uma economia estável. Deste modo, segundo o Estado, seria indispensável a cobrança de impostos para poder manter, para prover tais serviços que não poderiam ser executados apenas por cidadãos agindo voluntariamente, no mercado ou na sociedade (Slobodtsov, 2017).

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 (Alves, 2014).

Segundo Bastos (2004, p. 1), “a auditoria é 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 objetivo de apurar a correlação existente entre a informação auditada, e os critérios utilizados a que ela se reporta”.

Para Lourenço (2000, p. 59), “a auditoria fiscal tem por objetivo fazer um exame à situação fiscal da empresa, tendo em vista o controlo da sua regularidade fiscal. Esta regularidade ou legalidade fiscal é norteadada pelos princípios definidos 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”.

A metodologia para a investigação a ser aplicada consistirá numa abordagem qualitativa que permitirá fazer uma análise documental dos dados e entrevistas semiestruturadas (Creswell, 2010).

De acordo com Boni e Quaresma (2005), as entrevistas semiestruturadas combinam questões abertas com questões fechadas, nas quais o entrevistado tem a possibilidade de discorrer sobre o tema proposto. O pesquisador deve seguir um guião de questões previamente definidas, mas pode conduzir a entrevista como se tratasse de uma conversa informal. Assim, é possível analisar o objeto de estudo de forma transversal e enaltecer os aspetos mais importantes, a fim de esclarecer melhor o objeto da investigação.

Baseado nessas premissas, analisaram-se os documentos administrativos internos, a legislação que orientam a aplicação de auditoria fiscal, e o resultado das entrevistas aos técnicos dos Departamento da Fiscalização Tributária e do Departamento de Análise dos Processos de Balanço, a fim de se dar uma resposta aos objetivos desta investigação.

O presente trabalho está estruturado em seis secções. Para além da introdução, faz-se uma revisão da literatura sobre onde se abordam os conceitos e procedimentos de auditoria fiscal e o processo tributário. Na terceira secção apresenta-se o quadro legal e institucional onde se desenvolve o estudo. Na quarta secção é apresentada a metodologia de investigação que permita atingir os objetivos do estudo realizado. Na quinta secção são apresentados os principais resultados decorrentes da análise documental e das entrevistas realizadas. Por último, apresenta-se as principais conclusões, limitações e sugestões para trabalhos futuros.

# 1. Revisão da Literatura

## 1.1. Contextualização Teórica

A Guiné-Bissau é detentora de vastos recursos naturais, que vão desde a agricultura e pescas até aos recursos hídricos e minerais, beneficiando ainda de um património florestal e ambiental de elevado potencial económico. Segundo o Banco Mundial, a economia da Guiné-Bissau continua a expandir-se apesar do impasse político e da suspensão dos fluxos dos doadores para o País, devido várias situações políticas críticas após a guerra civil de 1998. A situação fiscal ainda é afetada pela instabilidade política, e as operações do governo eram financiadas essencialmente por fontes internas e regionais (Estudo Guiné-Bissau, 2018).

A administração tributária é o ente estatal responsável pela aplicação da legislação tributária, e o seu foco principal é a coleta das receitas tributárias, que são as principais fontes de financiamento das políticas públicas do país, em que o seu objetivo geral é fazer todos os sujeitos passivos de impostos cumprirem com as suas obrigações, para que o Estado, através do Governo possa satisfazer partes das necessidades públicas (Pialarissi, 2002).

Nessa visão, e de acordo com os dados do sistema informático da Direção Geral das Contribuições e Impostos (DGCI), os impostos praticados na Guiné-Bissau, de acordo com diplomas legislativos são: Contribuição Industrial (CI), em quem podem ocorrer antecipações e regimes especiais; Imposto Geral sobre Vendas (IGV); Imposto Profissional (IP); Contribuição Predial Urbana (CPU); Imposto de Selo (IS); Imposto Especial sobre Consumo (IEC); Imposto de Capital (IC); Imposto sobre Sucessões (SISA); Imposto sobre Comércio Marítimo; Imposto Complementar; Rústica;

Em 02 de maio de 1997, o governo aderiu a União Económica Monetária Oeste Africana (UEMOA) como oitavo membro. A UEMOA é uma organização de integração sub-regional com estratégia ideal para suprir a situação financeira caótica, em que o país estava submergido, obrigando-o a mudar a moeda nacional o “Peso” para Franco da Comunidade Financeira da África (FCFA). Após a primeira eleição democrática em 1994, e passados três anos, o país conheceu progressos na estabilização da situação macroeconómica e financeira, em que iniciaram a execução de reformas estruturais fundamentais, como: as reformas fiscais, com a inclusão de Imposto Geral sobre Vendas e Serviços (IGV); adoção duma nova tarifa aduaneira; a melhoria na gestão das despesas públicas; a racionalização na admissão na função pública; a reforma das empresas públicas (Rodrigues, 2017).

No âmbito dessas reformas, a eliminação de dupla tributação dos impostos, no quadro da política de harmonização e coordenação fiscal, deu origem no “Regime Especial de Tributação” que é aplicado ao nível regional e ao nível nacional, com o objetivo de coordenar e harmonizar a política fiscal. Essa experiência foi positiva, em que as arrecadações tributárias aumentaram, sobretudo nos meados da metade de década de 2000, em especial 2005, por força da diretiva multilateral das reformas. De salientar que, a estrutura tributária e as receitas fiscais não evoluíram muito, de acordo com os objetivos definidos pelo Tratado da União, em que as receitas tributárias devem ascender a 17% do Produto Interno Bruto (PIB). Com a dificuldade ainda existente na estrutura de Estado

guineense, a fiscalidade continua a caracterizar-se por uma situação de subdesenvolvimento, isto é, com um nível médio de 9,9% entre 2001-2007, muito baixo em relação à média dos países da UEMOA que é de 13,6%, de sistema de fraco rendimento, de estrutura fiscal distorcida e ineficaz, e de permanentes desigualdades tributárias (Cassamá, 2010).

De salientar que, na Guiné-Bissau, as PME constituem um número maior em termos de representatividade, e a maioria encontra-se no mercado informal, sem uma contabilidade organizada, o que dificulta grandemente a arrecadação das receitas tributárias, de acordo os dados estatísticos de informática da DGCI de 2015 a 2019.

As PME são organizações que empregam menos de 250 pessoas e, simultaneamente têm um volume de negócios anual que não excede 50 milhões de euros, ou cujo balanço total anual não excede 43 milhões de euros, segundo Decreto-Lei nº372/2007, de 6 de novembro, (Miranda, 2011).

A União Europeia, por meio de *Small Business* estabeleceu para fins de políticas públicas, alguns critérios para a definição das PME. A utilização de uma definição para a Comunidade Europeia decorreu do receio de que, a ausência de uma definição comum levasse à aplicação desigual de políticas, e as distorções na concorrência entre as empresas dos países-membros. Essa definição leva em conta a dimensão da empresa em termos de pessoal ocupado, faturação e balanço, mas não só. Também considera a estrutura de propriedade da empresa, uma vez que ela influencia os recursos que a empresa tem a seu dispor. Assim, não são elegíveis para o estatuto das PME europeias, as empresas que são controladas ou associadas a empresas maiores (Act., 2008).

Em consonância com essa definição, o Gabinete de Estatísticas da União Europeia (Eurostat) publicou, em 2011, estatísticas estruturais das empresas europeias, com destaque para as informações das PME. De forma a adequar a definição legal à disponibilidade de estatísticas, adotaram-se os seguintes critérios: empresas grandes (250 ou mais pessoas empregadas); médias (50 à 249); pequenas (10 à 49); e microempresas (menos de 10 pessoas) (Eurostat, 2011).

As PME são a maioria em grande parte dos países, que geram emprego, renda, auxiliando no desenvolvimento económico, e lutam para se manter em mercado externo e interno de grande incerteza, muitas vezes, sem o conhecimento e auxílio adequado para conseguirem sucesso, e isso as leva muitas vezes à falência, antes dos cinco anos de vida, impactando ainda mais negativamente a economia (Ferreira et. Al., 2018).

Essa importância que as PME têm em muitos países, e no caso da Guiné-Bissau em número considerável, para ajudar na sua economia, é que incentiva uma auditoria fiscal eficaz e eficiente por parte da DGCI, através do departamento de fiscalização e de análise dos processos de balanços.

## 1.2. Auditoria Fiscal

Para o melhor enquadramento no tema, importa iniciar as abordagens falando dos conceitos da auditoria. De acordo com (Bastos 2004, p. 1), “a auditoria é 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 objetivo de apurar a correlação existente entre a informação auditada e os critérios utilizados a que ela se reporta”.

Auditoria é uma verificação ou exame feito por um auditor, com o objetivo de o habilitar a expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão ou não preparadas, em todos os aspetos materialmente relevantes, de acordo com uma estrutura conceptual de relato financeiro identificada, segundo o International Federation of Accountants (IFAC, 2013).

O International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI, 2006), que está mais voltada para o controlo das finanças públicas, define auditoria como o exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas.

E para auditoria fiscal, de acordo com Guimarães (1998) e Lourenço (2000), numa ideia convergida, é o exame do tratamento que a empresa reserva às questões de ordem fiscal. Este exame tem por base critérios de regularidade e de eficácia. Pelo controlo da regularidade, a auditoria fiscal assegura-se do respeito pelas normas fiscais, a que a empresa está submetida e pelo controlo da eficácia. A auditoria fiscal mede a aptidão da empresa em mobilizar recursos do direito fiscal na sua gestão. O objetivo da auditoria fiscal passará pela determinação de um correto apuramento do valor sujeito a tributação, no sentido de não lesar os interesses do Estado, sem, contudo, colocar em causa a obtenção de uma imagem verdadeira e apropriada das contas da empresa, desígnio magno da auditoria financeira. E também 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 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.

Ainda para Guimarães (1998), auditoria fiscal no caso português é utilizada para delinear as atuações de inspeção tributária desenvolvidas pela administração tributária representadas pela DGCI, e pela Inspeção Geral das Finanças. O controlo da regularidade fiscal tem por finalidade minimizar o risco fiscal, e assim contribuir para uma informação real das demonstrações financeiras, com base num planeamento de operações e de gestão fiscal eficiente, de acordo com os limites da legislação fiscal.

Para Bastos (2004), a auditoria da área fiscal persegue um duplo objetivo, o de comprovar que a entidade cumpriu, de forma regular as suas obrigações tributárias, se provisionou corretamente os riscos derivados de possíveis contingências fiscais, e se procedeu ao pagamento efetivo do tributo de acordo com os prazos e formalismos legais.

Na perspetiva de Amorim (2017), toda a auditoria fiscal requer a execução de procedimentos próprios destinados a averiguar a fiabilidade e credibilidade das informações financeiras divulgadas pelos sujeitos passivos de Impostos sobre Rendimentos das Pessoas Coletivas (IRC), e assim prevenir e combater eventuais situações de evasão e fraudes fiscais.

No caso da Guiné-Bissau, a auditoria fiscal faz-se através da direção dos Serviços de Fiscalização Tributária, através de análise dos Balanços e Declarações entregues pelos contribuintes, para uma planificação e seleção dos contribuintes com fortes indícios de irregularidade, de acordo com os dados apresentados, fazendo um relatório de preparo, que é enviado para serviços de análises dos processos contabilísticos e fiscalização tributária, para efeito de inspeção seguindo os procedimentos estabelecidos. Após o relatório de preparo de fiscalização, faz-se a notificação de procedimento fiscal e termo de início de fiscalização. Decorrida execução dos trabalhos faz-se o relatório preliminar para efeitos de eventuais reclamações, e por fim o relatório final de fiscalização (Manual de Procedimentos de Auditoria Tributária, Guiné-Bissau, 2016).

### **1.2.1. Natureza do risco fiscal**

O risco em auditoria financeira consiste na possibilidade de dar uma opinião não apropriada sobre as demonstrações financeiras, ou seja, não considerando fatos que contenham erros materialmente relevantes. O conceito de razoabilidade, inserido na opinião do Revisor Oficial de Contas (ROC) aquando da certificação legal das mesmas, justifica-se precisamente pela componente do risco associado à atividade de auditoria. O auditor, independentemente da matéria auditada está consciente da existência de incertezas acerca dos atributos das evidências, da eficiência dos mecanismos de controlo interno do cliente, e do fato do seu procedimento se basear em estimativas e amostras, mais ou menos representativas (Bastos, 2004).

Para Canedo (2003), o risco concretiza-se na possibilidade do técnico em omitir, aquando das propostas de correção contidas no relatório de inspeção, transações sujeitas a imposto, prejudicando assim a obtenção da matéria coletável. 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.

De acordo com International Standards on Auditing (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 Demonstrações Financeiras (DF), como sendo relatórios que apresentam a situação patrimonial e os resultados de uma empresa num determinado momento, estão materialmente distorcidas.

Na visão de Costa et. Al. (2017), o risco de auditoria é uma função dos riscos de distorção material, isto é, o risco de que as DF 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. Ainda considera que o risco inerente é a suscetibilidade de que uma asserção possa estar materialmente distorcida individualmente ou quando agregada com outras distorções, antes de se tomar em consideração quaisquer controlos relacionados.

### **1.2.2. Auditoria fiscal e a apreciação da performance fiscal da empresa**

Baseado nesse olhar, a performance fiscal da empresa, para além do papel do controlo de gestão para analisar a performance é igualmente importante o papel do gestor de recursos humanos na gestão eficaz do capital humano, criando os mecanismos necessários para a existência de visão estratégica em toda a empresa (Brito, 2013).

Assim, a compreensão do comportamento global da organização, e da sua performance, atendendo ao ambiente onde funciona é o que se deve aprofundar. Por isso, uma boa organização de gestão de qualquer que seja empresa deve passar a partir do entendimento de que, o valor acrescentado do controlo de gestão está na gestão da performance, consciencializando os gestores operacionais, que detém o conhecimento do negócio, para o alcance dos objetivos estratégicos e colocando ao seu dispor ferramentas que permitam a tomada de decisões de forma responsável (Santos & Carneiro 2013).

### **1.2.3. Auditoria fiscal e o controlo fiscal**

A auditoria fiscal visa essencialmente a verificação do cumprimento da legislação fiscal por parte do sujeito passivo e do seu correspondente relato nas DF (Guimarães, 20011). E o controlo da regularidade fiscal tem por finalidade reduzir ou minimizar o risco fiscal, e assim contribuir para uma imagem fiel e verdadeira das demonstrações financeiras. Não está aqui em questão a realização de operações de planeamento ou de gestão fiscal, pois é natural que as empresas tentem aplicar soluções fiscais mais favoráveis e procurem minimizar os efeitos da carga fiscal, aproveitando as soluções mais vantajosas, sem querer com isto praticar atos de evasão ou fraude fiscal. É dentro dos limites da legislação fiscal que o sujeito passivo deve mover-se e procurar fazer uma boa gestão fiscal (Lourenço, 2000).

No âmbito do procedimento de inspeção tributária, compete ao inspetor fazer um exame à situação fiscal da empresa com vista a detetar eventuais irregularidades, e averiguar assim o cumprimento das obrigações fiscais a partir das declarações fiscais dos contribuintes e das informações externas facultadas. Para a realização de tal controlo, o inspetor tributário dispõe, nomeadamente, das técnicas de auditoria contabilística, previstas no art. 57.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT), para o apuramento, correção da matéria coletável e aplicação posterior de sanções fiscais no caso de fraude fiscal (RCPIT, Decreto-Lei n.º 413/98, de 31-12, e Regulamento Geral de Inspeção Tributária (RGIT) – Inspeções a pedido do sujeito passivo, Decreto-Lei n.º 6/99, de 8-01).

### **1.3. Procedimentos de Auditoria Fiscal**

O conceito de procedimento de inspeção está relacionado com a noção de procedimento presente no nº 1, art.1º do Código de Procedimento Administrativo que se define como uma sucessão ordenada de atos e formalidades relativos à formação, manifestação e execução da vontade dos órgãos da administração pública (Lopes, 2016).

De acordo com Amorim (2017), os procedimentos de auditoria fiscal nas áreas contabilísticas de maior risco visam averiguar a situação fiscal da empresa e detetar eventuais erros, omissões, inexatidões, e assim contribuir para a transmissão de uma imagem fiável e verdadeira da situação financeira da empresa. Estas operações consistem, nomeadamente, na realização de inspeções físicas, na averiguação das funções, competências e responsabilidades, na análise dos saldos das contas e dos registos contabilísticos, na revisão analítica das informações financeiras, na verificação dos cálculos aritméticos e dos valores declarados, na realização de testes de verificação dos procedimentos de controlo interno, e na conciliação dos valores escriturados com informações do sector de atividade da empresa.

No entendimento de Amorim e Azevedo (2020), pode-se encontrar inúmeros procedimentos de auditoria fiscal destinados a averiguar a fiabilidade e credibilidade das informações financeiras divulgadas pelos sujeitos passivos dos impostos sobre rendimentos. Estes procedimentos podem ser postos em prática por um auditor ou inspetor tributário no âmbito das suas respetivas competências. O objetivo destes procedimentos é apurar eventuais irregularidades fiscais (erros, omissões, inexatidões, simulações, etc.), com vista a transmitir uma imagem fiel e verdadeira das informações financeiras prestadas pelo contribuinte, através da realização, nomeadamente, de inspeções físicas, da averiguação das funções, competências e responsabilidades, da recolha de documentos internos ou externos, da análise dos saldos das contas e dos registos contabilísticos, da revisão analítica das informações financeiras, da verificação dos valores declarados, da apreciação dos procedimentos de controlo interno se existir, e da conciliação dos valores registados exercidos pelo inspetor tributário significativas.

No caso da Guiné-Bissau, de acordo com o Manual de Procedimentos de Auditoria tributária (2016), os procedimentos da inspeção verificam a ocorrência dos factos tributários e o cumprimento de suas respetivas obrigações fiscais, buscando prevenir as infrações tributárias, compreendendo diversas atuações, tais como: a confirmação dos elementos declarados; a investigação e a indagação dos factos não declarados; a confirmação dos factos e valores registados na contabilidade que serviram de base para os elementos declarados; a efetividade dos factos económicos registados; a inventariação e avaliação dos bens; a informação sobre os pressupostos de facto dos benefícios fiscais; colher informações comerciais e fiscais para perícias e estudos, bem como para cruzamento de dados.

Para elucidar essa investigação, são precisos fazer análises de auditoria fiscal nas diferentes áreas contabilísticas.

### **1.3.1. Auditoria Fiscal no Âmbito dos Ativos Fixos**

#### **1.3.1.1. Enquadramento contabilístico**

Os ativos fixos tangíveis se regem pelas normas contabilísticas, que não são no seu todo aceites fiscalmente, o que obriga a uma análise rigorosa dos aspetos contabilísticos e fiscais relacionados com estes ativos. As diferenças de tratamento contabilístico e fiscal têm um forte impacto no resultado contabilístico e fiscal da empresa. Os ativos fixos tangíveis são os que são detidos pela empresa para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros ou para fins administrativos, e se espera que sejam usados durante mais do que um ano, e que gerem para a empresa benefícios económicos futuros. Por sua vez, integram os ativos intangíveis os softwares de computadores, as patentes, as marcas, os filmes, as listas de clientes, os programas de computador, as quotas de mercado e outros ativos identificáveis como tal, que sejam controlados por uma entidade, e suscetíveis de gerar benefícios económicos futuros para essa mesma entidade (Normas Contabilísticas do relato Financeiro (NCRF) 6, § 10 a 17).

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

#### **1.3.1.2. Enquadramento fiscal-riscos**

Os ativos não correntes detidos para venda acabam por estar sujeitos a um tratamento contabilístico e fiscal diferente dos restantes ativos, devido ao facto de estarem disponíveis para venda imediata até um ano a partir da classificação do ativo nessa categoria, o que obriga a uma maior fiscalização por parte do auditor/revisor/inspetor tributário. Face às especificidades destes ativos, e tal como sucede nas áreas anteriores, os ativos fixos tangíveis, os ativos intangíveis, os ativos não correntes detidos para venda e as propriedades de investimento também estão sujeitos aos procedimentos de auditoria fiscal, avaliação do sistema de controlo interno, teste fiscal, revisão analítica e controlo do saldo das contas (NCRF 8, § 20).

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

### **1.3.1.3. Objetivos gerais da auditoria**

Os objetivos gerais são de assegurar-se da conformidade do resultado contabilístico com os requisitos legais e, em função disso, proceder, se necessário, a ajustamentos fiscais no caso de divergências ou irregularidades na execução da contabilidade (Amorim, 2017).

Os principais objetivos nesta área consistem em confirmar: (i) a efetiva realização das operações e adequação dos documentos suporte, juntamente com as obrigações comerciais e fiscais; (ii) que o tratamento contabilístico em relação aos riscos referidos anteriormente foi o adequado, isto é, o reconhecimento inicial, a mensuração subsequente, os métodos de depreciação e amortização, e os parâmetros utilizados para definir a vida útil são adequados(as); (iii) que os ajustamentos ou correções ao lucro tributável foram efetuados corretamente; (iv) que o tratamento fiscal no âmbito dos diversos impostos foi o adequado; (v) que os incentivos financeiros associados aos investimentos fixos tiveram o devido reflexo no lucro tributável; (vi) que os benefícios fiscais foram adequadamente tratados; (vii) que os gastos sujeitos às tributações autónomas foram devidamente considerados.

No caso concreto da Guiné-Bissau, os objetivos da auditoria nessa área visam essencialmente determinar: a realidade das operações contabilizadas no exercício; a dedutibilidade fiscal das operações contabilizadas como custos ou despesas (amortizações e deduções) e respetivos impostos; o correto apuramento e enquadramento das mais e menos valias contabilísticas e fiscais resultantes das alienações de imobilizado; se as reservas de reavaliação estão de acordo com as regras fiscais; se as contrapartidas contabilísticas estão corretas; se o registo do IGV está em conformidade com a legislação tributária; se os valores apresentados nos balanços estão de acordo com os registos contabilísticos; se as benfeitorias realizadas aumentam o tempo de vida útil do bem e sua amortização/depreciação; observar se as benfeitorias aumentaram a vida útil do bem e sua amortização/depreciação, se foram efetivamente registadas no imobilizado e não registados em custos ou despesas (Manual de Procedimentos de Auditoria Tributária, Guiné-Bissau, junho 2016).

O auditor deve identificar os maiores fornecedores do imobilizado do contribuinte para verificar a existência de contratos escritos e eventualmente fornecedores fictícios (Manual de Procedimentos de Auditoria Tributária, Guiné-Bissau, junho 2016).

### **1.3.1.4. Controlo interno**

A avaliação do sistema de controlo interno passa pela realização de um inventário físico aos bens do ativo e a sua comparação com os bens efetivamente registados, mas também pela análise dos saldos das contas dos ativos, dos movimentos contabilísticos relacionados com estes ativos, das contas de fornecimentos e serviços externos, do abate dos bens do ativo devidamente autorizado e justificado, e pela verificação da propriedade efetiva dos bens registados (Amorim, 2017).

### 1.3.1.5. Procedimentos para obtenção de prova

Em relação ao exame das contas, deve ser efetuada a revisão analítica e a verificação do saldo das contas. A revisão analítica permite comparar o montante de certos ativos com o total dos ativos, o montante das depreciações e amortizações do exercício auditado com exercícios anteriores, bem como fazer uma análise da evolução do volume de negócios face ao valor dos ativos da empresa e comparar o montante total da produção com o total dos ativos da empresa. Quanto à verificação do saldo das contas, esta baseia-se, essencialmente, no controlo do aumento do valor dos ativos, das reavaliações, das fusões e das cisões e na averiguação da diminuição dos ativos nas alienações de bens e abates dos mesmos por obsolescência. Para tal, afigura-se indispensável realizar toda uma série de verificações internas e externas à empresa para que possa ser comprovada a realidade do saldo das contas e, se necessário, realizar uma inspeção física para o controlo da veracidade do saldo das contas e da propriedade dos ativos (terrenos, edifícios, veículos, etc.) Todos estes procedimentos de auditoria fiscal devem ser, obviamente, adaptados à realidade da empresa e à natureza dos ativos em causa, bem como devem ter em conta as diferenças do tratamento contabilístico e fiscal que caracterizam estes ativos (Amorim, 2017).

No caso da Guiné-Bissau, de acordo com o Manual de Procedimentos de Auditoria Tributária (2016), da Direção Geral das Contribuições, a auditoria na área de ativo fixo (imobilizado) exige a análise de aquisições, vendas de imóveis e equipamentos, bem como suas amortizações e depreciações. Nesta área o inspetor deve conhecer o negócio da empresa com vista a avaliar a necessidade de existência de determinados bens de imobilizado.

Além disso, deve-se avaliar se o imobilizado registado na contabilidade contribui para os resultados obtidos pela empresa. Normalmente, uma empresa industrial tem um valor de imobilizado maior que uma empresa comercial. O auditor deve identificar os maiores fornecedores do imobilizado do contribuinte com vista a verificar a existência de contratos e eventualmente fornecedores fictícios. Em caso da empresa pode possuir também bens incorpóreos ou intangíveis, e o inspetor deve avaliar: se os mesmos existem de facto; a forma como foram adquiridos; o montante pelos quais foram registado; as amortizações e/ou depreciações por ventura realizadas e se estas são procedentes ou não; quanto às amortizações e depreciações, o auditor deve observar o período de vida útil do bem e se os seus valores foram calculados de acordo com a legislação fiscal (Manual de Procedimentos de Auditoria Tributária, Guiné-Bissau, junho 2016).

Muitas vezes, a empresa recorre a empréstimos para aquisição de imobilizado e, neste caso, o inspetor deve verificar se os empréstimos existiram no momento da compra e, se os mesmos foram efetivamente utilizados para a aquisição do imobilizado. A par disso, deve-se apurar a veracidade da fatura da aquisição. É fundamental também avaliar a importância do bem para a atividade da empresa. Se a empresa adquirir, por exemplo, um barco que serve apenas para o lazer do proprietário não se poderá admitir como dedutíveis seus custos de amortização, depreciações e combustíveis, por não ser um bem necessário e indispensável à atividade normal da empresa (Manual de Procedimentos de Auditoria Tributária, Guiné-Bissau, junho 2016).

## **1.3.2. Auditoria Fiscal no Âmbito dos Ativos Financeiros**

### **1.3.2.1. Enquadramento contabilístico**

Para Amorim (2017), a área financeira inclui todas as operações relacionadas com os investimentos financeiros realizados pela empresa. Estas operações podem ser objeto de uma auditoria relativamente ao cumprimento das regras contabilísticas e fiscais em vigor.

Nesta área, incluem-se todo um conjunto de ativos ou passivos financeiros, sendo de excluir aqui os instrumentos de capital próprio que não tenham um preço formado num mercado regulamentado. Como exemplos de instrumentos financeiros mensurados ao justo valor através de resultados, temos os investimentos em instrumentos de capital próprio com cotações divulgadas publicamente, os derivados que não sejam sobre instrumentos de capital próprio e os instrumentos de dívida perpétua ou obrigações convertíveis (NCRF 27, § 12, 15 e 16). De acordo com a NCRF, só devem ser mensurados ao justo valor os instrumentos financeiros que não sejam mensurados ao custo ou ao custo amortizado, como é o caso dos clientes, fornecedores, contas a receber, contas a pagar ou empréstimos bancários, contratos de empréstimos, instrumentos de capital próprio que não sejam negociados publicamente e cujo valor não possa ser obtido de forma fiável.

### **1.3.2.2. Enquadramento fiscal-riscos**

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

Os rendimentos resultantes da aplicação do método do juro efetivo aos instrumentos financeiros, valorizados pelo custo amortizado, e os rendimentos resultantes da aplicação do justo valor em instrumentos financeiros devem ser considerados gastos do período, desde que em ambos os casos tais gastos sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a impostos ou para a manutenção da fonte produtora. São igualmente considerados como gastos os rendimentos resultantes de operações de natureza financeira, designadamente os juros, dividendos, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio, prémios de emissão de obrigações (art.º 23º, nº 1, al. C) do CIRC).

Os principais riscos inerentes no âmbito da aquisição/mensuração são (i) a distorção de classificação de um investimento com o objetivo de antecipar ou adiar o reconhecimento no resultado do período de ganhos ou perdas não realizados; (ii) a volatilidade ou dificuldade de cálculo de justo valor; (iii) a manipulação para reduzir carga fiscal; (iv) a violação do princípio de plena concorrência;

### **1.3.2.3. Objetivos gerais da auditoria**

Os objetivos gerais são de assegurar-se da conformidade do resultado contabilístico com os requisitos legais e, em função disso, proceder, se necessário, a ajustamentos fiscais no caso de divergências ou irregularidades na execução da contabilidade. Estas operações têm em vista comprovar que os gastos e proveitos inerentes às operações financeiras estão devidamente registados e que o tratamento fiscal dos investimentos financeiros está conforme às normas contabilísticas e fiscais (Amorim, 2017).

Assim, entre outros, haverá que asseverar:

(i) que todos os investimentos financeiros estão adequadamente reconhecidos e corretamente mensurados; que todos os investimentos financeiros detidos pela empresa estão contabilisticamente refletidos; que as imparidades contabilisticamente refletidas, relativas a investimentos financeiros, não revelam fiscalmente; (ii) que o resultado da aplicação do método da equivalência patrimonial não revela fiscalmente e que os dividendos recebidos estão incluídos no resultado fiscal; (iii) que o crédito de imposto por dupla tributação internacional, corresponda ao previsto na lei e a rendimentos incluídos na base tributável; a dedutibilidade fiscal do crédito de imposto por dupla tributação económica internacional; (iv) que o sujeito passivo revelou relevou fiscalmente todos os lucros de empresas participadas com sede em paraísos fiscais; (v) a retenção na fonte relativa a juros pagos ou a verificação das condições da respetiva isenção e a dedutibilidade fiscal (IRC) dos respetivos juros; (vi) o adequado tratamento fiscal da mais/menos valias apuradas; a tributação de mais valias e o correto cálculo das mais ou menos valias apuradas.

### **1.3.2.4. Controlo interno**

Para Costa et. Al., (2014) e Canedo et. Al., (2007), a auditoria à área das operações financeiras passa pela avaliação do sistema de controlo interno para averiguar um conjunto de situações, nomeadamente, o registo das aplicações financeiras, a dedutibilidade dos custos financeiros, o valor das cotações, o valor das alienações e a sua relevância na contabilidade.

### **1.3.2.5. Procedimentos para obtenção de prova**

Em relação aos instrumentos financeiros mensurados pelo custo amortizado, aplica-se o método do juro efetivo, que é “um método de calcular o custo amortizado de um ativo financeiro ou de um passivo financeiro e de imputar o rendimento dos juros ou o gasto de juros durante o período relevante (NCRF 27, § 5).

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

contabilísticos, e finalmente, a verificação dos documentos comprovativos dos valores mobiliários e imobiliários e respetiva contabilização (Amorim, 2017).

No caso da Guiné-Bissau, a auditoria à área de ativos financeiros está diretamente relacionada às contas de proveitos respeitantes a juros, dividendos, lucros de ações ou quotas, títulos de participações, rendas de imóveis, ganhos financeiros obtidos nas aplicações de tesouraria e mais valias nas alienações de títulos. Portanto, são estas contas que devem ser objeto de atenção do auditor. De referir que o setor bancário comercial não evoluiu ainda tanto na Guiné-Bissau, pelo que a atuação dos auditores são quase inexistente, não obstante alguma situação que requer uma análise pormenorizada (Manual de Procedimentos de Auditoria Tributária, da Direção Geral das Contribuições e Impostos da Guiné-Bissau, 2016).

### **1.3.3. Auditoria Fiscal no Âmbito dos Ativos e Rendimentos Correntes**

#### **1.3.3.1. Enquadramento contabilístico**

Esta área inclui todos os proveitos resultantes da venda de bens e de prestação de serviços, que tenham sido realizados após a transferência jurídica ou económica da propriedade (NCRF 20, art.º 14º), salvo quando aquela ocorra antes desta ou na data em que o serviço é concluído, exceto no caso da prestação de mais do que um ato ou no caso de uma prestação continuada ou sucessiva, caso em que deverão ser levados a resultados numa medida proporcional à da sua execução (art.º 18º, nº. 3, al. a), b) do CIRC).

#### **1.3.3.2. Enquadramento fiscal-riscos**

Segundo Cosserat (2000), o auditor deve fazer uma revisão analítica que permita uma avaliação da evolução dos proveitos ao longo dos exercícios, uma análise comparativa das vendas e dos gastos durante esse período e a verificação de eventuais erros ou omissões cometidas nesta área.

Ao analisar a área de vendas e outros proveitos o inspetor/auditor deve ter já um conhecimento do setor de atividade económica de empresa e do seu negócio em concreto, fazendo uma análise dos principais produtos vendidos pela empresa e uma avaliação económica do setor. Importa saber o que a empresa vende, como vende, onde vende e a forma como regista as transações efetuadas. É importante também conhecer a existência de relações especiais entre empresas (empresas vinculadas e/ou subsidiárias), conseguidas através de participações sociais ou de sócios comuns, bem como a existência de filiais dentro do país. O inspetor deve prestar atenção nas operações praticadas entre essas empresas, pois podem dar origem a condições diferentes daquelas praticadas com empresas independentes com o intuito de reduzir o pagamento de impostos. É recomendável identificar os maiores clientes o que poderá permitir que clientes fictícios sejam facilmente identificados (Manual de Procedimentos de Auditoria Tributária, da Direção Geral das Contribuições e Impostos da Guiné-Bissau, 2016).

### **1.3.3.3. Objetivos gerais da auditoria**

Os objetivos gerais da auditoria à área de vendas, recomenda ao inspetor o conhecimento da legislação respeitante a proveitos e ganhos que vem estabelecida pelo artigo 12º do Código da Contribuição Industrial (CCI), (Manual de Procedimentos de Auditoria Tributária, da Direção Geral das Contribuições e Impostos da Guiné-Bissau, 2016).

O artigo 12º do CCI, disse que “são designadamente, havidos como proveitos ou ganhos: o valor de venda de mercadorias que constituem o objeto do comércio ou indústria; o valor dos serviços prestados; os descontos ou bónus obtidos; as indemnizações recebidas; os lucros de participações financeiras; os juros de empréstimos e suprimentos, e bem assim os abonados em contas de depósito, em conta-corrente ou os cobrados por vendas a prazo ou em prestações; quaisquer outras receitas cobradas em virtude do exercício da atividade e não expressamente excluídas por este Código.

A auditoria dessa área deve ter como objetivo certificar: que todos os proveitos e ganhos são contabilizados de acordo com os princípios contabilísticos, declarados perante o Fisco e acompanhados dos respetivos documentos de suporte; que foi efetuado o correto apuramento, liquidação, contabilização e entrega do IGV aos cofres do Estado; que os ajustamentos de dívidas a receber e as provisões constituídas estão de acordo com os requisitos fiscais exigidos.

A auditoria da área de vendas e outros proveitos não se limita a examinar as contas de vendas, mas envolve a análise e exame de diversas outras contas que têm relação com aquelas, tais como: caixa, bancos, clientes, existências, compras (Manual de Procedimentos de Auditoria Tributária, da Direção Geral das Contribuições e Impostos da Guiné-Bissau, 2016).

Ao realizar auditoria à área de vendas, o inspetor deve observar: venda a dinheiro: a fatura de venda a dinheiro deve ter a menção “venda a dinheiro” ou o carimbo de “pago” para confirmar as transações efetuadas e pagas; venda a crédito: a fatura de venda a crédito deve ter a menção de “venda a crédito” e também o prazo de pagamento da fatura; vendas nulas: nas vendas anuladas, a via original da fatura deve estar arquivada junto com as demais vias da fatura; quantidades vendidas: devem ser registadas no ficheiro do stock e do fiel do armazém; vendas sujeitas ao IGV e vendas isentas; em princípio, todas as vendas são sujeitas ao IGV, salvo aqueles que por força do artigo 9º do CIGV e de Despachos Ministeriais são isentas. O auditor deve consultar a legislação atualizada; nas faturas de vendas isentas, deve ser mencionado o fundamento legal que lhe confere isenção; todas as devoluções de vendas devem ser estornadas na contabilidade na conta de existências; a contabilidade deve ser centralizada em estabelecimento matriz, situado no território nacional. As empresas que possuam outras unidades de venda, agências ou postos de venda e/ou com escritórios descentralizados podem ser fiscalizadas em cada estabelecimento; a empresa deve registar internamente as transferências de mercadorias entre estas unidades e a matriz. Esse registo deve ser feito por meio de documento, de forma detalhada, por período mensal, por cada unidade de estabelecimento, de forma a permitir um maior nível de análise, transparência e facilitação na

conferência (Manual de Procedimentos de Auditoria Tributária, da Direção Geral das Contribuições e Impostos da Guiné-Bissau, 2016).

Assim é importante confirmar, entre outros, que todos os rendimentos e gastos são registados de acordo com os princípios contabilísticos; estão documentalmente suportados; têm os cálculos corretos; e estão devidamente refletidos nas declarações fiscais; o valor das vendas e das prestações de serviços respeita ao período que se está a analisar (e não está sobreavaliado através de créditos ilegítimos por via de vendas não efetuadas ou serviços não prestados, mercadorias não expedidas ou faturação por meios documentais ilegal), que os descontos, abatimentos, devoluções ou outras deduções a vendas ou prestações de serviços estão adequadamente apresentados nas demonstrações financeiras, são efetivos e têm suporte documental e cálculos corretos; as dívidas a receber representam efetivamente créditos legítimos da empresa sobre terceiros e que estão apropriadamente valorizados e classificados; e os ajustamentos de dívidas a receber são adequados face aos possíveis prejuízos resultantes do risco de incobrabilidade e cumprem os requisitos fiscais exigidos.

#### **1.3.3.4. Controlo interno**

Nesta área, pode ser efetuado o controlo do registo de todas as vendas realizadas e a sua relação com a atividade da empresa, dos recebimentos nas contas dos clientes, do saldo das contas, da devolução das mercadorias, da não contabilização das vendas ou dos serviços prestados, do não registo das saídas de bens ou do registo de quantidades diferentes das faturadas, da não devolução de vendas não efetuadas, da não correção de erros aritméticos nas faturas, do IVA liquidado nas vendas e nas prestações de serviços e do cumprimento das disposições legais inerentes aos factos tributários ocorridos (Canedo, et. Al., 2007; Costa et. Al., 2014).

Todas estas situações devem ser orientadas para o controlo das operações efetivamente realizadas e a exaustividade dos registos correspondentes, por forma a evitar registos incorretos, irregulares ou fictícios. Este controlo pode ser efetuado através de revisão analítica e de verificação dos saldos das contas (Carmichael e Willingham 1989; Cosserrat, 2000).

#### **1.3.3.5. Procedimentos para obtenção de prova**

A verificação dos saldos das subcontas de vendas permite um controlo dos movimentos realizados nestas subcontas em contrapartida das contas de clientes. Através da circularização das contas de clientes, é possível ver se foram registadas todas as vendas – em especial, as vendas de maior importância - e apurar a falta de registo de vendas ou a transferência de proveitos para outro exercício, através nomeadamente, do confronto entre documentos internos e externos (notas de encomenda, guias de remessa, documentos de saída de mercadorias, fichas de stock, faturas e respetivos pagamentos). Estes procedimentos são de uma extrema importância na medida em que permitem corrigir uma eventual diminuição do lucro tributável e do IVA a pagar ao Estado (Costa, 2017; Canedo, et. Al., 2007).

Na Guiné-Bissau, o Código de Imposto Geral sobre Vendas e Serviços (CIGV), no seu artigo 27º, através do Despacho nº 25/2016, do Ministro de Economia e Finanças, publicado no Boletim Oficial nº 14, de 05 de Abril, vem indicar os critérios/regras que a faturação deve seguir. Ainda o mesmo despacho vem fixar o uso de faturas ou documentos equivalentes, conforme previsto no Código de IGV, aprovado pela Lei 16/97, assim como a sua confeção e/ou impressão devem estar sobre o estrito controlo da autoridade fiscal, para reduzir os riscos de falsificações e condicionar a faculdade de impressão àqueles que estejam em dia com o cumprimento das obrigações fiscais, no âmbito da implementação do programa de reforma CIGV, artigo 27º, nº 9, (Manual de Procedimentos de Auditoria Tributária, da Direção Geral das Contribuições e Impostos da Guiné-Bissau, 2016).

### **1.3.4. Auditoria fiscal no Âmbito do Passivo e Gastos Correntes**

#### **1.3.4.1. Enquadramento contabilístico**

Nesta área a fiscalização incide sobre o registo efetivo das compras, o registo de bens não faturados, a relação das compras com a atividade da empresa, a prova material do pagamento das compras efetivamente realizadas, o pagamento de faturas não contabilizadas, a não contabilização dos pagamentos na conta do fornecedor, o registo de inventários inexistentes ou não documentados e a não correção de erros nas faturas (Canedo, et. Al., 2007; Lourenço, 2000).

#### **1.3.4.2. Enquadramento fiscal-riscos**

Os erros, omissões, inexatidões, ocultações, falsificações nos registos, nos pagamentos, nos valores, nos factos e nas operações relacionadas com as compras podem comprometer o valor do lucro tributável e o montante do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) a entregar ao Estado. Em matéria de IVA, importa verificar se as operações estão devidamente documentadas (requisitos do art. 36.º do CIVA), para efeitos de dedutibilidade do IVA (art. 19.º e seg. do CIVA, e de regularização do IVA nos casos de devolução de bens, descontos, retificação de preços, etc. (art. 87.º do CIVA), (Canedo, et. Al., 2007).

Em sede de Imposto sobre Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), o auditor/revisor/inspetor deve verificar se os gastos de exploração são necessários para a realização dos proveitos ou à manutenção da fonte produtora de rendimentos (art. 23.º do CIRC), se os encargos suportados são aceites fiscalmente (art. 23-A.º do CIRC), se os gastos correspondem ao exercício a que respeitam (art. 18.º do CIRC), se os saldos das contas estão corretos (procedimento de revisão analítica), e se estão a ser cumpridas todas as formalidades legais, de forma a evitar a aplicação de sanções.

Ao realizar a auditoria à área de compras e existência, o auditor deve conhecer a área de atuação da empresa, de acordo com o setor de atividade económica. Os procedimentos de auditoria de uma empresa industrial diferem dos que se aplicam às atividades comerciais ou mistas. É importante conhecer a conjuntura económica do período a inspecionar, visto que tal realidade afeta decisivamente os negócios da empresa (Manual de Procedimentos de Auditoria Tributária, da Direção Geral das Contribuições e Impostos da Guiné-Bissau, 2016).

O inspetor deverá saber quais os produtos que o contribuinte adquire e comercializa e se opera no mercado nacional e internacional. A área de compras e existências é das mais importantes dentro de uma empresa pela representatividade dentro do ativo, na determinação dos resultados e na sua relação com a produção e com as vendas (Manual de Procedimentos de Auditoria Tributária, da Direção Geral das Contribuições e Impostos da Guiné-Bissau, 2016).

#### **1.3.4.3. Objetivos gerais da auditoria**

O objetivo da auditoria à área de compras consiste em: certificar a efetiva realização de todas as operações contabilizadas no exercício; certificar a dedutibilidade fiscal das operações contabilizadas como custo do exercício; certificar que a empresa tem uma correta valorização das existências. Devem ser analisadas nesta área as contas de compra de bens inventariáveis; as operações relacionadas com a respetiva produção; os ajustamentos de existências, quebras, perdas e ofertas; os descontos obtidos; as transferências de bens para o ativo imobilizado (Manual de Procedimentos de Auditoria Tributária, da Direção Geral das Contribuições e Impostos da Guiné-Bissau, 2016).

Ao fiscalizar a área de compras e existências, o auditor deverá observar também os procedimentos descritos neste manual relativos à área de Custos.

Assim, importa assegurar que: (i) os gastos que se encontram a influenciar o lucro tributável estão devidamente mensurados, registados no período adequado, e são dedutíveis nos termos do Código do IRC; (ii) os preços praticados em operações comerciais e financeiras realizadas entre entidades relacionadas então conformes ao princípio de plena concorrência. (iii) a utilização de benefícios fiscais relacionados com os gastos está em conformidade com os pressupostos legais; (iv) foi devidamente apurado, declarado e entregue o imposto decorrente de encargos sujeitos a tributação autónoma; a retenção na fonte sobre rendimentos foi efetuada no momento e às taxas previstas no Código do IRC e entregue nos cofres do Estado nos prazos legais;

#### **1.3.4.4. Controlo interno**

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

Quanto à verificação dos saldos das contas, está previsto, para além do controlo dos saldos das contas de compras e de outros fornecimentos de bens e serviços, a confirmação dos movimentos contabilísticos a débito e crédito dos montantes mais relevantes, o exame dos movimentos efetuados nestas contas e suas contrapartidas nas contas de terceiros, fornecedores e outros

credores. O controlo destes movimentos pode ser efetuado através da circularização das contas de fornecedores e de outros credores e da conciliação entre documentos internos e externos (notas de encomenda, guias de remessa, fichas de stock e faturas). Este cruzamento da informação permite detetar uma eventual falta de registo das compras de bens e serviços ou registos fictícios ou ainda uma errada contabilização de inventários. São situações que podem originar uma diminuição do lucro tributável e do IVA e constituírem infrações fiscais (CIRC).

#### **1.3.4.5. Procedimentos para obtenção de prova**

Nesta área, destaca-se, em particular, a fiscalização das operações registadas nas subcontas da conta de “Fornecimentos e Serviços Externos”, em especial o domínio dos subcontratos, em que se verifica uma maior fuga aos impostos. O trabalho de auditoria fiscal consiste aqui em verificar os movimentos registados nesta subconta relativamente aos trabalhos realizados e averiguar o cumprimento das obrigações fiscais em sede de IVA, em especial a identificação dos fornecedores e dos montantes dos subcontratos (al. f) do art. 29.º do CIVA, o direito à dedução do IV, art. 19.º e 22.º do CIVA, e os valores faturados nas declarações periódicas de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), (Canedo, et. Al., 2007).

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

No caso da Guiné-Bissau, de acordo com o Manual de Procedimentos de Auditoria Tributária, da Direção Geral das Contribuições e Impostos da Guiné-Bissau, 2016, em relação às compras o auditor deve confrontar o valor contabilizado das compras com aquele constante dos livros fiscais, com o propósito de apurar: aumento dos custos em decorrência de registo duplicado e registo a maior; omissão e/ou registo a menor de compras na contabilidade; a existência de mercadorias em trânsito não inventariadas no encerramento do período-base e contabilizadas como custos, inclusive importações em andamento. Na hipótese de ter o contribuinte registado a venda da mercadoria em períodos posteriores, poderá estar configurada postergação do pagamento de imposto. Caso for apurada contabilização indevida de custos, o inspetor deve notificar a empresa. Ele deve verificar se há falta de contabilização de devoluções de insumos adquiridos, através de exames à livros de registos de saídas, as cadernetas de faturas, os conhecimentos de fretes e fichas de existências. Ainda deve conferir o valor contabilizado das compras e o valor constante no livro de registo de inventário, para verificar subavaliação do stock, que poderá reduzir indevidamente o lucro.

### **1.3.5. Auditoria Fiscal no Âmbito dos Inventários e Ativos Biológicos**

#### **1.3.5.1. Enquadramento contabilístico**

Nesta área, integra-se os bens comprados e detidos para revenda, os bens acabados, semiacabados e produzidos, os trabalhos em curso que estejam a ser produzidos pela entidade, os materiais, as matérias primas e os consumíveis que aguardam o seu uso no processo de produção. Integra também, os ativos biológicos (animais e plantas vivos), no âmbito da atividade agrícola, quer consumíveis no decurso do ciclo normal da atividade, quer de produção ou regeneração. Os produtos agrícolas colhidos são incluídos nas apropriadas contas de inventários, (NCRF, 18, § 8).

Esta área está diretamente ligada às compras e vendas, e constitui um elemento determinante do resultado do exercício. É também um domínio em que o risco de erros, inexactidões, omissões, ocultações e fraudes é frequente, o que obriga a uma auditoria escrupulosa (Rittenberg & Schwieger, 2001).

#### **1.3.5.2. Enquadramento fiscal-riscos**

Nesta área, podem ser desenvolvidos trabalhos de auditoria fiscal destinados a assegurar que todos os bens pertencentes à empresa constem do inventário, que não estejam registados bens pertencentes a terceiros, que os respetivos bens estejam corretamente valorizados, e que os ajustamentos em inventários sejam efetuados de acordo com o art.º 28.º do CIRC, (Lourenço, 2000; Canedo, et. Al., 2007).

#### **1.3.5.3. Objetivos gerais da auditoria**

Aos auditores devem analisar nesta área as contas de compra de bens inventariáveis; as operações relacionadas com a respetiva produção; os ajustamentos de existências, quebras, perdas e ofertas; os descontos obtidos; as transferências de bens para o ativo imobilizado. Ao fiscalizar a área de compras e existências, o auditor deverá observar também os procedimentos descritos neste manual relativos à área de Custos (Lourenço, 2000; Canedo, et. Al., 2007).

Assim, importa garantir; (i) a efetiva realização das operações contabilizadas no período (quer ao nível dos valores quer ao nível das quantidades) bem como a dedutibilidade fiscal das mesmas (faturas devidamente emitidas pelo fornecedor, relação com a atividade da empresa e demais requisitos fiscais); (ii) que a contabilidade reflete adequadamente todos os factos relacionados com inventários e ativos biológicos que ocorreram no período; (iii) que as quantias e outros dados relativos a transações e acontecimentos envolvendo inventários e ativos biológicos foram apropriadamente registados; (iv) que as transações e acontecimentos foram registados no período de relato adequado correto; (v) que as quantias em stock representam inventários propriedade da empresa e estão localizadas nos seus armazéns, em armazéns de terceiros, em trânsito ou à consignação; (vi) que a empresa controla os direitos relativos aos inventários e ativos biológicos constantes das demonstrações financeiras; (vii) que os descontos obtidos e as devoluções de compras estão corretos e documentados; (viii) que o custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas refletido na demonstração de resultados está correto; que os inventários excessivos ou

com pouca rotação, defeituosos, deteriorados ou obsoletos estão cobertos por ajustamentos adequados. Posteriormente é também importante confirmar o correto preenchimento das declarações fiscais.

#### **1.3.5.4. Controlo interno**

Neste sentido, deve ser feita uma avaliação do sistema de controlo interno levado a cabo pelos responsáveis dos serviços das compras e vendas com vista a detetar eventuais erros, inexatidões, omissões, ocultações na receção, manutenção e expedição dos inventários. Daí que, a lei obriga, por exemplo, a que uma empresa comunique com antecedência à Autoridade Tributária Aduaneira a intenção de destruir os inventários inutilizados, obsoletos ou deteriorados, para que esta possa acompanhar o ato se assim o entender (Costa, R.; Alves, T., & Soares, F., 2017).

#### **1.3.5.5. Procedimentos para obtenção de prova**

O exame das contas, tal como referido nas áreas precedentes, passa pela revisão analítica e pela verificação do saldo das contas. A revisão analítica passa aqui pela análise comparativa do valor dos inventários do exercício auditado com os valores dos inventários dos exercícios precedentes, mas também pela avaliação do coeficiente de rotação dos inventários e do seu impacto nos custos dos inventários, e na comparação entre a margem de lucro contabilístico e a margem de lucro resultante da aplicação de métodos indiretos. A partir desta revisão podem ser detetados erros, inexatidões, omissões, ocultações nos saldos destas contas e, na sequência destas situações, ser requerido uma reavaliação do valor das compras, vendas e inventários (Cossierat, 2000).

Pela via do controlo do saldo das contas pretende-se verificar a veracidade do saldo das contas, através do “corte das operações” (cut-off), no sentido de aferir se o inventário do final do exercício contém as últimas encomendas, deduzidas das vendas e acrescidas das devoluções, e se o inventário de início do exercício, acrescido das encomendas e deduzido das devoluções, contém as primeiras quantidades vendidas. O objetivo aqui é confirmar a realidade dos inventários no final e no início do exercício. O controlo do saldo das contas poderá ainda ser efetuado através da inventariação física. Para tal, são selecionados alguns artigos em stock e depois efetuado a sua contagem física, adicionando as quantidades vendidas e deduzindo as compradas ou, em alternativa, adicionando as compras e deduzindo as vendas efetuadas desde a data do inventário até à data do teste, comparando as quantidades obtidas com as quantidades existentes em armazém para apurar a eventual existência de artigos sem justificação de compra (Costa, R.; Alves, T., & Soares, F., 2017).

Na Guiné-Bissau, a contabilidade na parte de Ativos Biológicos não evoluiu tanto na sua escrituração ou organização de informações, devido a falta de contabilidade organizada nesse setor. Terminando essas abordagens sobre auditoria fiscal nas diferentes áreas contabilísticas, importa analisar como o processo tributário desenrola.

#### 1.4. Processo tributário

Para falar do processo tributário, importa definir a atividade administrativa tributária como o conjunto de atos da Administração Tributária, e de aplicação de normas tributárias ao caso em concreto. A atividade administrativa tributária levada à prática por todos estes sujeitos jurídicos ganha forma através da prática de atos diversos, que tanto podem ser atos meramente materiais – como a receção de um documento ou petição, a passagem dum certidão, a análise dum contabilidade ou escrita a audição de um contribuinte – como verdadeiros atos jurídicos, fixadores de efeitos jurídicos na esfera de determinado sujeito – como a liquidação de um tributo, a avaliação de um bem, o indeferimento de uma reclamação ou a penhora de um imóvel (Rocha, 2011).

Do ponto de vista jurídico, a “administração tributária deve ser perspetivada como um verdadeiro sujeito de direito, ao qual é reconhecido pelo legislador a titularidade de determinadas situações subjetivas merecedoras de tutela (Cassone et. Al., 2015, p. 4).

O Processo Tributário é a forma típica de exteriorização de vontade de poder jurisdicional (art.º 96º e 97º do Código de Procedimentos e Processos Tributário (CPPT)). A tributação deve respeitar os princípios da legalidade, igualdade, proporcionalidade, justiça, imparcialidade e celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários (art.º 55º da Lei Geral Tributária (LGT)). Impende sobre todos os contribuintes a obrigação (art.º 31º, nº 1, da LGT) de pagar impostos a que estão legalmente sujeitos.

O processo de execução fiscal deve prosseguir todos os seus trâmites no sentido da concretização da cobrança que se pretende, designadamente a penhora de bens do devedor (ato executivo por excelência), , mesmo que o executado pretenda efetuar os pagamentos em prestações (art.º 199º de CPPT), que a lei lhe permite ou pretenda discutir judicialmente a legalidade do ato de liquidação (processo de impugnação judicial - art.º 99 do CPPT) ou pedido de constituição de Tribunal Arbitral – art.º 10º do DL 10/2011, de 20 de janeiro ou a exigibilidade dos tributos (processo de oposição judicial), (Freitas, 2009).

Na Guiné-Bissau, o processo tributário de acordo com o Manual de Procedimentos de Auditoria Tributária, da Direção Geral das Contribuições e Impostos, 2016, instrumento de orientação da operacionalidade dos técnicos inspetores, começa com o Planeamento, Execução, Relato da Fiscalização e o Auto de Infração. De acordo com artº. 13º do regulamento interno da DGCI, aprovado pelo Decreto-lei nº 06/2014, compete à Direção de Serviços de Fiscalização Tributária elaborar, coordenar e controlar o plano de atividades de auditoria e fiscalização tributária, à nível nacional, salvo os casos previstos na Instrução de Serviço nº 02/DGCI/2015.

O planeamento de auditoria tributária visa avaliar o risco do incumprimento fiscal, por meio de análise e cruzamento de um conjunto de informações financeiras e fiscais, oriundas de fontes internas e externas, a fim de identificar os contribuintes que apresentam indícios mais relevantes e que justificam, tecnicamente, a instauração de um procedimento de inspeção. O objetivo do planeamento é desenvolver uma estratégia de seleção para que a inspeção produza resultados eficazes. A seleção de sujeitos passivos deve obedecer a princípios técnicos e impessoais (Isenção

e imparcialidade), buscando não somente a expectativa de lançamento de crédito tributário, como também o efeito inibidor da evasão derivado de uma maior presença fiscal junto aos sujeitos passivos que apresentem indícios de irregularidade tributárias, priorizando os de maior potencialidade económica, (Manual de Procedimentos de Auditoria Tributária, da Direção Geral das Contribuições e Impostos, 2016).

A seleção de contribuinte a inspecionar deve visar também à elevação da perceção de risco do contribuinte faltoso, aumentando o nível de cumprimento voluntário das obrigações tributárias e promover, por consequência, o incremento da arrecadação de tributos. Após a seleção do contribuinte, a Direção de Serviços de Fiscalização Tributária (DSFT) deve preparar o procedimento fiscal (dossier) de cada contribuinte, que consiste na elaboração de um relatório claro com os indícios apurados, possíveis infrações, e cópia de todos os documentos coletados e utilizados no planeamento, inclusive cópia das declarações fiscais, pagamentos e balanços, compondo-se assim o que denominamos de “dossier de preparo da inspeção fiscal”. Esse dossier deve ser disponibilizado, sob absoluto sigilo fiscal, às unidades executoras da inspeção fiscal, (Manual de Procedimentos de Auditoria Tributária, da Direção Geral das Contribuições e Impostos, 2016).

Na execução da auditoria tributária o inspetor encarregado de realizar auditoria deverá ter competência legal para tal atividade, sob pena de ver anulado o ato resultante da fiscalização. A título ilustrativo, constitui nulidade absoluta o ato de levantamento de auto de notícia por funcionário incompetente. Esta medida vem prevista no art.º 35º, nº 1, alínea c) do Código do Processo Tributário (Decreto nº 10/84, de 3 de março). E para efeito de levantamento de auto de infração fiscal, consideram-se funcionários competentes aqueles relacionados no art.º 76º do Código de Processo Tributário. O inspetor que for designado para executar uma auditoria deve receber previamente um dossier, preparado pela área de planeamento, que consiste num relatório sucinto com os indícios apurados e possíveis infrações, cópia de todos os documentos coletados e utilizados no planeamento, inclusive cópia das declarações fiscais, pagamentos e balanços, para fazer um estudo prévio. Neste relatório deve constar também o tributo e o período a fiscalizar, (Manual de Procedimentos de Auditoria Tributária, da Direção Geral das Contribuições e Impostos, 2016).

Esse dossier deve ser minuciosamente estudado pelo inspetor, antes de se deslocar ao estabelecimento do contribuinte. Dito de outra forma, é imperativo o inspetor conhecer previamente todas as informações fiscais da empresa antes de se dirigir ao seu estabelecimento. De seguida faz-se a Notificação e Termo de Início de Inspeção com um prazo de 72 horas para o contribuinte preparar documentos solicitados. Depois faz-se a Inspeção, Relatório Preliminar e Relatório Final, que é entregue ao Responsável para efeito de notificação sobre o resultado apurado ou não, (Manual de Procedimentos de Auditoria Tributária, da Direção Geral das Contribuições e Impostos, 2016).

## 2. Quadro Legal e Institucional

O sistema fiscal Guineense apresenta legislações por atualizar tendo em conta a dinâmica do mercado sub-regional e internacional. Baseia-se ainda nos impostos instituídos no período colonial português que merecem reformas sucessivas e alterações pontuais. Esse sistema fiscal colonial foi criado no início dos anos de 1960, momento em que se procedeu a reforma em Portugal metropolitano e nas províncias ultramarinas, procurando instituir-se nessas províncias impostos próximos dos que vigoravam na metrópole, embora em forma simplificada (Vasques, 2015).

Períodos mais tarde com as alterações da situação política e a consequente degradação da situação financeira, houve necessidade de fazer primeiras reformas fiscal, que ocorreram nos anos de 1980, em que foi feita a revisão geral dos impostos sobre o rendimento, e que o modelo era de tributação de período colonial, mas com uma modernização assente na tributação de rendimentos efetivos. Essas reformas visavam o Imposto profissional, o Imposto de Capitais, o Imposto Complementar, a Contribuição Predial Urbana e a Contribuição Industrial. Dez anos mais tarde, foi introduzida o Imposto Geral sobre Vendas e Serviços e Imposto Especial de Consumo, com o propósito de simplificar a tributação indireta, mobilizar receitas e fazer aproximar o sistema fiscal guineense, dos sistemas dos países que integram a EUMOA e CEDEAO. De referir que a partir dessas reformas, as alterações pontuais provêm das leis do Orçamento Geral do Estado ou através de diplomas avulsas, como é o caso de código de investimento de 2011 e a legislação mineira de 2014 (Vasques, 2015).

**Quadro 1: O Sistema Fiscal da Guiné-Bissau e a sua configuração**

<b>Períodos</b>	<b>Impostos Instituídos</b>
1920	Imposto de SISA
1936/1984	Imposto de Capitais
1938/1980	Imposto de Selo
1961	Contribuição Predial Rústica
1961/1983	Imposto Industrial
1961/1983	Imposto Profissional
1961/1984	Contribuição Predial Urbana
1961/1984	Imposto Complementar
1975	Imposto de Reconstrução Nacional
1980	Imposto sobre Veículos Automóveis
1995	Adiantamento por Conta de Contribuição Industrial
1997	Imposto Especial de Consumo
1997	Imposto Geral sobre Vendas

Fonte: Adaptado de Vasques (2015).

O sistema fiscal da Guiné-Bissau e as suas perspetivas de reforma legislativa encontram-se hoje em dia condicionados por dois fatores fundamentais. Um primeiro fator tem a ver com a estrutura económica muito frágil e de base interna produtiva limitada, dependendo das famílias, e das operações de importações das empresas. A produção de bens manufaturados é reduzida,

continuando o Cajú, a representar uma das principais fontes de riqueza do País com a sua exportação. Neste quadro, o sistema fiscal da Guiné-Bissau permanece largamente concentrado no comércio internacional, ignorando a economia interna do País, tal como sucedia durante o período colonial (Brett et al., 1995).

A tributação das exportações e das culturas de exportação representa ainda a principal fonte de receita tributária, dando-se a atrofia dos impostos internos. Ao longo do tempo, criaram-se mesmo esquemas substitutivos em que a aplicação dos impostos internos sobre o consumo ou rendimento é deslocada para o momento da importação ou da exportação, os únicos pontos de tributação em que se consegue atingir o contribuinte. Um segundo fator é a debilidade da administração que demonstra que a Guiné-Bissau não conseguiu até hoje constituir uma administração tributária capaz de aplicar com segurança e eficácia um sistema fiscal moderno. O recrutamento para a administração fiscal permaneceu durante longo tempo subordinados à fatores alheios ao mérito e com elevado grau de interferência política, com nível de formação dos efetivos muito baixo, sendo raro os que possuem formação superior. Ao longo do tempo não foi feita formação especializada no seio da administração fiscal, encontrando-se o know-how concentrado num número reduzido de indivíduos, as remunerações são baixas e pagas irregularmente, os níveis de absentismo elevados e a corrupção tida como endémica. A par disto, faltam os meios técnicos para que a administração tributária opere com um mínimo de eficácia, havendo graves carências de instalações, equipamento informático, meios de transporte, entre outros (Vasques, 2015).

Ainda na linha de percepção desse consultor, em resultado, os níveis de pressão fiscal na Guiné-Bissau permanecem reduzidos, de entre os mais baixos no continente, e a receita tributária muito exposta a fatores circunstanciais, tais como a flutuação das exportações ou a realização pontual de ações de fiscalização. O contacto dos cidadãos com os impostos é muito limitado, visto que os impostos internos têm escassa aplicação e os impostos sobre a importação vão contidos no preço dos bens, com escassa consciencialização cívica dos contribuintes. O desfasamento entre a lei fiscal e a prática administrativa é grande e afeta todos os impostos internos, em certos casos completamente transformados pela prática, noutros casos caídos em desuso com o passar do tempo sem lei que os revogasse expressamente. O sistema fiscal guineense é aplicado com base no costume mais do que na lei. A maior parte da legislação em vigor é antiga, datando em certos casos da primeira metade do século passado. O Boletim Oficial não é publicado em papel com regularidade, nem a generalidade dos funcionários da administração fiscal ou contribuintes tem acesso ao mesmo, e não existe qualquer arquivo online da legislação fiscal em vigor no País (Vasques, 2015).

Este estado de coisas leva a que os impostos sejam aplicados em larga medida com base na repetição de rotinas cuja fonte legal a própria administração muitas vezes desconhece: os funcionários aplicam o imposto de dada maneira porque é assim que sempre foi feito. O desconhecimento generalizado da lei, a grande incerteza que há na sua aplicação, e a existência de amplas áreas de tributação por estimativa levam a que a fiscalidade guineense seja em larga medida uma fiscalidade negociada. Os impostos exigidos aos contribuintes nem sempre são os

impostos que resultam da lei, mas os impostos que os contribuintes acordam pagar à administração ou aos concretos funcionários com os quais estão em relação, através de um processo de negociação mais ou menos informal. Esta prática é comum no tocante aos pequenos contribuintes — que ou estão fora do sistema ou pagam impostos com base em “estimativas” — mas também quanto aos grandes contribuintes, em virtude da falta de regras claras em matéria de reclamação. Um sistema deste tipo naturalmente tende para a erosão progressiva de receita fiscal e para níveis baixos de pressão fiscal — quando os impostos não assentam em regras conhecidas, e são fixados em larga medida por negociação, não é muito o que se pode exigir dos contribuintes e menos ainda o que acaba por entrar nos cofres do estado (Vasques, 2015).

Estas condicionantes não podem ser inteiramente ultrapassadas no curto prazo e obrigam a algum realismo no calendário de reforma fiscal, no tipo de reforma a fazer e no método a empregar na reforma. Quanto ao calendário de reforma, até que se dê a renovação dos seus quadros, é limitada a capacidade da administração fiscal guineense para acomodar um processo de reforma fiscal, havendo que começar pelas medidas com menores custos de adaptação. Quanto ao tipo de reforma a fazer, e enquanto a economia guineense mantiver o seu nível de desenvolvimento atual, é impraticável introduzir no País um sistema fiscal com a complexidade e sofisticação dos que existem em países mais desenvolvidos. Quanto ao método a empregar, é imprescindível associar a revisão das leis fiscais ao processo de capacitação da administração, e trazer ao processo de reforma a sociedade civil, de modo a gerar em torno dela um consenso político e social duradouro (Vasques, 2015).

## **2.1. Quadro Legal**

A Guiné-Bissau possui diferentes diplomas na área fiscal nomeadamente:

- a) Contribuição Industrial (CI);
- b) Imposto Geral sobre Vendas (IGV);
- c) Imposto Profissional (IP);
- d) Contribuição Predial Urbana (CPU);
- e) Imposto de Selo (IS);
- f) Imposto Especial sobre Consumo (IEC);
- g) Imposto de Capital (IC);
- h) SISA;

De referir que na Lei de Orçamento Geral de 2021, o legislador aproveitou introduzir novos tipos de impostos a saber:

- a) Regulamento do Imposto sobre veículos automóveis;
- b) Imposto de Democracia;

- c) Contribuição Audiovisual;
- d) Taxa de Desenvolvimento Urbano Sustentável;
- e) Taxa de Desenvolvimento Sanitário;
- f) Taxa de Saneamento;
- g) Imposto Especial sobre Telecomunicação;
- h) Contribuição Industrial incidente sobre comercialização de Castanha de Cajú;
- i) Contribuição Predial Rústica incidente sobre comercialização de Castanha de Cajú;

Na atuação da administração fiscal para a coleta destes impostos é claro que tem sempre em consideração outros elementos conexos a fim melhor tributar, ou seja, há constante articulação entre diferentes diplomas sob pena de não tributar os contribuintes da forma como é reservada pela lei;

Um exemplo prático é o referente ao Imposto Profissional cuja aplicação requer igualmente a aplicação do Imposto de Selo assim como o Imposto de democracia etc.

## **2.2. A Direção Geral das Contribuições e Impostos**

A Direcção-Geral das Contribuições e Impostos (DGCI), é o serviço do Ministério das Finanças que tem por função a implementação da Política e legislação tributárias e de todas as ações de controlo e fiscalizações necessárias à prossecução das suas competências, conforme estabelece o artigo 1º do estatuto orgânico, aprovado pelo Decreto-Lei Nº 6/2014, do Boletim Oficial (BO) Nº 21 de 30 de Maio de 2014. A DGCI assegura a direcção, a coordenação, o controlo e o planeamento estratégico, bem como a gestão das atividades relativas à determinação, cobrança e controlo das receitas tributárias.

A DGCI inclui os serviços técnicos operacionais da área do contencioso tributário encarregado de estabelecer a ligação e funcionalidade deste setor da sua atividade com os serviços dos Tribunais, com âmbito de atuação em todo o território da República da Guiné-Bissau.

São atribuições gerais da DGCI: Executar a política tributária, dirigindo e controlando o funcionamento dos seus serviços; Planificar e controlar as suas atividades e os sistemas de informação; Formar e qualificar os recursos humanos; Elaborar estudos e apoiar na conceção da política tributária; Assegurar as relações com os organismos nacionais direcionados para o estudo e produção de matérias fiscais; Proceder à fiscalização e controlo da circulação de mercadorias nos meios de transporte e pessoas ligadas a esses bens ou meios de transporte, no território fiscal do País; Prevenir, combater e reprimir a fraude e as infrações fiscais.

Assessorar o Ministro que superintende na área das Finanças na definição e elaboração das atividades inerentes à política tributária nacional e sua administração.

A DGCI detém ainda as seguintes competências: Assegurar a arrecadação de impostos e de outras receitas do Estado cuja cobrança lhe seja legalmente cometida; Executar a política tributária e

realizar uma avaliação contínua da sua repercussão na ordem financeira, económica e social; Controlar a aplicação das leis fiscais e a reintegração ou defesa dos respetivos interesses violados; Prevenir e combater a fraude e evasão fiscal; Promover o lançamento, a liquidação e a cobrança dos impostos cuja arrecadação esteja a seu cargo, e proceder à avaliação dos níveis de cobrança; Exercer a ação de informação pública no domínio tributário; Promover e realizar ações de fiscalização tributária; Acompanhar e monitorar a execução dos benefícios fiscais e proceder à determinação e controlo da respetiva despesa fiscal; Prestar esclarecimentos aos contribuintes acerca da interpretação das leis fiscais suas obrigações e o modo mais cómodo e seguro de as cumprir; Colaborar na elaboração das propostas de medidas de política e alterações à legislação no âmbito da sua atividade; Informar sobre os aspetos decorrentes da execução das leis fiscais; Exercer as demais funções que lhe sejam atribuídas por lei ou legalmente delegadas; Efetuar o registo e assegurar a gestão do cadastro do contribuinte.

A DGCI será estruturada em serviços de nível central e de nível local, pela forma a seguir descrita, podendo esta estrutura ser ainda complementada por decisão a produzir pelo Diretor-Geral da DGCI e mediante aprovação do Ministro que tutela a DGCI, devendo observar a estrutura funcional prevista neste diploma, e integrando os seguintes serviços:

1. Serviços de nível central: Gabinete do Diretor-Geral; Conselho de Administração Fiscal; Direções de Serviços; Gabinetes Especializados; Núcleos Operacionais Especializados.
2. Serviços de nível local: Repartições Regionais; Bairros Fiscais.

Sendo a DGCI dirigida pelo Diretor-Geral das Contribuições e Impostos como seu órgão máximo, são ainda órgãos da DGCI os seguintes serviços: O Conselho de Administração Fiscal; O Gabinete de Reforma Tributária O Gabinete do Controlo Interno; O Gabinete da Comunicação e Educação Fiscal.

### **2.3. A previsão das Receitas Fiscais e as Receitas arrecadadas de 2015 a 2019**

A DGCI enquanto uma estrutura com responsabilidade de arrecadar mais receitas tributárias e não tributárias, é estabelecida pela Direção de Estudos e Previsão Económica do Ministério das Finanças, uma previsão de receitas a arrecadar, com base nas suas atribuições e competências, usando melhores estratégias de gestão.

As receitas tributárias que o investigador analisou foram as provenientes de: Antecipação da Contribuição Industrial retido 3 % na Direção Geral das Alfândegas; Antecipação da Contribuição Industrial retido na Direção Geral dos Impostos; Aguardente; Assistência Funcionários; Comparticipação Aposentação; Contribuição Industrial; Contribuição Industrial (Regime Especial); Contribuição Industrial-Resultado de Fiscalização; Contribuição Predial; Emolumentos de Secretaria; Emolumentos dos Registos; Estampilhas Fiscais; Função Pública; Imposto de Comércio Marítimo; Emolumentos dos Registos; Imposto de Capitais; Imposto Complementar; Imposto Geral sobre Vendas; Imposto Geral sobre Vendas-Resultado de Fiscalização; Imposto Profissional;

Imposto Profissional-Resultado de Fiscalização; Imposto sobre SISA; Multas e Penalidades Diversas; Registo Civil; Rendimentos de Serviços de Notariado; Rústica; Selo de Recibo; Selo de Verba; Selo de Assistência; Selo de Reconstrução Nacional; Selos Diversos; Serviços Agrícola-Rendimentos de Veterinária; Serviços de Proteção Vegetal; Serviços Florestais; Serviço de Identificação Civil; Vendas de Bens Duradouros; papel Selado.

A tabela 1, demonstra o valor da previsão de receitas para a DGCI e das PME em relação as receitas fiscais arrecadadas, dos anos 2015 a 2019.

**Tabela 1: Previsão das Receitas face as Receitas das PME de 2015 a 2019 (valores em Fcfa)**

<b>Descrições</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>
<b>Previsão Geral de Receitas</b>	21.133.138 bilhões	28.544.313 bilhões	34.655.055 bilhões	40.755.057 bilhões	42.645.664 bilhões
<b>DGCI</b>					
<b>Previsão de Receitas</b>	1.533.576.000 7,3%	2.928.239.000 10,3%	3.740.281.000 10,8%	4.726.552.000 11,6%	5.330.676.000 12,5%
<b>PME</b>					
<b>Receitas Fiscais PE</b>	968.688.663	303.582.345	295.617.721	2.455.305.187	627.206.956
<b>Receitas Fiscais ME</b>	1.297.339.198	1.523.751.442	1.460.642.045	1.795.748.376	3.350.886.655
<b>Total Receitas Fiscais de PME</b>	<b>2.266.027.861</b> <b>147,76%</b>	<b>1.827.333.787</b> <b>62,40%</b>	<b>1.756.259.766</b> <b>46,95%</b>	<b>4.251.053.563</b> <b>89,94%</b>	<b>3.978.093.611</b> <b>74,63%</b>

Fonte: Dados do sistema a partir de programas IMMAT e SOFTIMPOT de 2015 à 2019

De referir que na tabela acima ilustrada, a receita fiscal das PME do ano 2015 teve um aumento considerável de mais 47,76% em relação a previsão desse ano, que constitui 7,3% da previsão de receita geral de DGCI. Mas a partir do ano 2016 a 2019 houveram reduções das receitas em relação as previsões. Em 2016 conseguiu arrecadar 62,40% da prevista; em 2017 as receitas caíram para abaixo de 50%, isto é, só conseguiu 46,95% em relação a previsão, o que se considera a mais baixa receita constatada nesse estudo. Em 2018 as arrecadações foram de 89,94%, e em 2019 foram de 74,63%. As previsões para as PME em relação ao total geral prevista para DGCI, nos anos em estudo, foram de 7,3%, 10,3%, 10,8%, 11,6% e 12,5%.

De acordo com os dados analisados das PME referentes aos anos 2015 a 2019, foram constatadas fiscalizações que deram origem as coletas nos seguintes impostos: Contribuição Industrial (CI), Imposto Profissional (IP), Imposto de Selo (IS), Imposto de Selo de Verba (ISV), Rústica, Imposto Geral sobre Vendas (IGV), Contribuição Predial Urbana (CPU), segundo dados estatísticos de 2015 a 2019 de Serviços da Informática da DGCI.

A tabela 2, demonstra número de PME, e números de empresas segmentadas nos anos 2015 a 2019.

O aumento das pequenas e médias empresas tem sido constante ao longo dos anos de referências para as análises das receitas nesse estudo, mas em termos de operacionalidade (as segmentadas) foram poucas PME registadas, que estavam a operar nesse período – 2015 a 2019, o que contribuiu na fraca arrecadação de receitas em relação previstas para as PME, como ilustra a tabela 1.

**Tabela 2: Número de PME e segmentação (PME a operar) na Guiné-Bissau de 2015 a 2019**

<b>Descrições</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>
<b>Nº Pequenas Empresas</b>	1.003	1.148	968	1.926	2.520
<b>Nº Médias Empresas</b>	2.185	3.019	3.997	3.855	5.055
<b>Lista PE segmentada</b>	129	137	126	142	164
<b>Lista ME segmentada</b>	54	62	81	76	117

Fonte: Dados Estatísticos de Serviços Informáticos da DGCI 2015 a 2019

As pequenas empresas cresceram em números, de 2015 a 2019, não obstante uma redução de 15,7% no ano 2017. Em 2018 aumentou em quase 98,9%, e em 2019 um aumento de 30,8%. As médias empresas cresceram a partir do ano (2016), contudo com uma redução ligeira no ano 2018 em relação ao ano 2017.

#### **2.4. O Sistema Informático e os Programas de Gestão dos Contribuintes**

O programa Informático de gestão da informação utilizada na DGCI é SIGEF e é composto por três sistemas que são: IMMAT, SOFTIMPOT e SICAF.

As informações que geram esses sistemas são:

1. IMMAT que é um sistema de cadastro de pessoas física e pessoa moral (Jurídica). Permite a criação de contribuintes, gerar o número de identificação fiscal (NIF). Também Permite o seguimento de atividade comercial dos contribuintes desde declarações até nos pagamentos.
2. SOFTIMPOT é um sistema de operações das receitas, que permite gerir todos os impostos ligados aos contribuintes, desde declarações de imposto até nos pagamentos. Permite também o seguimento dos contribuintes com com impostos atrasados; Permite recuperar todas as receitas Fiscais e não Fiscais pagos pelas instituições de Estado Guineense, são recuperado pelo Estado juntamente com os exatores da DGCI; Permite realizar pagamentos de diferentes declarações; Ver situação das receitas em tempo real; Permitir classificar e gerir classificações dos contribuintes; Permite gerir diversos relatórios estatísticos ligado a operações das receitas Fiscais e não Fiscais.

3. SICAF é um sistema de Controlo de Atividade Fiscal, este programa foi solicitado pelo Fundo Monetário Internacional (FMI) com objetivo de dar seguimento ao cumprimento ou não dos contribuintes com os seus deveres tributárias.

Atualmente existem seis (6) sistemas que compõe o SIGEF que são: IMMAT, SOFTIMPOT, SICAF, SICOCAJU, SICOREP E SIGAT.

- SICOCAJU é um sistema de controlo de castanha de caju foi implementado recentemente com objetivo de controlar a exportação de castanha de cajú.

- SICOREP é um sistema de controle de recibos de pagamentos.

Foi recentemente implementado pela Direção de Serviços de Informática e Estatística o SICOREP (Sistema de Controlo de Recibos de Pagamentos) que funciona paralelamente ao SIGEF com o objetivo de controlar e consolidar os recibos dos pagamentos emitidos pelos sistemas SIGEF e SIGFIP (sistema integrado de gestão das finanças públicas).

SIGAT é um sistema de controlo de auto-transgressão foi desenvolvido com intuito de controlar as carteira das dividas dos contribuintes.

## **2.5. A Direção dos Serviços das Pequenas e Médias Empresas**

A Direção de Serviços de Pequenas e Médias Empresas tem as seguintes competências: Fazer o acompanhamento e gestão direta do relacionamento e controlo dos assuntos que dizem respeito aos contribuintes de média e pequena dimensão económica, no que respeita às suas obrigações fiscais; Proceder à análise e sistematização do controlo sobre o cumprimento das obrigações fiscais dos contribuintes cuja gestão se encontre atribuída aos Bairros e Repartições Regionais; Garantir a elaboração de relatórios periódicos sobre as áreas da sua competência, como atividades da DGCI; Avaliar as necessidades de formação em áreas específicas, com vista a fortalecer a capacidade técnica dos serviços centrais e locais em matérias de cumprimento tributário e serviços ao contribuinte; Garantir a elaboração da informação estatística sistemática sobre a contribuição do grupo de pequenas e médias empresas que atuam no espaço nacional, na receita global; Propor a revisão periódica dos critérios de enquadramento para classificação de pequena e média empresa. Propor medidas de simplificação dos procedimentos técnicos na sua área de competência.

Para o exercício das suas funções, a Direção de Serviços de Pequenas e Médias Empresas estrutura-se pela forma seguinte: Divisão de Gestão e Secretariado; Divisão de Cobrança; Divisão de Contencioso; Divisão de Fiscalização e Controlo;

### **2.5.1.O Serviço de Fiscalização Tributária**

O Serviço de Fiscalização Tributária tem como competências, combater a fraude e evasão fiscais; realizar auditorias e fiscalizações tributárias aos sujeitos passivos; proceder à verificação e submissão à confirmação dos rendimentos empresariais declarados pelos sujeitos passivos,

peças singulares e coletivas; desencadear, em colaboração com os restantes serviços, ações especiais de fiscalização que, por razões estratégicas ou outras, devam ser levadas a cabo ou coordenadas pelos serviços centrais; executar o plano de atividades de auditoria e fiscalização tributária, a nível nacional.

As atividades de fiscalização dividem-se em três fases: Planeamento, Execução e Relato da Inspeção. O trabalho de auditoria de todas as fases deve assentar nos princípios contabilísticos geralmente aceites, sendo fundamental que o trabalho seja devidamente planeado; o negócio/gestão da empresa e a sua situação fiscal sejam suficientemente conhecidos pelo inspetor de modo a determinar os procedimentos adequados; os procedimentos aplicados durante a auditoria permitam obter uma base razoável para aferir o grau de cumprimento fiscal da empresa; o trabalho efetuado e as conclusões finais sejam adequadamente registadas.

A fase de Planeamento é formada pela avaliação do incumprimento fiscal, plano de abordagem e programação do trabalho. De acordo com a competência regimental, de acordo com o artigo 13º do Regimento Interno da DGCI, aprovado pelo Decreto-lei nº06/2014, compete à Direção de Serviços de Fiscalização Tributária elaborar, coordenar e controlar o plano de atividades de auditoria e fiscalização tributária, a nível nacional (Manual de Procedimentos de Auditoria Tributária, Guiné-Bissau, junho 2016).

A fase de Execução consiste na aplicação dos procedimentos de auditoria tributária para avaliar a veracidade dos registos contabilísticos, das transações e declarações fiscais, com o intuito de apurar a real matéria coletável e o cumprimento fiscal. No âmbito da competência legal, o inspetor encarregado de realizar auditoria deverá ter competência legal para tal atividade, sob pena de ver anulado o ato resultante da fiscalização (Manual de Procedimentos de Auditoria Tributária, Guiné-Bissau, junho 2016).

A título ilustrativo, constitui nulidade absoluta o ato de levantamento de auto de notícia por funcionário incompetente. Esta medida vem prevista no artigo 35º, nº1, alínea c) do Código de Processo Tributário (Decreto nº 10/84, de 3 de março). E para efeito de levantamento de auto de infração fiscal, consideram-se funcionários competentes aqueles relacionados no artigo 76º do Código de processo tributário.

O inspetor que for designado para executar uma auditoria deve receber previamente um dossier, preparado pela área de planeamento, que consiste num relatório sucinto com os indícios apurados e possíveis infrações, cópia de todos os documentos coletados e utilizados no planeamento, inclusive cópia das declarações fiscais, pagamentos e balanços. Neste relatório deve constar também o tributo e o período a fiscalizar. Esse dossier deve ser minuciosamente estudado pelo inspetor, antes de se deslocar ao estabelecimento do contribuinte, isto é, o inspetor deve conhecer previamente todas as informações fiscais da empresa antes de se dirigir ao seu estabelecimento (Manual de Procedimentos de Auditoria Tributária, Guiné-Bissau, junho 2016).

Para o início dos trabalhos é emitida a Notificação ou Ordem de Inspeção pelo superior hierárquico do auditor, o que representa a autorização da AT para fiscalizar a empresa. Na notificação deve constar a identificação do sujeito passivo (designação social, domicílio fiscal e NIF), o tributo e o período a fiscalizar, identificação dos inspetores e a assinatura do superior hierárquico. Após a receção da notificação, o inspetor deve elaborar o Termo de Início de Fiscalização, em duas vias, sendo a primeira via entregue ao contribuinte juntamente com a Notificação, e a segunda via deverá ficar com o inspetor, depois de assinada pelo contribuinte. Esse documento irá compor o processo fiscal e/ou dossier do contribuinte (Manual de Procedimentos de Auditoria Tributária, Guiné-Bissau, junho 2016).

A fase de Relato refere-se à descrição das conclusões da auditoria e, principalmente, das infrações fiscais apuradas, verificando cuidadosamente se as provas obtidas são suficientes e adequadas. Nesta fase, elabora-se também todos os demonstrativos necessários para comprovar o valor da matéria coletável e dos impostos apurados. Deve fazer parte ainda do relato a fundamentação legal das infrações fiscais apuradas durante a inspeção (Manual de Procedimentos de Auditoria Tributária, Guiné-Bissau, junho 2016).

Na visão de Cassamá (2010, p.68) afirma que “para impedir problema nos atrasos no pagamento das despesas é importante aumento da capacidade de fiscalização, e que as ações de fiscalização devem definir alvos precisos e centrar-se num único imposto, cobrindo apenas um curto espaço de tempo, isto é, as fiscalizações devem ser desencadeadas pela deteção de uma discrepância na declaração fiscal e/ou não entrega de declaração, em especial por uma grande empresa. Uma fiscalização de âmbito geral deverá ser levada a cabo em casos de fraude grave ou repetida, detetada no decurso de inspeções alvo”.

#### Procedimentos e processos de auditoria fiscal em aplicação de 2015 à 2019

Para Teixeira (2015), a prática de procedimentos e processos de auditoria fiscal nas PME na Guiné-Bissau é uma preocupação da autoridade de Estado há muito tempo com vista a procurar um processo de apreciações dos impostos nas empresas do país, porque “o imposto é sempre um instrumento funcionalizado pelos Estados de acordo com aquele que é o seu modelo, e com aquelas que são as suas funções perante as sociedades que conformam, para cada modelo de Estado, um conjunto de valores próprios associados.

Face ao exposto, torna-se indispensável identificar e recomendar o estabelecimento de um conjunto de procedimentos e processos para que as auditorias fiscais às PME na Guiné-Bissau possam alcançar os objetivos desejados na justa arrecadação de receita fiscal para o Estado. O Manual de Procedimentos de Auditoria Tributária, da Direção Geral das Contribuições e Impostos, em aplicação, de junho de 2016, de uso exclusivo interno da fiscalização na DGCI, visa melhorar a qualidade e a produtividade dos serviços de fiscalização, organizar e padronizar os procedimentos de inspeção tributária. Além disso, o referido manual pretende dotar os serviços de inspeção de um

guia de orientação fiscal. A inspeção tem por objetivo promover o cumprimento das obrigações fiscais, por meio de medidas de acompanhamento dos factos tributários e da prevenção da evasão fiscal. Estas medidas têm por finalidade assegurar a eficaz implementação da justiça e equidade fiscais.

A atuação da inspeção visa também à mudança da imagem que o contribuinte tem da DGCI, e da importância dos tributos para a sociedade, contribuindo para estimular o cumprimento voluntário da obrigação fiscal (Manual de Procedimentos de Auditoria Tributária, da Direção Geral das Contribuições e Impostos, da Guiné-Bissau, junho 2016).

Os procedimentos da inspeção verificam a ocorrência dos factos tributários e o cumprimento de suas respectivas obrigações fiscais, buscando prevenir as infrações tributárias, compreendendo diversas atuações, tais como: A confirmação dos elementos declarados; A investigação e a indagação dos factos não declarados; A confirmação dos factos e valores registados na contabilidade que serviram de base para os elementos declarados;- A efetividade dos factos económicos registados; A inventariação e avaliação dos bens; A informação sobre os pressupostos de facto dos benefícios fiscais; A recolha de informações comerciais e fiscais para perícias e estudos, bem como para cruzamento de dados.

## **3. Metodologia de Investigação**

### **3.1. Objetivo de Estudo e Hipóteses de Investigação**

O objetivo principal do presente trabalho é analisar procedimentos e processos de auditoria fiscal nas PME na Guiné-Bissau entre 2015 e 2019, procurando reunir documentação que permita analisar a eficácia das fiscalizações regulamentadas. Pretende-se também comparar a arrecadação de diferentes receitas fiscais das referidas empresas, com os valores inscritos na previsão económica de acordo com os Orçamentos Gerais do Estado dos referidos anos.

A metodologia para a investigação a ser aplicada consistirá numa abordagem qualitativa, e pela pertinência do tema, permitirá fazer uma análise documental para ver os procedimentos, os processos para o cumprimento das normas que balizam uma auditoria fiscal regular, o que ajudará na melhoria dos serviços da fiscalização e auditoria fiscal. Serão também aplicadas entrevistas semiestruturadas aos responsáveis e técnicos dos Departamentos da Fiscalização Tributaria e de Análises de Processos para a presunção dos impostos das PME. Para chegar aos resultados desse trabalho, dividiu-se a metodologia em dois subpontos que são: técnicas e instrumentos de recolha de dados; e tratamento de dados.

### **3.2. Descrição de Instrumentos de Recolha de Dados**

Para Bell (2004, pp. 19-20), os investigadores qualitativos “estão mais interessados em compreender as perceções individuais do mundo. Procuram compreensão, em vez de análise estatística. (...). Contudo, há momentos em que os investigadores qualitativos recorrem a técnicas quantitativas, e vice-versa.”

Para este trabalho, utilizou-se a análise documental e entrevistas semiestruturadas. A recolha de dados a partir da análise documental tem como principais vantagens a grande utilidade nas observações primárias, uma vez que a bibliografia ajuda à formulação do problema, à definição de hipóteses e da população de estudo e à seleção da metodologia a usar. Os documentos podem ser produzidos em contextos naturais de interação social ao contrário da informação obtida diretamente pelo investigador mediante técnicas de observação ou inquéritos.

#### **3.2.1. Análise documental**

Durante o período programado, do mês de dezembro de 2020 a janeiro de 2021, não foi fácil o acesso aos documentos ligados aos procedimentos e processos das fiscalizações e auditorias realizadas, devido à indisponibilidade dos responsáveis, o que veio a acontecer na segunda viagem realizada à Guiné-Bissau entre 28 de março a 17 de junho de 2021, mesmo assim com muita limitação.

Foram realizadas análises documentais às diretrizes e critérios de seleção de contribuintes, ficheiros com dados internos e externos, aos planos de programações das fiscalizações, aos relatórios de

preparo, aos relatórios finais de fiscalização, à legislação e ao Manual de Procedimento de Auditoria Fiscal.

Dos documentos analisados contam-se o Despacho Nº 01/ do Ministério da Economia e Finanças de 2019, que determina os Critérios de Seleção de Grandes Contribuintes e Pequenos e Médios Contribuintes; a Instrução de Serviços Nº 11 de DGCI de 2017, que determina os Critérios de Seleção de Grandes Contribuintes e Pequenos e Médios Contribuintes; a Lista de Segmentação de PME de 2019, para constatar as empresas que estavam a operar nesse ano em relação aos inscritos; o Mapa de Receitas Fiscais de PME de 2015 a 2019 para comparar com as previsões fixadas; o Mapa de Previsão de Receitas de 2015 a 2023, de Secretaria de Estado do Orçamento e Assuntos Fiscais; o Relatório de Preparo com indícios apurados de possíveis infrações de sujeito passivo de 2019; e o Orçamentos Gerais de Estado de 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019.

### **3.2.2. Entrevistas semiestruturada**

De acordo com Boni e Quaresma (2005), as entrevistas semiestruturadas combinam questões abertas com questões fechadas, nas quais o entrevistado tem a possibilidade de discorrer sobre o tema proposto. O pesquisador deve seguir um guião de questões previamente definidas, mas pode conduzir a entrevista como se se tratasse de uma conversa informal.

Para Anderson (2000), afirma que a entrevista é uma das principais procedências de dados num estudo do caso. Embora não seja a única, a entrevista é um dos instrumentos de recolha de dados, a que mais se recorre. Normalmente, escolhe-se a entrevista com o objetivo de obter informação e revelar as mais variadas opiniões sobre a questão do estudo.

Nessa linha, foram realizadas entrevistas semiestruturadas, através de um guião de questões a dez funcionários da DGCI, em que cinco funcionários são técnicos do Departamento de Fiscalização Tributária, e cinco técnicos auditores do Departamento de Análises de Processos e Fiscalização de Balanço.

### **3.3. População vs. Amostra**

Para obter informações que sustentam a resposta que se pretende chegar neste estudo, foram entrevistados dez técnicos, num universo de quarenta e um, afetos ao Departamento de Fiscalização Tributária e de Análise dos Processos e Fiscalização de Balanço. O critério utilizado na escolha dos referidos técnicos consiste naqueles com maior operacionalidade a nível de fiscalização e análises de balanço, durante os anos 2015 a 2019.

### 3.3.1. Caracterização da amostra

Neste trabalho foi utilizada uma amostra de dez técnicos da DGCI, com mais de cinco anos de experiência na fiscalização tributária, e na análise dos processos e fiscalização de balanços. A participação desses técnicos tem como objetivo chegar a uma resposta próxima daquilo que devem ser os procedimentos e processos de auditoria fiscal da DGCI.

**Tabela 3: Dados de Realização de Entrevistas**

<b>Funcionários Técnicos</b>	<b>Entrevistas Realizadas</b>
Do Departamento de Fiscalização Tributária	5
Do Departamento de Análise dos Processos de Fiscalização de Balanços	5
<b>Total</b>	<b>10</b>

Fonte: Dados de entrevistas aos responsáveis e técnicos

Os dados foram coletados em entrevistas diretas após as horas do serviço normal. Essas entrevistas foram possíveis nos meses de abril a junho de 2021. Optou-se por não divulgar o nome dos entrevistados.

### 3.4. Descrição dos Métodos de Tratamento dos Dados

O método usado pelo pesquisador para o tratamento de dados foi o qualitativo, e visa fazê-lo participar, compreender e interpretar as informações recolhidas a partir de análise documental e entrevistas com perguntas abertas, a partir de guião formulado.

Quanto à análise documental, foram analisados os seguintes documentos oficiais:

Departamento de Fiscalização Tributária:

- Despacho Nº 01/ do Ministério da Economia e Finanças de 2019, que determina os Critérios de Seleção de Grandes Contribuintes e Pequenos e Médios Contribuintes;
- Instrução de Serviços Nº 11 de DGCI de 2017, que determina os Critérios de Seleção de Grandes Contribuintes e Pequenos e Médios Contribuintes;
- Lista de Segmentação de PME de 2019;
- Mapa de Receitas Fiscais de PME de 2015 a 2019;
- Mapa de Previsão de Receitas de 2015 a 2023, de Secretaria de Estado do Orçamento e Assuntos Fiscais;
- Relatório de Preparo com indícios apurados de possíveis infrações de sujeito passivo de 2019;

- Orçamentos Gerais de Estado de 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019.

As análises feitas em relação aos documentos acima mencionados, incidem sobre os conteúdos formais, os espíritos, as formas das apresentações em termos de clareza dos conteúdos, e confirmação da aplicabilidade de despacho e instrução acima mencionados, através de verificação dos processos de fiscalização executados. Além do despacho que determina os critérios de seleção dos contribuintes de PME, e instrução de serviço, foram analisadas listas de PME que estavam a operar, com volumes de negócios e despesas elevados, se faziam parte da lista desde 2015 a 2019, e suas situações com o fisco. O Relatório de Preparo com informações do Balanço das PMEs listadas para serem fiscalizadas é um documento importante para início de cada fiscalização, a fim de chegar um resultado que se pretende.

Departamento de Análises de Processos e Fiscalização de Balanço:

- Relatório e Contas do exercício económico de 2019 duma pessoa coletiva;
- Uma Notificação de Procedimento Fiscal de 2019, um documento que notifica o sujeito passivo, pessoa coletiva, para início dos trabalhos;
- Um Termo de Início de Fiscalização de 2019, um documento que solicita o sujeito passivo, pessoa coletiva, para início dos trabalhos e dos documentos a serem analisados para verificar possível pagamento de impostos elencados;
- Relatório de Fiscalização de Auditoria Fiscal, um documento elaborado após os trabalhos de análises na declaração e balanço apresentado pela empresa.

Em relação as análises dos documentos no departamento de Análises de Processos e Fiscalização de Balanço, o Relatório e Contas de Exercícios, e Relatório final de fiscalização mereciam análises profundas, para compreender relações entre valores de despesas e receitas, e se suas documentações respeitavam as normas estabelecidas, para chegar o imposto devido ou por registar crédito de imposto se for o caso.

Para complemento de recolha de informações e dados, foi elaborado um guião de questões principais para a entrevista semiestruturada. As questões colocadas são as que suscitam respostas que o nosso estudo visa apurar para explicar os objetivos da investigação.

As entrevistas foram feitas aos funcionários supracitados, com mais de cinco anos de experiência na área de fiscalização e auditoria fiscal. Em relação aos técnicos do Departamento de Fiscalização Tributária, foram escolhidos um ex-responsável, dois responsáveis atuais e dois técnicos de entre os que têm mais inspeções realizadas.

O mesmo método foi aplicado também para cinco técnicos auditores do Departamento de Análises de Processos e Fiscalização de Balanço.

Na secção seguinte apresentam-se os principais resultados em relação as análises documentais e entrevistas realizadas.

## 4. Apresentação e Análise dos Resultados

Os resultados deste trabalho são organizados partir de análise subjetiva do investigador no respeitante aos documentos internos ligados aos procedimentos e processos de auditoria fiscal, das respostas obtidas às questões colocadas nas entrevistas, da análise de receitas das PME dos anos 2015 a 2019, e conseqüente comparação com as previsões de acordo com o Orçamento Geral do Estado para esses anos.

### 4.1. Análise dos Documentos

Para este estudo foram analisados documentos orientadores que sustentam informações sobre o tema em estudo, para chegar às interpretações claras sobre a existência de instrumentos administrativos legais para a operacionalidade da DGCI. Foram constatadas que todos os documentos foram facultados e disponíveis para todos os técnicos consultarem e aplicarem aquando das fiscalizações tributárias e nos momentos de análises dos balanços. Os documentos analisados constam no ponto 3.4 deste trabalho, cujas imagens também constam no anexo elencadas pela mesma ordem de descrição nesse ponto.

### 4.2. Análise das Entrevistas

Após as entrevistas, as gravações em áudio foram transcritas, e o resumo das respostas de cada um dos dez entrevistados foram organizadas como se apresentam nos quadros seguintes. Os Quadros 3,4,5 e 6 apresentam a síntese das respostas às questões colocadas aos cinco técnicos entrevistados do Departamento de Fiscalização Tributária.

**Quadro 2: Principais critérios de seleção das PME para a fiscalização tributária**

<b>Principais Critérios de Seleção</b>	<b>N.º de Entrevistados</b>
Contribuintes com indícios de incumprimento devido falta de justificativos e informações internas; com indícios de sonegação; com fortes indícios de fraudes nas despesas, isto é, com valores avultados e sem devidas justificações; Contribuintes com volume de negócios mais elevados e com fortes indícios de fraudes nas despesas;	5

Fonte: Elaboração própria

De acordo com o Quadro 2, é possível verificar que as respostas à questão colocada em relação aos principais critérios de seleção das empresas a serem fiscalizadas pelas áreas operacionais, são unânimes para os entrevistados, ou seja, todos os entrevistados identificaram os mesmos critérios para seleção das PME para efeitos de fiscalização tributária. São também estes os critérios estabelecidos segundo o Manual de Procedimentos de Auditoria Tributária, para formação de

técnicos tributários da DGCI, elaborado pelo FMI em 2016, com a Instrução de Serviços nº11/2017, ponto 8, da DGCI, e ainda no Despacho nº1/2019 do Ministério da Economia e Finanças da Guiné-Bissau, Artigo 2º e 3º, nº2.

**Quadro 3: Formas de monitoramento dos contribuintes com volume de negócio mais expressivos**

<b>Formas de Monitorização</b>	<b>N.º de Entrevistados</b>
Dados de informações internas e externas; Informações cruzadas e dados estatísticos da Direção Geral das Alfândegas; Programa integrado de gestão de contribuintes	5

Fonte: Elaboração própria

Através da análise ao Quadro 3, percebe-se que se trata das formas de monitorização dos contribuintes das PME mais expressivos, ou seja, as que apresentam volumes de negócios mais altos, em que nas respostas dos entrevistados falaram de cruzamento de dados internos e externos de outras instituições, que depois são tratados no programa integrado de gestão dos sujeitos passivos, para a programação das fiscalizações, de acordo com instruções de serviços.

**Quadro 4: Procedimentos na verificação dos processos de contabilidade para apurar os impostos devidos**

<b>Procedimentos aplicados</b>	<b>N.º de Entrevistados</b>
Análise do relatório de preparo; Realização de notificação de procedimento fiscal e termo de início de fiscalização; Análise do balanço; Análise da demonstração de resultados; Análise das despesas com valores avultados; Análise dos justificativos de receitas e despesas; Análise de método aplicado para o cálculo de depreciação dos imobilizados; Análise da declaração apresentada	5

Fonte: Elaboração própria

No Quadro 4, foram recolhidas as respostas em síntese acima descritas pelos técnicos entrevistados, sobre os procedimentos que são seguidos na verificação dos processos de contabilidade para apurar os impostos. A informação recolhida nesta fase passa pela feitura do Relatório de Preparo pelo Departamento de Fiscalização Tributária que depois será enviado para o Departamento de Análise de Processos de Balanços, para de acordo com técnicas contabilísticas, apurar o devido imposto, seguindo sempre o Manual de Procedimentos de Auditoria Tributária, para formação de técnicos tributário da DGCI, elaborado pelo FMI em 2016. Verifica-se que o procedimento mais utilizado é a análise do balanço, do relatório de preparo, das despesas com valores expressivos, das receitas realizadas, que métodos foram utilizadas no cálculo de

depreciação dos imobilizados, os inventários dos stocks e as disposições dos produtos no armazém, e declaração apresentada para o pagamento ou crédito de imposto.

**Quadro 5: Apuramento de matéria coletável para empresas sem contabilidade organizada**

<b>Apuramento de matéria coletável</b>	<b>N.º de Entrevistados</b>
Com base nos elementos de informação e percentuais ou coeficiente do lucro, segundo o art.º 11º do CCI; Com base de incidência da contribuição industrial, dividir o valor pelo percentual de presunção do lucro; Com base nos elementos de informação e pesquisas e análises estatísticas das operações anteriores do contribuinte	5

Fonte: Elaboração própria

O Quadro 5 demonstra como os técnicos fazem o apuramento de matéria coletável para apurar impostos, às PME sem contabilidade organizada. São usadas várias técnicas, sendo que a mais usada consiste nos elementos de informação e percentuais ou coeficientes de lucro segundo o art.º 11 do CCI. Estes procedimentos estão de acordo com o previsto na Legislação Tributária e baseados no Manual de Procedimentos de Auditoria Tributária, para formação de técnicos tributário da DGCI, elaborado pelo FMI em 2016.

No que concerne às entrevistas realizadas aos cinco técnicos do Departamento de Análise de Processos de Balanços, a síntese dos resultados encontra-se vertida nos Quadros 7, 8, 9, 10, 11, 12 e 13, que a seguir se apresentam.

**Quadro 6: Procedimentos usados na inspeção tributária das PME**

<b>Procedimentos usados na inspeção tributária</b>	<b>N.º de Entrevistados</b>
Analisar as declarações entregues; Verificar o balanço do exercício económico anterior e comparar com o atual; Verificar informações comerciais internas e de fontes externas; Verificar os inventários dos bens e as amortizações; Analisar os valores de despesas e receitas	5

Fonte: Elaboração própria

O Quadro 6, apresenta as respostas à forma como os técnicos aplicam a perícia aquando da inspeção tributária. Tais procedimentos passam pela análise das declarações submetidas à direção de PME, pelas comparações entre o anterior balanço e o atual em relação ao volume de negócios, despesas e crédito de imposto ou não, verificar informações internas e externas, verificar inventários e amortizações. Nessa atuação dos técnicos são seguidas as legislações concernentes e o Manual de Procedimentos de Auditoria Tributária, para formação de técnico tributário da DGCI, elaborado pelo FMI em 2016.

#### Quadro 7: Organização dos processos de auditoria tributária

Organização dos processos	N.º de Entrevistados
Planeamento, execução, relato de factos de fiscalização e envio de auto de infração. Mas antes o serviço de fiscalização prepara dossier, anexa cópias das declarações fiscais de PME, pagamentos já feitos e balanço.	5

Fonte: Elaboração própria

Com base no Quadro 7 verifica-se que os técnicos organizam os processos de auditoria tributária que inicia com o Planeamento pelo Departamento de Fiscalização, depois executado pelo Departamento de Análise dos Processos de Balanço, o qual no final envia o relatório de fiscalização que espelha a situação do sujeito passivo. Este relatório evidenciará se é necessário proceder a cobranças ou não. Todos os procedimentos são feitos seguindo o Manual de Procedimentos de Auditoria Tributária, para formação de técnicos tributário da DGCI, elaborado pelo FMI em 2016.

#### Quadro 8: Procedimentos de auditoria fiscal no âmbito dos Ativos Fixo

Procedimentos de auditoria	N.º de Entrevistados
Conhecer a atividade da empresa e ver se as aquisições estão registadas na contabilidade, se pertencem à empresa e se são necessárias; Analisar se as amortizações e depreciações estão em conformidade e se os métodos utilizados vão ao encontro das normas	5

Fonte: Elaboração própria

O Quadro 8 apresenta a síntese das respostas da questão colocada em relação aos procedimentos usados na auditoria fiscal dos ativos fixos. Todos os entrevistados identificam os mesmos procedimentos, ou seja, conhecer a atividade da empresa e analisar se todas as informações ou operações foram registadas de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites. As diferenças de tratamento contabilístico e fiscal têm um forte impacto no resultado contabilístico e fiscal da empresa. Devido às especificidades dos ativos fixos tangíveis, os mesmos estão sujeitos aos procedimentos de auditoria fiscal, de controlo interno, de teste fiscal, de revisão analítica e controlo do saldo das contas (NCRF 6, 8, 10, 17 § 20). O mesmo se deve verificar relativamente aos ativos intangíveis, aos ativos não correntes detidos para venda e às propriedades de investimento.

### Quadro 9: Procedimentos de auditoria fiscal no âmbito dos Ativos Financeiros

Procedimentos de auditoria	N.º de Entrevistados
Analisar extrato; Analisar depósitos e levantamentos; Analisar lucros das aplicações de tesouraria, saídas para dividendos se correspondem à verdade, e se foram realizadas nas datas informadas; Analisar os movimentos passíveis de tributação	5

Fonte: Elaboração própria

No Quadro 9, apresenta-se uma síntese dos procedimentos de auditoria fiscal aplicados no âmbito dos ativos financeiros. De acordo com as respostas dos técnicos, deve-se analisar todas as operações realizadas nas respetivas contas bancárias da empresa, a fim de ver as operações sujeitas a tributação. Na visão de Costa et. al.(2014) e Canedo et. al. (2007), a auditoria à área das operações financeiras passa pela avaliação do sistema de controlo interno para averiguar um conjunto de situações, como o registo das aplicações financeiras, de que forma foram deduzidos os custos financeiros, o valor das cotações, o valor das alienações e a sua relevância na contabilidade.

### Quadro 10: Procedimentos de auditoria fiscal no âmbito dos Ativos e Rendimentos Correntes

Procedimentos de auditoria	N.º de Entrevistados
Verificar se existe programa de faturação ou se faturas ou documentos equivalentes estão de acordo com código de IGV e foram autorizadas pela DGCI; Conhecer o setor de atividade económica da empresa a ser inspecionada e principais produtos vendidos; Conhecer as transações feitas regularmente com outras empresas; Analisar as vendas, verificar os movimentos das caixas e pagamentos feitos por cheques objetos de vendas	5

Fonte: Elaboração própria

No Quadro 10, foram sintetizadas as respostas recolhidas sobre que procedimentos são aplicados na auditoria fiscal de ativos e rendimentos correntes. Os entrevistados falaram da verificação de forma de faturação, se a mesma é efetuada de acordo com o Código de Imposto Geral sobre Vendas (IGV). É ainda analisado se as vendas foram autorizadas, assim como conhecer as transações e produtos vendidos e formas de pagamentos e os circuitos de valores provenientes das vendas. Para Cosserat (2000), o auditor fiscal deve fazer uma revisão analítica para avaliar a evolução dos rendimentos ao longo dos exercícios, e comparar as vendas com gastos durante esse período e verificar eventuais erros ou omissões cometidos nesta área, como forma de chegar ao imposto devido pelo sujeito passivo.

### **Quadro 11: Procedimentos de auditoria fiscal no âmbito dos Passivos e Gastos Correntes**

<b>Procedimentos de auditoria</b>	<b>N.º de Entrevistados</b>
Ver os custos mais altos e suas documentações; Ver duplicações com fornecedores e de clientes; Ver as omissões de vendas e se todas as mercadorias deram entradas no armazém e foram registadas; Verificar vendas a créditos dos valores expressivos; Ver se existem devoluções e foram registados; Ver se a empresa opera também no mercado internacional, para analisar exportações; Verificar o inventário inicial e fina do ano anterior e do ano em fiscalização.	5

Fonte: Elaboração própria

O Quadro 11 apresenta as respostas sobre a forma como os técnicos aplicam procedimentos de auditoria fiscal para ver passivos e gastos correntes para o controlo fiscal e eficaz. Segundo Canedo et. al. (2007), em matéria de IVA, o auditor deve verificar se as operações estão devidamente documentadas de acordo com art. 36.º do CIVA. Para efeitos de dedutibilidade do IVA, verificar a aplicação do art. 19.º do CIVA. O mesmo relativamente à regularização do IVA nos casos de devolução de bens, descontos, retificação de preços, entre outros (art. 87.º do CIVA).

### **Quadro 12: Procedimentos de auditoria no âmbito dos Inventários**

<b>Procedimentos de auditoria</b>	<b>N.º de Entrevistados</b>
Analisar os inventários feitos em relação aos bens no armazém; Verificar se os registos correspondem aos documentos de compra para ver a descrição, quantidade e valor; Fazer análise das existências iniciais e finais do ano a inspecionar, e também a existência final dos anos precedentes	5

Fonte: Elaboração própria

No Quadro 12, as respostas demonstram como os técnicos aplicam os processos de auditoria fiscal para analisar os inventários. Para Lourenço (2000) e Canedo et. al. (2007), os trabalhos de auditoria fiscal nesta área destinam-se a assegurar que todos os bens pertencentes à empresa constem do inventário, e pertencem à empresa, e que os respetivos bens estejam corretamente valorizados, e também que os ajustamentos em inventários sejam efetuados de acordo com o artº. 28.º do CIRC.

Em suma, para a confirmação dos procedimentos e processos de auditoria fiscal, foram facultados documentos oficiais para análise. Esta análise permitiu constatar que não faltavam documentos de orientação, para que a DGCI possa arrecadar as receitas previstas de acordo com as previsões no Orçamento Geral de Estado dos anos 2015 a 2019. As leis, os despachos, as instruções de serviços e o manual de procedimento de fiscalização tributária, sempre acompanharam as operações de fiscalização, para o apuramento dos impostos devidos pelos sujeitos passivos visados.

Por via das entrevistas, os técnicos abordaram as questões colocadas com mais naturalidade, explicando os desvios de procedimentos que as conjunturas obrigaram a recorrer, para poderem, no mínimo, apurar algum resultado próximo da realidade fiscal, dada a expressiva informalidade do mercado e comportamento dos sujeitos passivos.

De acordo com as questões colocadas sobre os procedimentos usados na inspeção tributária das PME, os técnicos de Departamento de Fiscalização Tributária responderam que, nos casos de empresas sem contabilidade organizada, são utilizadas as perícias contabilísticas para apurar a devida tributação. Os entrevistados referiam também que os procedimentos usados na inspeção às empresas começam com a análise das declarações entregues, verificação do resultado do balanço do exercício económico anterior para confirmar o crédito do imposto ou não, verificar informações comerciais internas e de fontes externas, verificar os inventários dos bens, as amortizações e confirmar as suas existências de acordo com os documentos. Em geral, os técnicos entrevistados alegaram também a falta de cumprimento da legislação fiscal na sua íntegra por parte dessas empresas.

Para os cinco técnicos entrevistados de Departamento de Fiscalização Tributária, alegaram que os processos começam com o planeamento, execução, relato de factos de fiscalização e envio de auto de infração. Que o processo de planeamento deve respeitar princípios de isenção e imparcialidade, e indicar sujeitos passivos com maior volume de vendas, e com mais indícios de irregularidade tributária. E que deve fazer-se também cruzamento de informações financeiras e fiscais. Que por vezes sejam analisados sujeitos faltosos em relação aos anos precedentes. Ainda explicaram que os serviços de fiscalização preparam o dossier (a notificação de procedimento fiscal e termo de início de fiscalização), indicando indícios apurados passíveis de infrações, com base nas cópias das declarações fiscais, de pagamentos já feitos e balanço. Que os inspetores devam ter competência legal e devem estar credenciados para tal. Que os inspetores devem receber antecipadamente um dossier da área de planeamento, que deveria ser muito bem estudado. E que os inspetores devam conhecer todas as informações fiscais das empresas a serem auditadas.

### **Análise das Receitas das Fiscalizações Gerais de 2015 a 2019**

As receitas das PME nesses anos, após períodos de operacionalidade dos serviços competentes, só teve aumento considerável em relação ao previsto, numa ordem de 47,76% no ano 2015, a maior arrecadada em relação aos restantes anos. Nos anos 2016 a 2019 foram abaixo do previsto, em que no ano 2016, a receita das PME representa 62,40% em relação a receita prevista. No ano 2017 a receita reduziu-se significativamente em relação a 2016, numa ordem de 15,45%, isto é, foi só de 46,95%. Em 2018 houve uma subida de mais de 142% em relação ao ano precedente, mas que constitui 89,94% em relação a previsão feita. No último ano de estudo, 2019 a receita foi de 74,63% em relação a previsão. Tal facto pode ser explicado pelo baixa percentagem de fiscalizações realizadas face ao número de fiscalizações programadas, contudo no primeiro ano de estudo (2015),

hou aumento considerável que tem que ver com período de alta em relação ao preço praticado de Castanha de Cajú, que é considerado produto estratégico para a economia nacional.

De referir que de acordo com a mesma Tabela, as fiscalizações realizadas em cada ano não atingiram 75% do programado, o que pode justificar o reduzido valor das receitas fiscais apuradas, como podemos constatar na tabela abaixo.

**Tabela 4: Fiscalização gerais, receitas das PME em relação a previsão para PME e geral de DGCI de 2015 a 2019 (valores em bilhões Fcfa)**

<b>Descrições</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>
<b>Total de Fiscalizações Programads</b>	130	163	150	174	221
<b>Total de Fiscalizações Realizadas</b>	87 66,9%	99 60,73%	109 72,6%	111 63,7%	114 51,5%
<b>Total Receita Prevista DGCI</b>	21.133.138.000	28.544.313.000	34.655.055.000	40.755.057.000	42.645.664.000
<b>Total Receita Prevista PME</b>	<b>1.533.576.000</b> <b>7,3%</b>	<b>2.928.239.000</b> <b>10,3%</b>	<b>3.740.281.000</b> <b>10,8%</b>	<b>4.726.552.000</b> <b>11,6%</b>	<b>5.330.676.000</b> <b>12,5%</b>
<b>Total Receita Fiscais de PME</b>	<b>2.266.027.861</b> <b>147,76%</b>	<b>1.827.333.787</b> <b>62,40%</b>	<b>1.756.259.766</b> <b>46,95%</b>	<b>4.251.053.563</b> <b>89,94%</b>	<b>3.978.093.611</b> <b>74,63%</b>

Tabela Feito pelo autor. Fonte: Dados do sistema a partir de programas IMMAT e SOFTIMPOT de 2015 a 2019 e dos Relatórios das Finanças Públicas

Na secção seguinte apresentam-se as principais conclusões, limitações do estudo efetuado e linha de investigação futura.

## **5. Conclusão, Limitações do estudo, Linhas de investigação futuras**

### **Principais conclusões**

O presente trabalho visa analisar os procedimentos e processos de auditoria fiscal nas PME na Guiné-Bissau, tendo como referência analisar receitas do ano 2015 a 2019, para ver a eficácia das fiscalizações realizadas, e que impacto tiveram essas receitas fiscais, segundo as previsões económicas no Orçamento Geral do Estado.

O défice orçamental tem causado dificuldades de sucessivos governos passados na Guiné-Bissau, pelo que as receitas tributárias têm um papel importante para a cobertura das despesas correntes do Governo. A Guiné-Bissau apresenta ainda um nível baixo de tributação em comparação com outros países da UEMOA, devido aos níveis de pressão fiscal, que se situam entre os mais baixos na união.

Em termos de resultados deste trabalho, constatou-se que as ações da DGCI, em relação às planificações e execuções das fiscalizações, foram todas baseadas na lei geral tributária e nas instruções internas. A grande maioria das PME operam no mercado informal, isto é, com falta de contabilidade organizada, o que acaba por afetar todos os impostos internos e, conseqüentemente, o nível de receitas previstas. Também se verifica que uma boa parte da lei fiscal necessita de revogação, a fim de se adaptar à realidade do mercado e comportamentos dos contribuintes.

As previsões fixadas pela DGCI para as PME, a partir dos Orçamentos Geral de Estado, foram de 7,3%, 10,3%, 10,8%, 11,6% e 12,5% em relação ao total previsto a arrecadar.

A receita fiscal das PME do ano 2015 foi a mais alta em relação a previsão, em que houve aumento de 47,76%. De 2016 a 2019 as receitas não atingiram a previsão fixada, em que foram de 62,40%, 46,95%, 89,94% e 74,63%. A maior baixa da receita aconteceu no ano 2017, que representa 46,95% em relação à previsão para esse ano.

As oscilações de receitas a partir de 2016 não acompanharam as previsões devido à falta de conclusão de fiscalizações programadas, à falta de contabilidade organizada de maioria dessas PME para apurar o real imposto, e ao contexto político e social do mercado cada vez mais instável, originada pela queda do governo. Os dados estatísticos apresentaram um número de empresas cada vez maior, nos anos em referência, isto é, em 2015 eram 3.188 empresas, em 2016 4.167 empresas, em 2017 4.965 empresas, em 2018 5.781 empresas e em 2019 7.575 empresas. Durante o período em análise, foram segmentadas para inspeção as seguintes empresas: em 2015 - 183 empresas, em 2016 - 199 empresas, em 2017 - 207 empresas, em 2018 - 218 empresas, e em 2019 - 281 empresas.

As fiscalizações realizadas foram de 66,9% em 2015, 60,73% em 2016, 72,6% em 2017, 63,7% em 2018, e 51,5% em 2019, em relação às fiscalizações programadas. As fiscalizações que deram

origem a coletas de receitas fiscais foram dos seguintes impostos: CI, IP, IS, ISV, IGV, CPU, segundo dados estatísticos de 2015 a 2019 de Serviços da Informática da DGCI.

Esses resultados acima descritos foram obtidos, a partir de dados estatísticos de serviços de informática, do Departamento de Fiscalização Tributária e de Análises de Balanço, através também de análise dos principais documentos de orientação, para a realização de uma auditoria fiscal eficaz, seguindo todos os procedimentos. Foram analisados despachos que deram força jurídica às instruções de serviços, de acordo com o previsto na Lei Geral Tributária, para a realização das planificações das PME a serem fiscalizadas, e como as operações devem ocorrer.

A partir dessas análises, constatou-se que existem os instrumentos legais fiscais para o efeito. Contudo, muitos merecem atualizações, de acordo com a dinâmica do mercado. Esses documentos internos definem parâmetros para uma operação de fiscalização eficaz e para a melhoria na arrecadação das receitas.

Na linha de entrevistas feitas aos cinco técnicos pertencentes aos Departamentos de Fiscalização Tributária, após análises documentais, as questões colocadas incidiram sobre a seleção das PME e critérios técnicos a aplicar, sobre monitoramento dos contribuintes; sobre verificação dos processos de balanço, e sobre o apuramento da matéria coletável de empresas sem dados organizados da contabilidade. Nas respostas dos referidos técnicos, que quase foram unânimes, explicaram o seguinte:

- (i) Em relação à seleção e critérios: são listadas as PME com a sonegação fiscal, com volumes de negócios e despesas altos, com volumes de importações elevadas, e com fortes indícios de fraudes fiscais através de falta de justificativos.
- (ii) Em relação a monitoramento dos contribuintes: são feitas através de cruzamento de informações internas e externas dos contribuintes.
- (iii) Em relação aos procedimentos na verificação dos processos de balanço: faz-se um relatório de preparo; uma notificação fiscal à empresa, termo de início de fiscalização e análise do balanço, demonstração dos resultados, fluxo de tesouraria e anexos.
- (iv) Em relação ao apuramento de matéria coletável sem informações da contabilidade: que devem apurar o lucro presumivelmente com base nos elementos de informação e percentuais ou coeficiente do lucro.

Para os restantes cinco técnicos de Departamento de Análise de Processos de Balanço, as questões colocadas são as referentes aos procedimentos para inspeção tributária, sobre organização dos processos de auditoria tributária, sobre procedimentos de auditoria aos ativos fixos, aos ativos financeiros, aos ativos e rendimentos correntes, em relação aos passivos e gastos correntes, e sobre inventários e ativos biológicos. Nas suas respostas, com referência ao manual de procedimento de auditoria fiscal, apontaram-se os seguintes aspetos:

- (i) Sobre procedimentos para inspeção tributária: que os técnicos em certos casos utilizam a perícia contabilística para chegar um resultado possível, após análises das informações recebidas e analisadas;
- (ii) Em relação à organização dos processos de auditoria: que os processos começam com o planejamento, execução, relato de factos de fiscalização e envio de auto de infração.
- (iii) Em relação à auditoria aos ativos fixos: que o inspetor deve conhecer a atividade da empresa, analisar aquisições de equipamentos, suas amortizações e depreciações, identificar maiores fornecedores e os contratos e verificar bens incorpóreos.
- (iv) Em relação à auditoria aos ativos financeiros: através do extrato bancário ver as movimentações, analisar os depósitos, os levantamentos, os lucros das aplicações de tesouraria e a distribuição dos dividendos.
- (v) Em relação à auditoria aos ativos e rendimentos correntes: que o inspetor deve conhecer o setor de atividade económica da empresa, os produtos vendidos, como registrar as vendas, as transações feitas regularmente com outras empresas, verificar se existem acordos ou filiais a nível nacional, de sub-região ou internacional, analisar listas dos principais clientes, verificar os valores de vendas de bens e serviços em relação ao preço no mercado, analisar os descontos concedidos, as indemnizações, os lucros, os juros, as amortizações e depreciações, analisar as provisões e dívidas a receber, os movimentos de caixa e pagamentos feitos por cheques objetos de vendas.
- (vi) Em relação à auditoria aos passivos e gastos correntes: ver os custos mais altos e suas documentações, ver se não existem duplicações a fornecedores e clientes, ver entradas de mercadorias no armazém, verificar custos associados, verificar vendas a créditos dos valores expressivos, ver devoluções, saber se a empresa opera no mercado internacional, para ver exportações, verificar os inventários iniciais e finais dos anos anteriores e atuais, ver se existem quebras confirmadas pelas autoridades competentes ou sobras.
- (vii) Em relação à auditoria aos inventários: que são analisados inventários apresentados e as disposições dos bens no armazém; verificam se os registos correspondem aos documentos de compra, que se fazem análises das existências iniciais e finais do ano a inspecionar, e também a existência final dos anos precedentes.

Por tudo o que se constatou ao longo do estudo, ficou patente que a falta de contabilidade organizada na maioria das PME, a falta de atualizações na legislação fiscal em várias matérias, objetos de tributação para acompanhar a dinâmica do mercado, a instabilidade política constante, que consubstancia nas mudanças de diretores gerais na DGCI, e nas direções operacionais, a falta de materiais técnicos e logísticos para a fiscalização tributária cabal, têm contribuído em grande medida para as oscilações pela negativa das receitas fiscais nos anos em estudo.

### **Limitações de estudo**

Quanto às limitações do estudo efetuado, cumpre referir que não foi fácil o acesso aos documentos e informações por parte dos técnicos da DGCI, uns por falta de tempo, e outros por se considerar que as informações para as respostas do tema em estudo são de natureza sigilosa, mesmo tendo autorização do diretor geral.

Uma outra situação tem que ver com o tratamento dos dados estatísticos, para obter as informações mais pertinentes sobre as respostas que se pretendiam para desenvolver o tema e obter resultados que justificam o estudo. Ainda foi possível elucidar que o número de PME que operam no mercado após as segmentações realizadas que são menos de 10%, em relação aos dados do registo no sistema informático em todos os anos estudados, o que ainda assim não contribuiu para uma análise exaustiva.

### **Linhas de investigação futuras**

Para um futuro de melhoria na arrecadação das receitas, enquanto técnico tributário colocado no Departamento de Análise de Processos de Balanço, este estudo poderá ser aprofundado para estudar outras razões a nível das PME, que contribuam para a falta de organização da contabilidade e conseqüente fuga ao fisco.

Ainda poderá servir de instrumento de análise, de mudança de estratégia dos técnicos tributários, e dos dirigentes da DGCI para proporcionar uma dinâmica nas estruturas administrativas e operacionais, criando condições técnicas e logísticas, para a melhoria na obtenção de receitas, aproximando-se cada vez do valor previsto.

Este estudo também pode servir para refletir sobre a responsabilidade do Governo, das PME, e de funcionários da DGCI, para proporcionarem mudanças nos comportamentos e ações, para a melhoria de nível de receitas, como forma de reduzir o déficit orçamental e conseqüente financiamento de várias políticas públicas para o desenvolvimento do país.

## 6. Referências

- Act, B. (2008). Think small first, a “small business act” for Europe. Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, Brussels, 25.06. 2008, Com (2008) 394 final. <https://goo.gl/oRJP97>. Acesso em 16.07.2021
- Alves, N. (2014). O recurso a procedimentos de auditoria financeira no combate à fraude e evasão fiscais. Dissertação de mestrado. ISCAP, Porto. [https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/5444/1/DM\\_NelmaAlves\\_2014.pdf](https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/5444/1/DM_NelmaAlves_2014.pdf) Acesso em 16.07.2021
- Amorim, C. (2017). Aplicação dos procedimentos de auditoria fiscal às áreas da contabilidade: considerações gerais. [https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xviicica/finais\\_site/248.pdf](https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xviicica/finais_site/248.pdf) Acesso em 16.07.2021
- Amorim, C., & Azevedo, A. (2020). A reclamação graciosa no contexto direito procedimental tributário português. *Direito: revista jurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, 29(1). <https://revistas.usc.es/index.php/dereito/article/view/6276> Acesso 17.07.2021
- Anderson, G. (2000). *Fundamentals of educational research*. London: Falmer Press. Acesso em 08.12.2021
- Bastos, C., (2004). Auditoria tributária: Uma abordagem conceptual. X Congresso de Contabilidade, Lisboa. Disponível em <https://repositorio.ipl.pt/handle/10400.21/1656>; <https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/1656/1/Auditoria%20tribut%C3%A1ria.pdf>. Acedido em 16.07.2021
- Bell, J. (2004). *Como realizar um projeto de investigação*. (3ª edição). Lisboa: Gradiva. Acedido em 16.07.2021.
- Boni, V., & Quaresma, S. (2005). Aprendendo a entrevista: como fazer entrevistas em ciências sociais. *Em Tese*, 2(1), p. 68-80. <https://periodicos.ufsc.br/index.php/emtese/article/view/18027> ; DOI: <https://doi.org/10.5007/%25x> Acedido em 25.08.2021
- Brett, J. F., Cron, W. L., & Slocum Jr, J. W. (1995). Economic dependency on work: A moderator of the relationship between organizational commitment and performance. *Academy of management journal*, 38(1), 261-271. Acedido em 25.08.2021
- Brito, G. (2013). Um sistema de avaliação de desempenho e performance: estudo de caso de uma empresa da indústria metalomecânica [Doctoral dissertação. Instituto Universitário de Lisboa]. <https://repositorio.iscte-iul.pt/handle/10071/6856>. Acesso em 17.07.2021
- Carmichael, D. R. & Willingham, J. J. (1989). *Auditing concepts and methods. A guide to current auditing theory and practice*, 5ª ed., McGraw-Hill International Editions, Singapore. Acesso em 16.07.2021

- Canedo, J. (2003). A análise do risco no Centro do Controlo Fiscal. Paper apresentado na conferência Técnica do Centro Intra Americano de Administrações Tributárias (CIAT), realizado em 29 de Setembro/2003 de Outubro. <https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/1656/1/Auditoria%20tribut%c3%a1ria.pdf> Acesso em 16.07.2021
- Canedo, J. M., Guedes, O. e Monteiro, A. I. C. (2007), Manual de auditoria tributária, Direção-Geral dos Impostos. Acesso em 16.07.2021
- Cassamá, M. (2010). Esforço fiscal nos países em desenvolvimento: o caso da Guiné-Bissau [Doctoral dissertation, Universidade Técnica de Lisboa - Instituto Superior de Economia e Gestão]. <https://www.repository.utl.pt/handle/10400.5/2236>. Acesso em 16.07.2021.
- Cassone, V., Rossi, C., & Cassone, T. (2015). Processo tributário. Editora Atlas S.A. <https://core.ac.uk/download/pdf/79136428.pdf>. Acesso em 17.07.2021
- Costa, R., Alves, T., & Soares, F. (2017). Auditoria na literatura internacional: conclusões para a base Scopus, de 2001 a 2015. *Revista Mineira de Contabilidade*, 18(1), 38-51-
- Costa, C., & Dutra, L. (2014). Auditoria financeira na era do Big. data: novas possibilidades para avaliação e resposta a riscos em demonstrações financeiras do Governo Federal. *Revista do TCU*, (131), 54-61. <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/62> Acesso em 17.07.2021
- Cosserat, G. W. (2000). *Modern auditing*, Ed. John Wiley & Sons Ltd, West Sussex, England.
- Creswell, J. W. *Projeto de Pesquisa* (2010). Métodos qualitativo, quantitativo e misto. Porto Alegre. <file:///C:/Users/HP/Downloads/20978.pdf>
- Guimarães, J. (1998). Auditoria fiscal. [https://biblioteca.isced.ac.mz/bitstream/123456789/1130/1/auditoriafiscal\\_25%20muito%20importante.pdf](https://biblioteca.isced.ac.mz/bitstream/123456789/1130/1/auditoriafiscal_25%20muito%20importante.pdf) Acesso em 17.07.2021
- Estudo Guiné-Bissau, (2018): Enquadramento e perspetivas de desenvolvimento. Levantamento e caracterização das empresas comerciais e industriais. ANEME e AIDA [https://www.aneme.pt/site/wp-content/uploads/2018/07/ESTUDO\\_guineBissau-1.pdf](https://www.aneme.pt/site/wp-content/uploads/2018/07/ESTUDO_guineBissau-1.pdf) Acesso em 02.08.2021
- Eurostat, (2011). Key figures on european business – with a special feature on SMEs. Luxembourg: Acesso em: <https://goo.gl/GMbCeg>; <https://goo.gl/7vojjw> Acesso em 05.07.2021
- Ferreira, I.; Pires, M.; Bustamante, T. & Oliveira, F. (2018): A economia global e mercado interno de pequenas e médias empresas, UNILAGO. <http://http://189.112.117.16/index.php/revista-cientifica/article/view/79> Acesso em 02.07.2021
- Freitas, L. (2009). A acção executiva: depois da reforma da reforma. Coimbra Editora Acesso em 17.07.2021

Guimarães, C. (1998). Auditoria fiscal. Revista de Contabilidade e Comércio, (217), 65. <https://xxcon-grosso.aeca.es/wp-content/uploads/2019/09/9e.pdf> - Comissão de Ética de Ordem de revisor Oficial de Contas. Acesso em 16.07.2021

Guimarães, J. (2011). Os Princípios contabilísticos geralmente aceites (POC vs SNC). Revisores e Auditores, 55, 28-44. <https://estudogeral.sib.uc.pt/handle/10316/84512> Acesso em 05.07.2021

IFAC (International Federation of Accountants) (2013), Organization overview: our mission, documento disponível em <http://www.ifac.org/aboutifac/organization-overview>, acedido em 23-10-2021.

INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) (2006), "About us", documento disponível em <http://www.intosai.org/aboutus.html>, acedido em 23-10-2021.

Lopes, R., (2016): O Procedimento de inspeção tributária: A Avaliação indireta da matéria tributável. [Relatório de Estágio. Universidade de Coimbra]. <https://estudogeral.uc.pt/handle/10316/43581> Acesso em 17.07.2021

Lourenço, C. (2000). A auditoria fiscal, Lisboa. Vislis. [https://scholar.google.com/scholar?hl=pt-PT&as\\_sdt=0%2C5&q=Louren%C3%A7o%2C+2000+auditoria+fiscal&&btnG=](https://scholar.google.com/scholar?hl=pt-PT&as_sdt=0%2C5&q=Louren%C3%A7o%2C+2000+auditoria+fiscal&&btnG=) Acesso em 16.07.2021

Manual de Procedimentos de Auditoria Tributária, para formação de técnicos tributário da Direção Geral das Contribuições e Impostos (DGCI), elaborado pelo Fundo Monetário Internacional (FMI) em 2016.

Miranda, D. (2011). Estrutura de capitais das PME portuguesas: análise do sector têxtil em Portugal (Tese de Doutoramento). <https://repositorio.ucp.pt/handle/10400.14/17709> Acesso em 04.10.2021

Pialarissi, R. (2002). Eficiência na administração tributária: da teoria à prática. [https://scholar.google.com/scholar?hl=pt-PT&lr=lang\\_pt&as\\_sdt=0%2C5&q=Pinheiro%2C+J.+L.+%282005%29.+Auditoria+internacriar+sucesso.+Revista+de+Auditoria+Interna&btnG=](https://scholar.google.com/scholar?hl=pt-PT&lr=lang_pt&as_sdt=0%2C5&q=Pinheiro%2C+J.+L.+%282005%29.+Auditoria+internacriar+sucesso.+Revista+de+Auditoria+Interna&btnG=) Acesso em 17.07.2021

Rettinberg, E., & Schwieger, J. (2001). Auditing concepts for a charging environment 3rd Edition. [https://scholar.google.com/scholar?q=related:IZHksuJN64kJ:scholar.google.com/&scioq=Rettinberg,+L.+E.,+%26+Schwieger,+B.+J.+\(2001\).+Auditing+Concepts+for+a+Charging+environment+3rd+Edition&hl=pt-PT&as\\_sdt=0,5](https://scholar.google.com/scholar?q=related:IZHksuJN64kJ:scholar.google.com/&scioq=Rettinberg,+L.+E.,+%26+Schwieger,+B.+J.+(2001).+Auditing+Concepts+for+a+Charging+environment+3rd+Edition&hl=pt-PT&as_sdt=0,5) Acesso em 30.07.2021

Rocha, F. (2011). Lições de procedimento e processo tributário. Coimbra Editora. <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/50608/5/Licoes%20PPT%20%28repositorium%29.pdf> Acesso em 17.07.2021

Rodrigues, A. (2017). Relatório de estágio sobre auditoria financeira: CFA-Cravo Fortes & Associados SROC Lda [Doctoral dissertation. Instituto Politécnico de Coimbra]. <https://comum.rcaap.pt/handle/10400.26/21170> Acesso em 17.07.2021

Santos, R., & Cameiro, J. (2013). Inovação e desempenho organizacional: um estudo das publicações científicas da base Web of Knowledge. *Revista Pensamento Contemporâneo em Administração*, 7(4), 58-76 <https://www.redalyc.org/pdf/4417/441742851004.pdf> Acesso em 17.07.2021

Slobodtiov, D. G. (2017). Utilidade prática da cobrança de impostos no sistema brasileiro. Encontro de iniciação científica. Prudente Centro Universitário – Toledo. <http://intertemas.toledoprudente.edu.br/index.php/ETIC/article/view/6346/0>

Teixeira, C. (2015). A aproximação da administração fiscal aos contribuintes. O contrato fiscal enquanto figura jurídica instrumentalizadora do imposto. Disponível em [http://ilab.cedis.fd.unl.pt/wpcontent/uploads/2017/10/1\\_IJW\\_iLab\\_Cedis\\_2015.pdf](http://ilab.cedis.fd.unl.pt/wpcontent/uploads/2017/10/1_IJW_iLab_Cedis_2015.pdf). Acedido 28 de outubro de 2020

Vasques, S. Diagnóstico do sistema fiscal e plano de trabalho para a reforma. Relatório, Outubro de 2015. <https://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/40756> Acesso em 16.07.2021

## **Legislação**

Código de Imposto Geral sobre Vendas e Serviços (CIGV), no seu artigo 27º. Despacho nº 25/2016, do Ministro da Economia e Finanças, publicado no Boletim Oficial nº 14, de 05 de Abril, Guiné-Bissau

Código de Imposto sobre Rendimento das Pessoas Coletivas – CICR

Código do Processo Tributário. <https://core.ac.uk/download/pdf/79136428.pdf> Acesso em 11.07.2021

Decreto-Lei nº372/2007, de 6-11, as classificações de pequenas e médias empresas. <https://repositorio.ucp.pt/handle/10400.14/17709> Acesso em 04.10.2021

Decreto-Lei nº 413/98, de 31-12, Regime Complementar de Procedimentos de Inspeção Tributária (RCPIT). <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/15182/1/TESE.pdf> Acesso em 16.07.2021

Decreto-Lei nº 6/99, de 8-01, Regulamento Geral de Inspeção Tributária (RGIT) – Inspeções a pedido do sujeito passivo. [https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xviicica/finais\\_site/248.pdf](https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xviicica/finais_site/248.pdf) Acesso em 16.07.2021

Decreto-Lei n.º 413/98, de 31-12, Regulamento Complementar de Procedimento de Inspeção Tributária

Lei nº 140/2015, de 7 de setembro, Supervisão de ROC/SROC da responsabilidade da Comissão do Mercado de valores Mobiliários. <https://xxcongreso.aeca.es/wp-content/uploads/2019/09/9e.pdf> Acesso em 16.07.2021

Lei nº 140/2015, de 7 de setembro que aprova o Regime Jurídico do supervisor de Revisor de Contas. <https://repositorio.ipl.pt/handle/10400.21/12858> Acesso 16.07.2021

Normas Contabilísticas do Relato Financeiro (NCRF) 6, 7, 8, 27,  
<https://www.consultoriofiscal.website/snc-ncrf> Acesso em 24.10.2021

## 7. Apêndice

### Anexo 1. Guião de entrevista para os técnicos da DGCI

**Objetivo geral:** permitir a participação direta dos técnicos no desenvolvimento do estudo sobre procedimento e processos de auditoria fiscal nas pequenas e médias empresas

**Resumo das principais ideias dos entrevistados de acordo com as quatro questões colocadas aos cinco funcionários técnicos do departamento da fiscalização tributária.**

**Questão um.** Como são feitas seleções das empresas a serem fiscalizadas pelas áreas operacionais, segundo critérios técnicos previamente estabelecidos e em ordem de prioridade?

**Questão dois.** Como é feito o monitoramento dos contribuintes potencialmente com volumes de negócios mais expressivos?

**Questão três.** Quais são os procedimentos a seguirem na verificação dos processos de contabilidade para apurar os impostos devidos pelo sujeito passivo?

**Questão quatro.** Em caso da não organização da contabilidade, como é feito o apuramento da matéria coletável?

### Para cinco técnicos do departamento de análises de processos e fiscalização de balanço

**Questão um.** Que procedimentos são usados na inspeção tributária das Pequenas e Médias Empresa?

**Questão dois.** Como são organizados os processos de auditoria tributária?

**Questão três.** Quais são os procedimentos de auditoria fiscal usados no âmbito do Ativos Fixos (Imobilizações corpóreas e incorpóreas de acordo com o Sistema Contabilístico Oeste Africana - SYSCOA)?

**Questão quatro.** Quais são os procedimentos de auditoria fiscal usados no âmbito do Ativos Financeiros (Imobilizações financeira de acordo com o Sistema Contabilístico Oeste Africana - SYSCOA)?

**Questão cinco.** Quais são os procedimentos de auditoria fiscal usados no âmbito do Ativos e Rendimentos Correntes?

**Questão seis.** Quais são os procedimentos de auditoria fiscal usados no âmbito do Passivos e Gastos Correntes?

**Questão sete.** Quais são os procedimentos de auditoria fiscal em relação aos Inventários?