

RISCOS DE AUDITORIA FISCAL: ERROS MATERIAIS NAS DECLARAÇÕES FISCAIS E OMISSÕES NOS RELATÓRIOS DE INSPECÇÃO

Tax audit risks: material errors in tax declarations and omissions in inspection reports

Riesgos de auditoría tributaria: errores materiales en declaraciones tributarias y omisiones en informes de inspección

Patrício António Namuquita¹

¹*Docente de Fiscalidade e Doutorando em Inovação Educativa – Universidade Católica de Moçambique. pnamuquita@gmail.com – Moçambique – <https://orcid.org/0009-0002-4081-9777>*

Autor para correspondência: pnamuquita@gmail.com

Data de recepção: 07-12-2024

Data de aceitação: 05-01-2025

Como citar este artigo:

Como citar este artigo: Namuquita, P. (2025). riscos de auditoria fiscal: erros materiais nas declarações fiscais e omissões nos relatórios de inspecção. *ALBA - ISFIC Research and Science Journal*, 1(6), 21-29. <https://alba.ac.mz/index.php/alba/issue/view/8>.

RESUMO

O artigo analisa os riscos de auditoria fiscal, notadamente os erros nas declarações fiscais e omissões nos relatórios técnicos, reflectindo como os actores da fiscalização lidam com os mesmos. Auditoria fiscal verifica o cumprimento das obrigações fiscais e previne infracções, combatendo desse modo a evasão fiscal. Em Moçambique, fiscalização tributária é regulada através da Lei de Bases do Sistema Tributário e respectivo regulamento. Os resultados revelam que os riscos, são os erros declarativos e de pagamento dos impostos, consubstanciados na evasão fiscal, conseguida por manipulação das disposições legais ou omissão de factos tributáveis. Para mitigar, deve-se priorizar fiscalização aos contribuintes problemáticos e acompanhar permanentemente suas actividades. Quanto às omissões nos relatórios, deve haver uma rigorosa selecção de pessoal, optando-se por quadros com experiência, conhecimentos de contabilidade, fiscalidade, gestão financeira, economia, auditoria e principalmente domínio da legislação fiscal, evitando-se desse modo

preferência por quadros amadores, tão abundantes na nossa Administração Tributária.

Palavras-chave: Auditoria fiscal, contribuinte, declarações fiscais, evasão fiscal e relatório de inspecção.

ABSTRACT

The article analyzes tax audit risks, notably errors in tax declarations and omissions in technical reports, reflecting how inspection actors deal with them. Tax audit verifies compliance with tax obligations and prevents infractions, thus combating tax evasion. In Mozambique, tax inspection is regulated through the Basic Law of the Tax System and respective regulations. The results reveal that the risks are tax declaration and payment errors, embodied in tax evasion, achieved by manipulating legal provisions or omitting taxable facts. To mitigate this, priority should be given to monitoring problem taxpayers and permanently monitoring their activities. Regarding omissions in the reports, there must be a rigorous selection of personnel, opting for staff with experience, knowledge of

ISFIC RESEARCH AND SCIENCE JOURNAL
accounting, taxation, financial management,
economics, auditing and especially knowledge
of tax legislation, thus avoiding preference for
amateur staff, so abundant in our Tax
Administration.

Keywords: Tax audit, taxpayer, tax evasion, tax
declarations and inspection report.

RESUMEN

El artículo analiza los riesgos de la auditoría tributaria, en particular errores en las declaraciones de impuestos y omisiones en los informes técnicos, reflejando cómo los actores de inspección los enfrentan. La auditoría fiscal verifica el cumplimiento de las obligaciones tributarias y previene infracciones, combatiendo así la evasión fiscal. En Mozambique, la inspección tributaria está regulada por la Ley Básica del Sistema Tributario y los reglamentos respectivos. Los resultados revelan que los riesgos son errores de declaración y pago de impuestos, materializados en evasión fiscal, logrados mediante la manipulación de disposiciones legales u omitiendo hechos imponderables. Para mitigar esto, se debe dar prioridad al seguimiento de los contribuyentes problemáticos y al seguimiento permanente de sus actividades. Respecto de las omisiones en los informes, deberá realizarse una rigurosa selección del personal, optándose por personal con experiencia, conocimientos de contabilidad, fiscalidad, gestión financiera, economía, auditoría y especialmente conocimiento de la legislación tributaria, evitando así la preferencia por personal amateur, tan abundante en nuestra Administración Tributaria.

Palabras clave: Auditoría fiscal, contribuyente, evasión fiscal, declaraciones de impuestos e informe de inspección.

INTRODUÇÃO

A discussão que nos propusemos para este artigo é sobre riscos de auditoria fiscal, com maior incidência para potenciais erros materiais nas declarações fiscais e omissões nos relatórios de inspecção. A administração tributária precisa desencadear acções de fiscalização aos sujeitos passivos porque tem

ciência da possibilidade de cometimento de fraude fiscal por parte destes.

Fraude fiscal na generalidade é qualquer prática que consiste na violação directa da lei fiscal, permitindo ao contribuinte escapar, total ou parcialmente, à liquidação ou ao pagamento do imposto ou ao controlo fiscal ou a não entrega de uma prestação tributária cobrada a terceiros ou ainda obter indevidamente benefícios fiscais, reembolsos ou qualquer outra vantagem patrimonial, (Pereira, 2023, p.581).

São práticas muito recorrentes em sistemas fiscais menos competitivos como o nosso e, geralmente consistem na ocultação ou dissimulação da matéria colectável, no aumento dos encargos dedutíveis, na não entrega de prestações cobradas a terceiros ou na obtenção de reembolso ou outra vantagem patrimonial indevida.

É na sequência disso que buscar debelar essas práticas incorre-se sempre, com maior ou menor dimensão, em riscos. Por definição, o risco em auditoria (financeira) consiste na possibilidade de dar uma opinião não apropriada sobre as demonstrações financeiras, ou seja, não considerando factos que contenham erros materialmente relevantes, (Bastos, 2004, p.7).

No caso concreto da auditoria fiscal, o risco concretiza-se na possibilidade de abundância de erros materiais nas declarações do sujeito passivo, alguns dos quais resultantes de fraudes ou na possibilidade de o técnico omitir aquando das propostas de correcção no seu relatório de inspecção, transacções sujeitas a imposto, prejudicando assim a obtenção da matéria colectável.

Em Moçambique, as acções de auditoria fiscal e aduaneira, também designadas por fiscalização tributária são levadas a cabo por unidades especializadas da Autoridade Tributária de Moçambique e são baseadas no Decreto n.º19/2005, de 22 de Junho que estabelece o regulamento de procedimento de fiscalização tributária relativo às fiscalizações aos sujeitos passivos de impostos, taxas e demais tributos.

Com efeito, a Lei n.º 15/2002, de 26 de Junho, Lei de Bases do Sistema Tributário, atribui



competências aos serviços de fiscalização da administração tributária, para desenvolver todas as diligências necessárias ao apuramento da situação tributária dos contribuintes, o que passa, quanto necessário, por aceder às instalações ou locais onde possa existir elementos relacionados a sua actividade; examinar e visar os seus livros e registos de contabilidade ou escrituração; aceder, consultar e testar o seu sistema informático; solicitar a colaboração de quaisquer entidades públicas necessária ao apuramento da sua situação tributária, entre outras acções.

Todavia, no âmbito da fiscalização tributária, qualquer autoridade e departamento do Estado são vinculados ao dever de colaboração com a administração tributária, sempre que for por esta solicitada. No caso de pessoas singulares ou colectivas que praticam negócios, devem prestar toda a colaboração que lhes for solicitada pelos serviços competentes com o fim último de cumprimento integral das atribuições que estão cometidas por lei.

Os objectivos da fiscalização tributária, de acordo com o Decreto nº19/2005, de 22 de Junho são a verificação das realidades tributárias; o cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infracções tributárias, (nº1, art.º 2, RPFT). A fiscalização tributária possui como escopo fundamental o de minimizar a diferença existente entre o imposto declarado pelos contribuintes e o imposto potencialmente definido pela Lei, com o objectivo amplo de combate à fuga e evasão fiscal (Bastos, 2004, p.3).

Estes objectivos são no seu conjunto bastante desafiadores tanto para a própria administração tributária, como para o contribuinte na medida em que no contexto dessas acções de fiscalização, inúmeras irregularidades podem ser encontradas e algumas delas podem ser erradamente descritas nos relatórios técnicos, tanto que é público que:

relativamente aos contribuintes (sujeitos passivos e empresas), é comum que, na realização das suas actividades comerciais e gestão contabilística, incorram em actos de sonegação, evasão fiscal ou erro na tributação devido a má qualificação dos factos geradores do imposto. Estas irregularidades, diga-se, nem sempre

ocorrem por má fé, por parte do sujeito passivo ou das empresas. Em alguns casos, estas transgressões legais são resultado do desconhecimento ou pouco domínio das práticas correctas relativas ao tratamento e organização da contabilidade e das leis que regulam a tributação em Moçambique. Muendane (2023, cit. em Matlava, 2023, p.14).

Esta colocação desafia os actores da fiscalização tributária no sentido de elevar cada vez mais a sua astúcia e discernimento para lidar melhor com os riscos da auditoria fiscal, diante das irregularidades constatadas nos agentes económicos, que nem sempre ocorrem por má fé, apelando-se nesse particular ao seu papel didáctico.

Assim, fomos em busca da questão de partida – como lidar com os riscos da auditoria fiscal, notadamente os erros materiais nas declarações fiscais e omissões nos relatórios de inspecção, cientes de que construir um problema de pesquisa não corresponde simplesmente a descobrir a questão. É um processo de elaboração que se pode desenvolver em várias fases diferentes da própria pesquisa – evoluindo à medida que estudamos autores, fazemos pré-observações e pensamos metodologicamente sobre como abordar nosso objecto (Braga, 2005, p. 291).

Tendo em conta o nosso objecto de estudo – os riscos de auditoria fiscal, pretendemos analisar como os actores da fiscalização lidam com potenciais falhas nas declarações fiscais e omissões nos relatórios técnicos com vista a assegurar que as partes – tanto o contribuinte como a própria administração fiscal não fiquem potencialmente prejudicados com o procedimento de fiscalização.

Quanto a estrutura, para além do resumo onde apresentamos o objectivo e a metodologia da investigação, o artigo é constituído por uma introdução, onde é feita uma contextualização com enunciação do tema, problema, justificativa e o objecto da investigação. De seguida é apresentado o quadro teórico onde são discutidos os principais conceitos de investigação e sua confrontação com outras experiências. A posterior é feita a apresentação das principais conclusões, face as discussões

do quadro teórico. Faz-se no final, a relação das referências bibliográficas.

Trata-se de uma pesquisa bibliográfico-descritiva, sobre riscos de auditoria fiscal, com enfoque para erros materiais nas declarações fiscais e omissões nos relatórios técnicos. Entendemos que a relevância deste estudo está no âmbito da sua contribuição para possível mitigação destes riscos por parte dos actores da fiscalização tributária.

MATERIAIS E MÉTODOS

A presente pesquisa tem um cunho eminentemente bibliográfico-descritivo. Está baseada na literatura sobre fiscalização tributária. Adicionalmente, por recurso à vasta legislação tributária, foram confrontadas variadas temáticas que levaram a compreender como se manifestam os riscos da auditoria fiscal, particularmente em Moçambique.

RESULTADOS E DISCUSSÃO

Auditoria Fiscal no sistema tributário moçambicano

Auditoria fiscal é uma área específica da auditoria contabilística, também designada por auditoria financeira. Para melhor entendimento do enquadramento da auditoria fiscal, torna-se fundamental revisitar em primeiro lugar o conceito da auditoria contabilística, que tal como o nome sugere, está voltada para a gestão contabilística, enquanto que a auditoria fiscal compreende aspectos inerentes ao fisco.

Até porque em rigor, auditoria fiscal no sentido mais técnico a nível empresarial ocorre em dois níveis – interno e externo. Este último por sua vez, auditoria externa, compreende a auditoria privada e a auditoria tributária, tecnicamente conhecida por Inspeção Tributária ou simplesmente por Fiscalização, que é sobre ela que visa a presente discussão.

Assim, auditoria contabilística, de acordo com Matlava (2023), consiste em efectuar exame às demonstrações financeiras de uma entidade por forma a expressar uma opinião profissional e independente sobre a propriedade das mesmas e assegurar que elas representam adequadamente a posição patrimonial e

financeira, o resultado das suas operações e as origens e aplicações dos recursos correspondentes ao período em exame.

Essas demonstrações financeiras apresentadas como verdadeiros relatórios de contabilidade, em algum momento são objecto de análise da administração fiscal, consubstanciando o trabalho da auditoria fiscal ou fiscalização tributária, definida por Crepaldi (2019), como sendo aquela voltada para a análise do correcto cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes.

Ainda conforme este autor, a função do auditor fiscal é exercer a fiscalização e análise do cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes, inclusive com relação ao controlo aduaneiro e à apreensão de mercadorias, documentos e assemelhados. O auditor fiscal é a autoridade administrativa incumbida de verificar o correcto funcionamento do sistema tributário (Crepaldi, 2019).

A Auditoria realizada pelos Serviços de Inspeção Tributária da Autoridade Tributária e Aduaneira, mais propriamente a chamada fiscalização tributária, é uma forma de auditoria fiscal executada por organismos oficiais da administração fiscal, serviços de fiscalização da Direcção Geral dos Impostos (DGI) e pela Direcção Geral das Alfandegas (DGA), que consiste na análise de contabilidades organizadas, a partir da verificação substantiva dos respetivos elementos de suporte. Gonçalves (2010 cit. em Bastos, 2004).

Com efeito, a Inspeção Tributária actua em duas dimensões: Preventiva, Acompanhando a actividade e o cumprimento das obrigações fiscais por parte dos contribuintes, procurando com a sua existência e, sobretudo visibilidade, levar os contribuintes ao cumprimento voluntário das suas obrigações fiscais. Repressiva, quando identifica situações de negligência, de evasão ou fraude fiscal, apurando o imposto em falta e agindo punitiva e criminalmente, quando tal se justifique. (Bastos, 2004).

Como visto, em todos estes autores acima convocados notamos uma convergência na



conceituação tanto da auditoria contabilística quanto da auditoria fiscal propriamente dita, sendo esta última, o ponto de incidência do nosso estudo, aquela dedicada a análise da eficiência e da eficácia dos procedimentos adoptados pelo sujeito passivo para apuramento, controle e pagamento de tributos que incidem sobre as actividades comerciais e operacionais da empresa e sobre a avaliação do planeamento tributário.

Em Moçambique, por decorrência da Lei n.º 15/2002, de 26 de Junho, Lei de Bases do Sistema Tributário, a fiscalização tributária é exercida ao abrigo do Decreto n.º 19/2005, de 22 de Junho que estabelece o regulamento de procedimento de fiscalização tributária relativo às fiscalizações aos sujeitos passivos de impostos, taxas e demais tributos.

Com efeito, esta Lei n.º 15/2002, de 26 de Junho, atribui competências aos serviços de fiscalização da administração tributária, para desenvolver todas as diligências necessárias ao apuramento da situação tributária dos contribuintes, o que passa quanto necessário, por aceder às instalações ou locais onde possa existir elementos relacionados a sua actividade; examinar e visar os seus livros e registos de contabilidade ou escrituração; aceder, consultar e testar o seu sistema informático; solicitar a colaboração de quaisquer entidades públicas necessária ao apuramento da sua situação tributária, entre outras acções.

Com base nestes instrumentos legais, não sendo manifestamente possível visitar todos os sujeitos passivos no mesmo intervalo de tempo, a Autoridade Tributária procede a sua identificação e demais obrigados tributários a inspeccionar no procedimento de fiscalização com base nos critérios que, embora não contidos no plano nacional de actividades da fiscalização tributária, sejam definidos pelo Director-Geral dos Impostos, de acordo com necessidades conjunturais de prevenção e eficácia da fiscalização tributária entre outros critérios que podem incluir a denúncia, quando seja apresentada nos termos legais.

O setor de actividade da empresa neste tema tem alguma interferência, no sentido que um contribuinte é inspeccionado se apresentar

comportamentos fora dos padrões normais de rentabilidade fiscal nos setores de actividade em que actua, ou então, se de uma forma regular existam situações de crédito de imposto ou prejuízos fiscais que não combinam com o nível de rendimentos.

De qualquer das formas, a selecção dos sujeitos passivos para o procedimento de fiscalização tributária conforma-se com o que se prescreve no art.º 22 do Decreto n.º 19/2005, de 22 de Junho, entre os quais destacamos o comportamento fiscal dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários perante os parâmetros de normalidade que caracterizam a actividade ou situação patrimonial, ou de quaisquer actos ou omissões que constituam indicio de infracção tributária.

O procedimento de fiscalização é previamente programado, planeado e preparado, tendo em vista os objectivos a serem alcançados. (n.º 1 do art.º 40 do Dec. n.º 19/2005, de 22 de Junho). A preparação consiste na recolha de toda a informação disponível sobre o sujeito passivo ou obrigado tributário em causa, incluindo o processo individual arquivado nos termos legais na Administração Tributaria, as informações prestadas ao abrigo dos deveres de cooperação e indicadores económicos e financeiros da actividade. (n.º 2 do art.º 40 do Dec. n.º 19/2005, de 22 de Junho).

Nos termos da Lei 2/2006 de 22 de Marco, Lei Geral Tributaria, o nosso sistema fiscal é assente no regime declarativo de rendimentos, o que em nosso entender pode ser aproveitado por sujeitos passivos de má fé para declarar inverdades. De todo modo, conforme Bastos (2004), num sistema fiscal assente no regime declarativo, ou seja, na vontade declarativa dos contribuintes, que se fundamenta pelo principio de boa-fé na relação obrigacional-fiscal, as declarações fiscais dos contribuintes representam o ponto de partida da auditoria tributária.

Parece que este principio de boa-fé é o que mais orienta os impostos modernos, baseados na maior parte das vezes nas declarações do contribuinte, visto que pressupõem uma leal colaboração entre este e o fisco, apesar de tal colaboração infelizmente não existir como seria de esperar, o que tornou indispensável

atribuir a Administração poderes de controlo e de sanção de forma a poder-se assegurar o princípio da igualdade dos cidadãos perante a lei e a defesa dos direitos do Estado na percepção dos impostos (Tavares 1982, p. 124).

A recolha e tratamento estatístico dessas declarações irá permitir a evidenciação de dados que, comparados com valores associados a índices de rentabilidade fiscal do sector a que pertencem, facultam uma visão sobre o risco de evasão fiscal, sonegação, ou erro na tributação desse sujeito passivo, sendo nesse detalhe em que deve incidir a prevenção dos riscos de auditoria fiscal.

Por natureza, a fiscalização tributária no seu escopo de buscar minimizar a diferença existente entre o imposto declarado pelos contribuintes e o imposto potencialmente definido pela Lei, afim de combater fuga e evasão fiscal tem riscos. Por definição, risco em auditoria (financeira) consiste na possibilidade de dar uma opinião não apropriada sobre as demonstrações financeiras, ou seja, não considerando factos que contenham erros materialmente relevantes, (Bastos, 2004, p.8).

No caso concreto da auditoria fiscal, o risco concretiza-se na possibilidade de o técnico omitir aquando das propostas de correcção no relatório de inspecção, transacções sujeitas a imposto, prejudicando assim a obtenção da matéria colectável.

Geralmente o risco fiscal está associado ao incumprimento das obrigações. Com efeito, as obrigações dos sujeitos passivos estão previstas no art.º 21 da Lei n.º 15/2002, de 26 de Junho e a principal obrigação do sujeito passivo é efectuar, no prazo estipulado, o pagamento da dívida tributária, sem prejuízo das outras obrigações acessórias que visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto, entre as quais incluem-se a apresentação de declarações, dentro dos prazos fixados em normas tributárias e a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade.

Para além das obrigações acima, encontramos outras na Lei de Ordenamento Jurídico Tributário, Lei n.º 2/2006, de 22 de Marco, tais como, auto-liquidação (art.º 80), dever de

colaboração (art.º 107) e dever de dispor de contabilidade organizada e de escrituração (art.º 106). Estas obrigações encontram-se ainda previstas nos códigos de impostos e na demais legislação fiscal em vigor.

Como visto, são muitas obrigações baseadas em diversos códigos fiscais, das quais o contribuinte em algum momento e por recurso a diversos artifícios, pode se manifestar faltoso ao seu cumprimento. É essa possibilidade que a literatura designa por risco fiscal. No geral são apontadas três espécies de riscos de auditoria (financeira), designadamente o risco inerente, o risco de controlo e o risco de detecção. O risco inerente, consiste na suscetibilidade de ocorrência de erros materialmente relevantes (Barros, 2004, p.8), independentemente do sistema do controlo interno implementado pelo contribuinte. Em termos práticos seria o equivalente na fiscalização tributária ao risco de evasão fiscal.

Evasão fiscal por definição são práticas atípicos ou anormais que tem por objectivo, ou um dos seus principais objectivos, a diminuição dos impostos a pagar (Pereira, 2023, p.571). As práticas evasivas aproveitam-se com frequência de lacunas da lei ou de disposições legais deficientemente formuladas, mas também acontece que muitas vezes se servem da letra da lei para fins diversos daqueles que o legislador tinha em mente.

De acordo com este autor, o risco de controlo está directamente associado aos mecanismos de controlo interno do contribuinte. Consiste no risco de um erro material, que poderá ocorrer numa asserção, não ser prevenido, detectado ou corrigido, numa base temporal pelo controlo interno de uma entidade, (IFAC, 2002a, cit. em Bastos, 2004, p.9). Por fim, o risco de detecção consiste no risco de o auditor não detectar erros materialmente relevantes.

Discutidos os principais conceitos de investigação chegamos ao entendimento de que a auditoria no geral e a auditoria fiscal em particular está permeada de riscos, que gravitam em torno de prevalência de potenciais erros nas declarações fiscais e omissões no relatório de inspecção, para os quais tomámo-los como nossos elementos de análise.



Consideramos dois elementos de análise, sendo o primeiro os erros nas declarações fiscais e o segundo as omissões no relatório de inspecção. Como anteriormente referimos, os agentes económicos em algum momento na realização das suas actividades comerciais e gestão contabilística, incorrem em actos de sonegação, evasão fiscal ou erro na tributação devido a má qualificação dos factos geradores do imposto. Tudo isso impacta directamente nas suas declarações fiscais.

Tirando os casos em que tais irregularidades sejam por desconhecimento ou pouco domínio das práticas correctas relativas ao tratamento e organização da contabilidade e das leis que regulam a tributação em Moçambique, julgamos que uma outra parte dos erros são cometidos por má fé, conforme Caetano, (2003 cit. em Bastos, 2004, p.9), na expectativa de os contribuintes não cumprirem 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.

Achamos que uma forma de debelar este tipo de risco, o de evasão fiscal é potenciar cada vez mais os critérios de selecção dos contribuintes a inspecionar pela Autoridade Tributaria. Deve se partir de uma análise prévia desta componente de risco, nomeadamente privilegiando contribuintes com histórico de evasão fiscal. Adicionalmente recomenda-se aprofundamento dos procedimentos de auditoria, incluindo identificação de contribuintes que justifiquem um acompanhamento permanente por parte da fiscalização tributária.

Considerando a possibilidade de fraco domínio das práticas correctas relativas ao tratamento e organização da contabilidade e das leis que regulam a tributação em Moçambique por parte do sujeito passivo, os agentes de fiscalização devem reforçar o seu papel didáctico sem prejuízo das medidas inerentes legalmente previstas.

No que às omissões dizem respeito, sabe-se que em alguns casos, depois de um trabalho

aturado de fiscalização, e quando os técnicos produzirem relatório com algumas omissões relativamente aos factos apurados seja de forma involuntária, dada a quantidade de material manuseado ao longo do trabalho ou, mais delicado ainda, por mera possibilidade do técnico omitir propostas de correcção da matéria colectável dectetada no decurso da fiscalização na forma de transacções sujeitas a imposto, prejudicando assim o apuramento da colecta pela administração tributária.

Entendemos que para mitigar este tipo específico de risco, é fundamental respeitar as normas da ACIPA – American Institute of Certified Public Accountants, que de acordo com as quais o exame deve ser realizado por uma pessoa que tenha treino e competência como auditor (Matlava, 2023, p.22). No espírito desta norma, o auditor fiscal deve ser pessoa doptada de conhecimento suficiente para auditar contas duma empresa. Este conhecimento tem que englobar várias áreas, tais como, contabilidade, fiscalidade, domínio da legislação fiscal, gestão financeira, economia e auditoria.

A este propósito, Matlava (2023) observa que o Regulamento de Fiscalização Tributária devia indicar expressamente as qualidades de um auditor fiscal, entre as quais, ser um quadro com pré-disposição para o combate à evasão e fraude fiscais; obediente às leis fiscais; prudente, cortês, sereno; conhecedor da legislação fiscal em vigor, que se relacione bem com os contribuintes e que busque trocas de experiência incluindo com colegas de trabalho.

Para além destas qualidades, o auditor fiscal deve cumprir com as normas impostas aos funcionários da Função Pública, nomeadamente o Estatuto Geral dos Funcionários e Agentes do Estado, seu regulamento, bem como com as Normas de Funcionamento dos Serviços da Administração Pública, incluindo de forma mais específica com o Estatuto do Pessoal da Autoridade Tributária aprovado através do Decreto nº 30/2006, de 30 de Agosto (Matlava, 2023, p. 23).

CONCLUSÃO

Administração tributária precisa de desencadear acções de fiscalização aos sujeitos passivos porque tem ciência da possibilidade de cometimento de fraude fiscal vista como a possibilidade de violação directa da lei fiscal, notadamente a possibilidade do contribuinte escapar, total ou parcialmente, à liquidação ou ao pagamento do imposto.

É assim que surge a auditoria fiscal com objectivo de verificar o cumprimento das obrigações tributárias e prevenir possíveis infracções orientando todo o seu esforço na minimização das diferenças entre o imposto declarado pelos contribuintes e o imposto potencialmente definido pela Lei, combatendo desse modo a evasão fiscal.

A evasão fiscal, sendo uma prática nociva ao fisco, urge debelar usando todos os meios legais ao seu alcance. Na sequência, registam-se riscos consideráveis nessa empreitada. Na maioria dos casos, o risco em auditoria fiscal consiste na possibilidade de, em sede de uma fiscalização surgirem erros materiais nas declarações dos contribuintes, mais crítico ainda, alguns dos quais resultantes de fraudes. Também pode, o risco, consistir na possibilidade de o técnico omitir aquando das propostas de correcção no seu relatório de inspecção, transacções sujeitas a imposto, prejudicando assim a obtenção da matéria colectável.

No sistema tributário moçambicano, os instrumentos legais mais específicos à matéria de fiscalização são a Lei n.º 15/2002, de 26 de Junho, Lei de Bases do Sistema Tributário, que atribui competências aos serviços de fiscalização da administração tributária, para desenvolver todas as diligências necessárias ao apuramento da situação tributária dos contribuintes e o Decreto n.º 19/2005, de 22 de Junho que estabelece o regulamento de procedimento de fiscalização tributária relativo às fiscalizações aos sujeitos passivos de impostos, taxas e demais tributos.

Os dados analisados mostram que, não sendo o fim último da fiscalização apenas a punição, ela actua em duas dimensões: preventiva, e repressiva. A primeira consiste no acompanhamento das actividades e o cumprimento das obrigações fiscais por parte dos contribuintes, levando estes ao

cumprimento voluntário das suas obrigações fiscais. A segunda, ocorre quando são identificadas situações de negligência, de evasão ou fraude fiscal, apurando o imposto em falta e punindo os prevaricadores quando se justifique.

No que a evasão fiscal diz respeito, enquanto prática geralmente conseguida através da manipulação das disposições legais em vigor ou da omissão de factos tributáveis que no final concorrem para erros materiais em termos declarativos e de pagamento dos impostos, achamos que uma forma de debelar este tipo de risco, seria potenciar cada vez mais os critérios de selecção dos contribuintes a inspecionar pela Autoridade Tributária.

Deve se partir de uma análise prévia desta componente de risco, nomeadamente privilegiando contribuintes com histórico de evasão fiscal. Adicionalmente recomenda-se aprofundamento dos procedimentos de auditoria, incluindo identificação de contribuintes que justifiquem um acompanhamento permanente por parte da fiscalização tributária, sem discurar a componente pedagógica dos agentes da fiscalização nos casos em que se prove que os erros resultaram do fraco domínio das práticas correctas relativas ao tratamento e organização da contabilidade e das leis que regulam a tributação em Moçambique por parte do contribuinte.

Quanto às omissões nos relatórios de inspecção, dada a seriedade de uma auditoria fiscal, entendemos que a mitigação desse risco passa por um rigoroso respeito pelas normas de selecção de pessoal com competência comprovada para auditar contas empresariais, recomendando-se que sejam quadros doptados de experiência aceitável, com conhecimentos específicos no campo de contabilidade, fiscalidade, gestão financeira, economia auditoria e acima de tudo, um reconhecido domínio da legislação fiscal, evitando-se desse modo a preferência por amadores, tão abundantes na nossa Administração Tributária.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Bastos, R. M. P. D. C. (2004). Auditoria Tributária: uma abordagem conceptual.



Braga, J. L. (2005). Para começar um projeto de pesquisa. *Comunicação & Educação*, 10(3), 288-296.

Crepaldi, S. (2019). *Auditoria Fiscal e Tributária* (2^a. ed.). São Paulo, Brasil: Saraiva;

Matlava, C. (2023). *Manual de Auditoria Fiscal – Uma contribuição para sua Uniformização em Moçambique*. Maputo, Moçambique: Centro de Estudos Aduaneiros e Tributários;

Pereira, M. H. F. (2023). *Fiscalidade*, 7^a Edição, Ed. Almedina, S.A. Portugal.

Tavares, A. (1982). *Curso de Fiscalidade da Empresa: Regime Fiscal e Parafiscal da Empresa* (2^a ed.). Lisboa, Portugal: Editora: Clássica LCE.

Legislação

Lei n^o 15/2002, de 26 de Junho – Lei de Bases do Sistema Tributário moçambicano;

Lei n^o 2/2006, de 22 de Março – Lei do Ordenamento Jurídico Tributário moçambicano;

Decreto n^o19/2005, de 22 de Junho – Regulamento de Procedimento de Fiscalização Tributária.