

ANATOMIA DO CRIME

ANATOMY OF CRIME Journal of Law and Crime Sciences

Revista de Ciências
Jurídico-Criminais

Nº14 | Julho - Dezembro 2021 | Semestral | 20€

PRINCÍPIOS E SISTEMA PENAL

Margarida Neiva Antunes: *O Problema da Delimitação do Dolo e da Negligência como uma Impossibilidade Lógica*

DIREITO PENAL DA EMPRESA, ECONÓMICO E FINANCEIRO

Carlos Pinto de Abreu / Diogo Pereira Coelho:
Auditorias Forenses: Brevíssimo Excurso Informativo

DIREITO PENAL E RELAÇÃO PESSOA-MUNDO

Joana Reis Barata: *A Conformidade Constitucional da Criminalização do Aliciamento de Menores para Fins Sexuais (Child Grooming) e a sua Necessidade no Ordenamento Jurídico Português: Problemas e Reflexões à Luz da Teoria Geral do Direito Penal*

José Sanhudo: *O Crime de Organização de Viagens para Fins de Turismo Sexual com Menores (Art.º 176.º-B Do Código Penal): Reflexões Críticas*

AUDITORIAS FORENSES: BREVÍSSIMO EXCURSO INFORMATIVO

*Forensic Audits: short explanatory note**

Carlos Pinto de Abreu**

Diogo Pereira Coelho***

Palavras-Chave: auditoria forense; advogado; auditor forense; contabilidade forense; multidisciplinariedade.

Resumo: Com o presente escrito pretende-se contribuir para a compreensão da actividade de auditoria forense em Portugal. Em concreto, pretende-se demonstrar a actualidade, a relevância e o papel do advogado neste tipo de função. Para o efeito, inclui-se, antes de mais, uma breve análise crítico-descritiva da necessária distinção entre contabilidade forense e auditoria forense e compreensão dos seus conceitos fundamentais. Depois, inclui-se uma análise crítico-descritiva do enquadramento legal desta actividade em Portugal. Através desse excurso, pretende-se compreender não só o papel do advogado, mas também a relevância desta actividade no seio de diversos sectores, entidades, funções e profissões. Neste seguimento, surge uma breve análise descritiva dos objectivos e fases da auditoria forense e, por último, inclui-se uma análise crítico-descritiva da ainda inexistente categoria profissional autónoma de auditor forense em Portugal, das suas principais características e competências, bem como algumas brevíssimas considerações sobre os actuais regimes nos EUA, no Reino Unido e na Europa.

Keywords: forensic audit; lawyer; forensic auditor; forensic accounting; multidisciplinary.

* Artigo publicado a convite.

** Advogado, Especialista em Direito Criminal reconhecido pela Ordem dos Advogados, Pós-Graduado em Estudos Europeus na vertente jurídica, centra a sua prática no Direito Penal e no Direito das Contra-Ordenações e dos Ilícitos Disciplinares.

*** Advogado, Docente e Mestre em Direito das Empresas pela FDUL, centra a sua prática nas áreas do Direito Penal Económico e Financeiro, do Direito das Empresas, do Direito Fiscal e do Direito Digital e das Novas Tecnologias.

Abstract: The current study intends to contribute to the understanding of the forensic audit activity in Portugal. Specifically, it is intended to demonstrate the contemporary relevance and role of the lawyer in the scope of this type of activity. For this purpose, first of all, a brief critical-descriptive analysis of the necessary distinction between forensic accounting and forensic auditing and their concepts is given. Then, a critical-descriptive analysis of the current legal framework for this activity in Portugal is presented. This analysis intends to provide an understanding not only of the current role of the lawyer, but also of the current relevance of this activity within different sectors, entities, activities and professions. Subsequently, a brief descriptive analysis of the main objectives and phases associated with the forensic audit activity is offered. Finally, a critical-descriptive analysis of the non-existent autonomous professional category of forensic auditor in Portugal is given, covering its characteristics and competencies, as well as some very brief considerations on current regimes in the US, UK and Europe.

Introdução: a actualidade do tema, a importância da actividade e o papel do advogado

Ao longo dos últimos vinte anos verificaram-se múltiplos escândalos financeiros internacionais, entre os quais se destacam os casos da *Enron Corporation* (2001) e *Arthur Andersen LLP* (2002), *Worldcom Inc.* (2002), *Xerox Corporation* (2002), *HealthSouth Corporation* (2003), *Parmalat Group* (2003), *Tyco International PLC* (2003), *Adecco Group* (2004), *Afinsa* e *Fórum Filatélico* (2006), *Lehman Brothers Holdings Inc.* (2008).

Em Portugal, além dos casos do *Banco Português de Negócios, S.A. (BPN)*, do *Banco Privado Português, S.A. (BPP)*, do *Banco Espírito Santo, S.A. (BES)* e do *Banco Internacional do Funchal, S.A. (BANIF)*, destacam-se ainda, com contornos variados, os casos “*Operação Monte Branco*”, “*Joe Berardo*”, “*Operação Face Oculta*” e “*Freeport*”, entre outros, a exigir a... *anatomia dos crimes*.

Estes processos apresentam uma característica comum: na sua génese encontram-se crimes ou suspeitas de crimes de *colarinho branco* ou erros e/ou fraudes contabilístico-financeiras não atempadamente detectadas e/ou não divulgadas pelos auditores¹.

¹ PEDRO DANIEL RAMALHO ELBLING, «Fraude e suas implicações em Auditoria», Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Instituto Politécnico de Lisboa, 2015, *apud* DIANA MARIA SOARES XAVIER, «Auditoria Forense

Verifica-se que estes casos, cada um à sua escala, além de terem gerado um impacto negativo na economia, nos mercados financeiros² e na reputação dos agentes envolvidos, ainda feriram a autoridade, a credibilidade e a dignidade das profissões ligadas à contabilidade e à auditoria, o que resultou (e ainda resulta) numa espécie de «*crise de confiança por parte dos investidores e demais stakeholders, bem como um maior escrutínio público da profissão*» (DIANA MARIA SOARES XAVIER, 2020, p. 11).

No âmbito desse escrutínio acrescido, face às limitações que a auditoria financeira tradicional apresenta no apuramento concreto de fraudes já cometidas, é apontada a necessidade de reformular a equipa de auditoria e incluir especialistas em fraudes, ou seja, profissionais forenses devidamente formados, experimentados, reconhecidos e certificados que, além de tornarem a equipa mais «*robusta e multidisciplinar*», possam ainda contribuir para o aumento da «*eficácia da auditoria*», restabelecimento da «*confiança nos mercados*» e, conseqüentemente, para a diminuição do «*gap de expectativas entre os stakeholders*»³ e da própria «*pressão*» exercida sobre as equipas de auditoria⁴.

Entre as diversas e múltiplas categorias de profissionais forenses, destaca-se o papel do advogado, em particular do advogado externo. Para além da capacidade técnico-jurídica na análise de negócios e de operações e da percepção das patologias no âmbito de actividades de pessoas e de empresas, ambas associadas ao seu acervo de conhecimentos teóricos, experiência prática acumulada, a sua conduta é pautada pelos princípios da vivência, da autonomia e da independência, que são imprescindíveis à detecção, comunicação e pronto aconselhamento à prevenção ou à repressão de um eventual erro e/ou fraude.

em Portugal: Pertinência da criação de uma Formação Avançada no Ensino Superior em Portugal», Dissertação de Mestrado, Escola de Economia e Gestão, Universidade do Minho, 2020, p. 11, acessível em: <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/67122>.

² No que respeita às conseqüências económicas e sociais, como é sabido, tal impacto teve (e continua a ter) como resultado um elevado número de vítimas individuais e empresariais que, até à presente data, ainda não viram os seus interesses patrimoniais minimamente salvaguardados.

³ Este “*gap de expectativas*” traduz-se na diferença entre aquilo que «*os usuários da informação financeira e o público em geral esperam que a auditoria lhes forneça e aquilo que a mesma lhes pode facultar*». Sobre este assunto, vide DIANA MARIA SOARES XAVIER, «Auditoria Forense em Portugal...», op. cit., p. 33.

⁴ NUNO RICARDO DE OLIVEIRA MOREIRA, «A Forensic Accounting em Portugal: Evidências Empíricas», Dissertação de Mestrado, Escola de Economia e Gestão, Universidade do Minho, 2009, *apud* DIANA MARIA SOARES XAVIER, «Auditoria Forense em Portugal...», op. cit., p. 53.

Como melhor veremos nos pontos seguintes, foi nesta sequência de ideias que surgiu o recente fenómeno das auditorias forenses e, com isso, se salientou especificamente o papel do advogado, designadamente o papel do advogado externo, pela sua vivência, experiência e independência.

I. Da definição de auditoria forense: a necessária distinção entre contabilidade forense e auditoria forense

As empresas tanto podem ser vítimas de crimes, designadamente de *colarinho branco* ou de fraudes (geralmente cometidas pelos trabalhadores, gestores/administradores, terceiros ou mesmo pelos seus clientes), como podem ser elas próprias a praticar fraudes (em geral, mas não só, cometidas pelos altos quadros/gestores/administradores e/ou accionistas/sócios, por exemplo, com vista a ludibriar instituições de crédito, autoridades e/ou reguladores, accionistas/sócios, clientes, fornecedores, concorrentes, etc.).

A principal diferença entre contabilidade forense (*forensic accounting*) e auditoria forense (*forensic auditing*) reside exactamente no seu propósito.

Enquanto a primeira se ocupa, essencialmente, com a investigação de eventuais fraudes cometidas contra a empresa (auditoria interna⁵), a segunda incide, essencialmente, na investigação de eventuais fraudes cometidas pela empresa através dos seus representantes legais (auditoria externa⁶).

Nesta medida, a contabilidade forense apresenta-se como uma actividade proactiva de dissuasão e/ou prevenção fora do ambiente judicial, sendo as próprias empresas, nos termos da lei, a garantir que essa actividade é executada com rigor e a devida regularidade e diligência.

⁵ A auditoria interna define-se como uma actividade independente, de garantia e de consultoria, que, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, visa o aprimoramento da actividade de determinada organização. Em regra, «é executada por um departamento interno da organização, mas com independência face aos demais departamentos e reportando ao Conselho de Administração, embora possa ser fornecido por especialistas externos». Sobre este assunto, vide DIANA MARIA SOARES XAVIER, «Auditoria Forense em Portugal...», op. cit., p. 36.

⁶ A auditoria externa traduz-se num processo objectivo e sistemático, realizado por um terceiro independente (ROC), com vista a obter e avaliar as evidências relativas às contas e às declarações financeiras, a regularidade e legalidade das operações e a gestão financeira da organização, com isso, verificando o grau de correspondência entre essas evidências e os critérios estabelecidos. Vide a este respeito DIANA MARIA SOARES XAVIER, «Auditoria Forense em Portugal...», op. cit., p. 35.

Já a auditoria forense, apresenta-se como uma actividade reactiva a eventuais suspeitas de fraude ou em casos em que a fraude já é um facto consumado, pelo que, consiste no apuramento da sua natureza, dimensão e alcance em ambiente judicial ou para ser usada em ambiente judicial (LICÍNIA DA CONCEIÇÃO MENDES GONÇALVES E CRISTINA MARIA GABRIEL GONÇALVES GÓIS, 2016, p. 9; NUNO RICARDO MOREIRA, 2010, pp. 52-71).

Independentemente destas actividades serem executadas antes (em pré-contencioso) ou no seio do foro (em ambiente judiciário), verifica-se que ambas, cada uma à sua medida e escala, visam a recolha de provas exactamente para fins judiciais.

Como tal, apesar de não estar inserida em ambiente judiciário ou judicial, a contabilidade forense é encarada como a ciência que «*analisa as demonstrações financeiras, investiga a fraude, apresenta os factos e as evidências, os desvios, a falsificação, a manipulação*», isto é, a ciência que «*analisa e produz a apresentação de provas perante o tribunal*» (LICÍNIA DA CONCEIÇÃO MENDES GONÇALVES E CRISTINA MARIA GABRIEL GONÇALVES GÓIS, 2016, pp. 9-10).

Aliás, nos EUA, a contabilidade forense (*forensic accounting*) afirma-se como um ramo da contabilidade financeira (segundo a *American Institute of Certified Public Accountants – AICPA*) e consiste na «*aplicação de princípios contabilísticos, teorias e disciplina a factos ou hipóteses em disputas legais*». Para a *Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)*, a definição de contabilidade forense consiste no «*uso de aptidões profissionais de contabilidade, envolvendo questões potenciais ou reais de contencioso, de cível ou de criminal*» (LICÍNIA DA CONCEIÇÃO MENDES GONÇALVES E CRISTINA MARIA GABRIEL GONÇALVES GÓIS, 2016, pp. 9-10).

Por outras palavras, à *contabilidade forense* compete a auditoria de registos contabilísticos com vista a provar ou não a existência de fraude, ou, pelo menos, a identificar os indícios que levam à suspeita de existência, pelo que o resultado final desta actividade deve ser orientado para efeitos de apresentação externa, designadamente em tribunal, «*devendo toda a sua evidência, prova e linguagem, ser estruturada, preparada e convertida neste sentido*» (LICÍNIA DA CONCEIÇÃO MENDES GONÇALVES E CRISTINA MARIA GABRIEL GONÇALVES GÓIS, 2016, pp. 9-10).

Por seu turno, a *auditoria forense*, na sua forma reactiva (face a suspeitas de fraude ou perante fraudes já consumadas), corresponde a uma investigação, em geral, para diagnóstico de ilícitos penais, contraordenacionais e civis, a apresentar *ultima ratio* em ambiente judicial⁷ e traduz-se na ciência «*de recolha e apresentação*

⁷ Principalmente na esfera criminal, contraordenacional, comercial, societária, tributária, administrativa e civil.

de conclusões acerca de informações financeiras perante as autoridades, nas quais são utilizadas técnicas e procedimentos específicos de investigação forense»⁸.

Perante a não existência de uma regulação, harmonização e uniformização internacional desta actividade e profissão, a literatura apresenta múltiplas, diferentes e abrangentes definições de auditoria forense, pelo que a sua definição continua a ser de difícil apreensão ou de notável dificuldade de delimitação, dada a sua natureza nova, complexa e transversal, composta por diversos elementos individuais e colectivos correlacionados.

Neste sentido, defende-se que a *auditoria forense* deve abranger os domínios da contabilidade, da auditoria, da criminologia, da análise e interpretação de dados, da economia, das finanças, do direito e, até, da psicologia, da antropologia e da sociologia, e isto sem descuidar as habilidades individuais ou os particulares *skills* do auditor forense que, como tal, devem abarcar áreas de conhecimento que não são propriamente consideradas típicas do auditor tradicional, pois pertencem ao âmbito de outras profissões ou actividades⁹.

II. Enquadramento legal

Em Portugal, a auditoria forense não é regulada ou reconhecida autonomamente, quer em termos sociais, quer em termos institucionais. Tal como não é reconhecida especificamente a categoria profissional ou, sequer, a designação ou a especialização em auditoria forense.

⁸ GEORGE A. MANNING, *Financial Investigation and Forensic Accounting*, CRC Press, 2.^a edition, 2005 *apud* LICÍNIA DA CONCEIÇÃO MENDES GONÇALVES E CRISTINA MARIA GABRIEL GONÇALVES GÓIS, «Contabilidade Forense:...», *op. cit.*, p. 9; e NUNO RICARDO MOREIRA, *Forensic accounting em Portugal...* *op. cit.*, p. 51.

⁹ WILLIAM DENNIS HUBER E JAMES D. DIGABRIELE, «Research in forensic accounting – what matters?» *Journal of Theoretical Accounting Research*, 10(1), 2014, pp. 40-70, acessível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2417402; JORGE BADILLO AYALA, «Auditoría Forense: “Más que una especialidad profesional una misión: prevenir y detectar el fraude financiero”», *Auditoría Forense – Una misión*, 2008, pp. 13-16, acessível em: <https://pt.scribd.com/document/339090099/Auditoria-Forense-Una-Mision-JBadillo-Mayo08-pdf>; NUNO RICARDO MOREIRA, *Forensic accounting em Portugal...* *op. cit.*, p. 72; e EVANGELINA FONTÁN TAPIA, *El impacto de la auditoría forense como técnica en la detección, prevención y control del fraude*, IDEAF – Instituto de Auditores Forenses, 2010 *apud* DIANA MARIA SOARES XAVIER, «Auditoria Forense em Portugal...», *op. cit.*, p. 32.

Porém, realizada uma breve pesquisa através de canais de informação públicos (como, por exemplo, através do motor de busca *on-line Google*) sobre a auditoria forense em Portugal, constata-se que essa designação é predominantemente referenciada no âmbito do sector bancário/ financeiro, concretamente, a partir de 2014, no âmbito do “*caso BES*”.

Nessa altura, o Banco de Portugal solicitou à *PricewaterhouseCoopers* a realização de «*uma auditoria forense*» que confirmasse «*o cumprimento total de todas as determinações prudenciais de “ring-fencing” emitidas relativamente às entidades não financeiras do GES*»¹⁰.

O então governador do Banco de Portugal, chegou mesmo a reconhecer publicamente esta actividade, afirmando que “*as auditorias forenses são um instrumento complementar de supervisão que visam confirmar o cumprimento rigoroso das matérias que se inscrevam nas competências do Banco de Portugal*”¹¹.

Foi, aliás, nessa sequência que o Conselho Distrital de Lisboa da Ordem dos Advogados, veio a público manifestar a sua indignação com a escolha do Banco de Portugal que, na sua opinião, lesou os interesses da Advocacia, alegando ser «*escandaloso uma auditoria forense – logo de incontestável conteúdo jurídico – ser realizada por uma firma internacional de auditores financeiros*» e que são os Advogados que «*têm as competências técnicas para analisar se certas condutas constituem ou não violações de determinados normativos e, no limite, se são práticas delituosas*»¹².

Foi ainda mais longe e defendeu que tal interpretação decorre da própria Lei dos Actos Próprios dos Advogados e Solicitadores (Lei n.º 49/2004, de 24 de Agosto), pois «*atribui em exclusivo aos Advogados e Solicitadores a faculdade de prestarem consulta jurídica, o que é manifestamente o caso*» e que se estava perante «*um acto de concorrência desleal e um ataque ao que ainda resta da área reservada à Advocacia, no limite perante uma verdadeira usurpação de funções, punida por lei*»¹³.

¹⁰ Refira-se que este “*ring-fencing*” resultou na separação total entre o BES e as restantes empresas do grupo. *Vide* a notícia «O que é uma auditoria forense?» (18 de Agosto de 2014) do Jornal de Negócios, acessível em: https://www.jornaldenegocios.pt/empresas/banca---financas/detalhe/o_que_e_uma_auditoria_forense.

¹¹ *Vide* a notícia «O que é uma auditoria forense?» (18 de Agosto de 2014) do Jornal de Negócios, acessível em: https://www.jornaldenegocios.pt/empresas/banca---financas/detalhe/o_que_e_uma_auditoria_forense.

¹² *Vide* a notícia «BdP esclarece que escritório de advogados foi sub-contratado na auditoria forense ao BES» do Jornal de Negócios, acessível em: https://www.jornaldenegocios.pt/empresas/banca---financas/detalhe/bdp_esclarece_que_escritorio_de_advogados_foi_sub_contratado_na_auditoria_forense_ao_bes

¹³ *Ibidem*.

Ora, independentemente de esta actividade ser ou não reconhecida pelo Banco de Portugal ou da eventual competência exclusiva que os Advogados (e Solicitadores) possam ou não apresentar para a exercer (que não será aqui discutida), verifica-se que, em Portugal, a auditoria forense acaba por ser exercida no seio de equipas multidisciplinares¹⁴ e as próprias funções dos auditores forenses acabam por ser exercidas em conjunto e no âmbito de diversos sectores (inclusive no âmbito da administração pública) e de múltiplas profissões e entidades, tais como, a título de exemplo (DIANA MARIA SOARES XAVIER, 2020, p. 34):

i) pelos Órgãos de Polícia Criminal por delegação do Ministério Público¹⁵;

¹⁴ Refira-se que, no âmbito da advocacia, a multidisciplinaridade e as sociedades multidisciplinares é tema do momento. Há quem entenda que não deveria ser contemplada qualquer possibilidade de multidisciplinaridade ao nível dos sócios de capital ou de indústria das sociedades de advogados. E que isso não impede que haja equipas multidisciplinares a prestar serviços às empresas e aos cidadãos e, também, às sociedades de advogados. É bom não confundir os planos. A profissão seria altamente prejudicada com a descaracterização a que seria sujeita se houvesse abertura à multidisciplinaridade na titularidade de capital e no imiscuir de sócios não advogados na gestão de casos e clientes. E os clientes então seriam os principais prejudicados pois, muito provavelmente, passariam a ser tratados como instrumentais, simples objectos de negócios e sujeitos a riscos graves tais como a ser vítimas de conflitos de interesse, ou porque ignorados ou porque resolvidos de forma mecanicista, materialista, economicista e/ou discriminatória ou, pior, a ser vítimas de abusos ao nível da própria salvaguarda do segredo profissional que poderia ficar posto em causa e sem remédio para todo o sempre.

¹⁵ Por norma, sempre que esta actividade é desenvolvida na esfera criminal, o Ministério Público delega aos Órgãos de Política Criminal (Polícia Judiciária, Guarda Nacional Republicana, Polícia de Segurança Pública, Serviço de Estrangeiros e Fronteiras, Polícia Marítima, etc.) as respectivas competências, nos termos dos artigos 270.º, n.ºs 1, 2 e 3 e 154.º, n.ºs 1 e 2, ambos do Código de Processo Penal. De acordo com o artigos 18.º, n.º 4, al. b), ii), e 42.º, ambos do Decreto-Lei n.º 137/2019, de 13 de Setembro (Nova Estrutura Organizacional da Polícia Judiciária), a PJ dispõe de uma unidade central de apoio técnico-científico especializado para exercer esta actividade, concretamente a Unidade de Perícia Financeira e Contabilística (UPFC), à qual compete: «a) realizar perícias, exames e análises de natureza financeira, contabilística, fiscal e bancárias, ordenadas pelas autoridades judiciárias e de polícia criminal; b) prestar assessoria técnica aos serviços de investigação criminal e às autoridades judiciárias nas ações de recolha e análise de documentos e outros meios de prova; c) coadjuvar as autoridades judiciárias nas fases de inquérito, instrução e julgamento, no âmbito das suas competências; d) manter, em articulação com a DS-PQA, um sistema de gestão de qualidade, visando a acreditação junto das respetivas autoridades oficiais competentes».

- ii) pelo Banco de Portugal¹⁶;
- iii) pelo Tribunal de Contas¹⁷;
- iv) pelo Revisor Oficial de Contas¹⁸;

¹⁶ Nos termos do artigo 116.º (Procedimentos de supervisão), n.º 2, do Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro (Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras), o Banco de Portugal «*pode exigir a realização de auditorias especiais por entidade independente, por si designada, a expensas da instituição auditada*». A auditoria “especial” é considerada uma medida de intervenção correctiva e pode incidir sobre toda ou parte da atividade da instituição auditada, não existindo, contudo, qualquer referência a auditorias forenses ou similar. Porém, no âmbito dessa auditoria “especial”, segundo o artigo 121.º (Revisores oficiais de contas e auditores externos), n.º 1, do mesmo diploma, «*os revisores oficiais de contas ao serviço de uma instituição de crédito e os auditores externos que, por exigência legal, prestem a uma instituição de crédito serviços de auditoria são obrigados a comunicar ao Banco de Portugal, com a maior brevidade, os factos ou decisões respeitantes a essa instituição de que tenham conhecimento no exercício das suas funções, quando tais factos ou decisões sejam suscetíveis de: a) Constituir uma infração grave às normas, legais ou regulamentares, que estabeleçam as condições de autorização ou que regulem de modo específico o exercício da atividade das instituições de crédito; ou b) Afetar a continuidade da exploração da instituição de crédito; ou c) Determinar a recusa da certificação das contas ou a emissão de reservas*».

¹⁷ De acordo com o artigo 1.º da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto (Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas), o Tribunal de Contas «*fiscaliza a legalidade e regularidade das receitas e das despesas públicas, aprecia a boa gestão financeira e efetiva responsabilidades por infrações financeiras*». No âmbito dessa fiscalização, segundo o artigo 5.º, n.º 1, al. g), do mesmo diploma, compete, em especial, ao Tribunal de Contas (competência material essencial) realizar «*por iniciativa própria, ou a solicitação da Assembleia da República ou do Governo, auditorias às entidades a que se refere o artigo 2.º*», ou seja, no seu âmbito de competência. Nos termos do n.º 1, do artigo 55.º (Das auditorias), também do mesmo diploma, o Tribunal de Contas «*pode, para além das auditorias necessárias à verificação externa das contas, realizar a qualquer momento, por iniciativa sua ou a solicitação da Assembleia da República ou do Governo, auditorias de qualquer tipo ou natureza a determinados atos, procedimentos ou aspetos da gestão financeira de uma ou mais entidades sujeitas aos seus poderes de controlo financeiro*». Para o efeito, conforme estabelece o artigo 56.º, n.º 1, pode recorrer «*a empresas de auditoria ou a consultores técnicos para a realização de tarefas indispensáveis ao exercício das suas funções, quando estas não possam ser desempenhadas pelos serviços de apoio do Tribunal*».

¹⁸ A este propósito, cumpre mencionar a Lei n.º 148/2015, de 9 de Setembro, que aprova o Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria, transpondo a Diretiva 2014/56/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de Abril de 2014, que altera a Diretiva 2006/43/CE relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas (acessível em:

- v) pela Inspeção Geral das Finanças¹⁹; ou
- vi) pelo Administrador Judicial/ de Insolvência²⁰.

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32014L0056>), e assegura a execução, na ordem jurídica interna, do Regulamento (UE) n.º 537/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de Abril de 2014, relativo aos requisitos específicos para a actividade de revisão legal de contas das entidades de interesse público ou equiparadas (acessível em: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=uriserv%3AOJ.L_.2014.158.01.0077.01.POR). Nos termos do artigo 1.º (Objecto), este regime regula «a actividade de supervisão pública de revisores oficiais de contas (ROC), das sociedades de revisores oficiais de contas (SROC), de auditores e entidades de auditoria de Estados membros da União Europeia e de países terceiros registados em Portugal, definindo a competência, a organização e o funcionamento desse sistema de supervisão, em articulação com o disposto, quanto a entidades de interesse público, no Regulamento (UE) n.º 537/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de Abril de 2014, e nos respetivos atos delegados». Segundo o disposto do n.º 1, do artigo 4.º (Atribuições da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários), o pelouro da supervisão pública «de ROC, de SROC, de auditores e de entidades de auditoria de Estados membros e de países terceiros registados em Portugal nos termos previstos no presente regime jurídico e demais disposições legais aplicáveis, bem como de toda a actividade de auditoria por eles desenvolvida», pertence à Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM). Cumpre ainda mencionar a Lei n.º 140/2015, de 7 de Setembro, que aprova o novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, em conformidade com a Lei n.º 2/2013, de 10 de Janeiro, que estabelece o Regime jurídico de criação, organização e funcionamento das associações públicas profissionais. O artigo 42.º (Auditoria às contas) da Lei n.º 140/2015 estabelece que «a actividade de auditoria às contas integra os exames e outros serviços relacionados com as contas de empresas ou de outras entidades efetuados de acordo com as normas de auditoria em vigor, compreendendo: a) A revisão legal das contas, exercida em cumprimento de disposição legal ou estatutária; b) A revisão voluntária de contas, exercida em cumprimento de vinculação contratual; c) Os serviços relacionados com os referidos nas alíneas anteriores, quando tenham uma finalidade ou um âmbito específicos ou limitados». De acordo com o artigo 113.º (Dever de participação ao Ministério Público quanto a indícios de crimes) do mesmo diploma, no âmbito dessa actividade, «tendo o revisor oficial de contas conhecimento de factos que possam vir a ser qualificados como crime, deve comunicá-los imediatamente ao Ministério Público competente, para efeitos de promoção da ação penal».

¹⁹ Nos termos do artigo 2.º, n.º 2, al. f), do Decreto-Lei n.º 96/2012, de 23 de Abril (Lei Orgânica da Inspeção Geral das Finanças), compete à Inspeção Geral das Finanças «realizar auditorias financeiras, de sistemas e de desempenho, inspeções, análises de natureza económico-financeira, exames fiscais e outras ações de controlo às entidades, públicas e privadas, abrangidas pela sua intervenção».

²⁰ O artigo 33.º, n.º 2, do Código de Insolvência e da Recuperação de Empresas, prevê que o administrador judicial provisório «tem o direito de acesso à sede e às instalações

Com excepção da Inspeção Geral das Finanças, que consiste num serviço central que, no âmbito do Ministério das Finanças, integra a administração directa do Estado, conforme prevê o artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 117/2011, de 15 de Setembro (Lei Orgânica do Ministério das Finanças), é de notar que todas estas entidades apresentam um princípio em comum, ou seja, à semelhança dos advogados²¹, todas devem respeitar o princípio da independência²² e devem agir com rigor, com isenção e com escrupuloso respeito pela legalidade.

empresariais do devedor e de proceder a quaisquer inspecções e a exames, designadamente dos elementos da sua contabilidade, e o devedor fica obrigado a fornecer-lhe todas as informações necessárias ao desempenho das suas funções (...)». No artigo 55.º, n.º 1, do mesmo diploma, encontram-se previstas tarefas que são atribuídas ao administrador de insolvência, em concreto: *«a) preparar o pagamento das dívidas do insolvente à custa das quantias em dinheiro existentes na massa insolvente, designadamente das que constituem produto da alienação, que lhe incumbe promover, dos bens que a integram; b) prover, no entanto, à conservação e frutificação dos direitos do insolvente e à continuação da exploração da empresa, se for o caso, evitando quanto possível o agravamento da sua situação económica»*.

²¹ Conforme estabelece o artigo 89.º da Lei n.º 145/2015, de 9 de Setembro (Estatuto da Ordem dos Advogados), o advogado, *«no exercício da profissão, mantém sempre em quaisquer circunstâncias a sua independência, devendo agir livre de qualquer pressão, especialmente a que resulte dos seus próprios interesses ou de influências exteriores, abstendo-se de negligenciar a deontologia profissional no intuito de agradar ao seu cliente, aos colegas, ao tribunal ou a terceiros»*.

²² O n.º 1, do artigo 104.º, da Lei n.º 68/2019, de 27 de Agosto (Estatuto do Ministério Público), estabelece o dever de isenção e objectividade, devendo os magistrados do Ministério Público *«atuar sempre com independência em relação a interesses de qualquer espécie e às suas convicções políticas, religiosas ou filosóficas, abstendo-se de obter vantagens indevidas, direta ou indiretamente, patrimoniais ou outras, para si ou para terceiro, das funções que exercem»*. Por sua vez, o Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro (Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras), estabelece no n.º 2, do seu artigo 92.º (As atribuições do Banco de Portugal enquanto Banco Central), que as *«atribuições do Banco de Portugal conferidas pelo presente Regime Geral não podem prejudicar a sua independência no exercício das funções de banco central e de membro do Sistema Europeu de Bancos Centrais»*. Também a Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto (Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas), esclarece nos n.ºs 1 e 2, do seu artigo 7.º (Independência), que o Tribunal de Contas é independente, sendo garantias de independência *«o autogoverno, a inamovibilidade e irresponsabilidade dos seus juizes e a exclusiva sujeição destes à lei»*. Já a Lei n.º 140/2015, de 7 de Setembro (Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas), estabelece no n.º 2 do artigo 61.º (Deveres em geral) que os revisores oficiais de contas e as sociedades de revisores oficiais de contas *«devem exercer a sua atividade profissional com independência,*

Por outro lado, a legislação portuguesa não prevê propriamente a figura da *expert witness*, isto é, de perito-testemunha, seja no âmbito de processos cíveis, nos termos e para efeitos dos artigos 467.º a 489.º do Código do Processo Civil, seja no seio de processos penais, nos termos e para os efeitos dos artigos 151.º a 163.º do Código do Processo Penal, embora as testemunhas possam também ser ouvidas e o seu depoimento opinativo aceite atendendo aos seus especiais conhecimentos científicos, técnicos ou artísticos, conforme dispõe, aliás, o artigo 130.º, n.º 2, al. b), também do Código do Processo Penal.

O artigo 601.º, n.º 1, do Código de Processo Civil, prevê ainda requisição ou designação de técnico «quando a matéria de facto suscite dificuldades de natureza técnica cuja solução dependa de conhecimentos especiais que o tribunal não possua», podendo «o juiz designar pessoa competente que assista à audiência final e aí preste os esclarecimentos necessários, bem como, em qualquer estado da causa, requisitar os pareceres técnicos indispensáveis ao apuramento da verdade dos factos».

Em regra, constituem fontes habituais de peritos (ou “técnicos habilitados”) em matérias contabilísticas e/ou económico-financeiras as seguintes classes profissionais²³:

- (i) Administradores Judiciais/de Insolvência;
- (ii) Docentes do Ensino Superior²⁴;

responsabilidade, competência e urbanidade, em conformidade com a lei e os regulamentos aplicáveis, as normas de auditoria em vigor e as regras sobre informação, publicidade e segredo profissional, respeitando, entre outros, os seus clientes, os colegas e a Ordem, adotando uma conduta que não ponha em causa a qualidade do trabalho desenvolvido nem o prestígio e o bom nome da profissão». Por fim, o n.º 2, do artigo 12.º (Deveres), da Lei n.º 22/2013, de 26 de Fevereiro (Estatuto do Administrador Judicial), estabelece que os administradores judiciais, «no exercício das suas funções, devem atuar com absoluta independência e isenção, estando-lhes vedada a prática de quaisquer atos que, para seu benefício ou de terceiros, possam pôr em crise, consoante os casos, a recuperação do devedor; ou, não sendo esta viável, a sua liquidação, devendo orientar sempre a sua conduta para a maximização da satisfação dos interesses dos credores em cada um dos processos que lhes sejam confiados».

²³ A este respeito, questiona-se até que ponto os profissionais que exercem as funções associadas à actividade de auditoria forense estão devidamente habilitados para esse efeito. É um desafio que também deve ser colocado às instituições, designadamente as Ordens, as autoridades reguladoras e as académicas.

²⁴ Os Docentes do Ensino Superior podem ser convidados a intervir como peritos e/ou testemunhas em processos judiciais, porém, desenvolvem cumulativamente actividade a nível da docência nas Universidades ou nos Institutos Politécnicos.

- (iii) Economistas, ou seja, membros da Ordem dos Economistas²⁵;
- (iv) Revisores Oficiais de Contas²⁶; e
- (v) Contabilistas Certificados.

Dos profissionais referidos, apenas os Administradores Judiciais/de Insolvência exercem exclusivamente a sua actividade em ambiente judicial. No que toca aos restantes profissionais, colaboram esporádica e pericialmente em processos judiciais, por designação e a título secundário relativamente à sua actividade principal (NUNO RICARDO MOREIRA, 2010, pp. 78-86).

III. Dos objectivos e fases associadas à auditoria forense

São apontados diversos objectivos associados ao exercício da actividade de auditoria forense²⁷, dos quais se destacam os seguintes:

- i) Identificação, prevenção, detecção e investigação da existência de fraudes e/ou abusos financeiros através de pesquisas e análises forenses²⁸;
- ii) Identificação e análise das actuais tendências de fraudes;
- iii) Contribuir para a detecção do agente do crime (e eventuais terceiros) com vista à promoção da responsabilização e transparência das actividades económicas;

²⁵ De acordo com os n.ºs 1 e 2 do artigo 5.º dos Estatutos da Ordem dos Economistas (Lei n.º 101/2015, de 20 de Agosto), a actividade e o exercício da profissão de Economista (inscrito na Ordem dos Economistas) materializa-se em análises, recomendações, consultorias, avaliações, projecções, estudos, relatórios, pareceres, peritagens, auditorias, planos, previsões, certificações e outros actos, decisórios ou não, relativos a assuntos específicos das áreas da ciência económica, dependendo da área de actuação e do colégio de especialidade. À semelhança dos Docentes de Ensino Superior, podem ser convidados a intervir como peritos e/ou testemunhas qualificada e, também, não exercem a sua actividade integralmente em ambiente judicial /forense.

²⁶ Também os Revisores Oficiais de Contas podem intervir como peritos e/ou testemunhas e, também, secundariamente à sua actividade profissional principal. Conforme referido *supra*, ao ROC não compete realizar a investigação policial, nem as suas funções, tão pouco, se resumem à detecção de fraudes, porém, não podem descurar a necessidade de as denunciar.

²⁷ Vide a este respeito KOSMAS NJANIKE,

²⁸ Implica uma profunda investigação e conseqüente apuramento das vantagens do crime, dos efeitos directos e indirectos, dos autores e das vítimas do crime e eventuais terceiros intervenientes ainda que instrumentais.

- iv)** Identificação, análise e avaliação de factores causais e de fragilidades de sistemas e de falhas nas estruturas de controlo interno que possibilitam ou potenciam a prática de condutas ilícitas e a sua não detecção, prevenção e repressão;
- v)** Participação no desenvolvimento de mecanismos que visem melhorar os sistemas e estruturas de controlo interno para efeitos de prevenção, detecção e investigação de condutas ilícitas e, também, de recolha de indícios ou de provas;
- vi)** Promoção da consciencialização relativa à necessidade de avaliação e gestão de risco de fraude, especialmente em instituições financeiras e bancárias, mas não só;
- vii)** Apresentação de resultados sob a forma de relatórios e exposições, com recomendações;
- viii)** Colaboração com autoridades policiais e judiciárias em processos judiciais através da prestação de apoio técnico especializado, designadamente actuando como testemunha pericial ou como perito, e com vista ao apuramento da verdade e justa composição de litígios.

Os objectivos podem variar consoante o caso em apreço.

Por outro lado, é em função dos objectivos definidos que são fixadas as fases e os procedimentos que a auditoria forense deve incluir.

Por sua vez, essa inclusão, depende, em geral, do caso em concreto, ou seja, essa fixação também deve ser casuística, sendo necessário adaptar as fases e os procedimentos a cada investigação em concreto (JORGE BADILLO AYALA, 2008, pp. 14-15; DIANA MARIA SOARES XAVIER, 2020, pp. 45-49).

Contudo, a literatura aponta algumas das diversas fases que a auditoria forense deve necessariamente incluir, tanto na «*perspetiva de ação liderada por um auditor forense*», como na perspectiva de uma acção «*desenvolvida por uma equipa multidisciplinar*» (DIANA MARIA SOARES XAVIER, 2020, pp. 45-49).

No que respeita à «*acção liderada por auditor forense*», destacam-se as fases seguintes:

- i)** Planeamento da auditoria forense²⁹;

²⁹ No âmbito do planeamento, «*o auditor deve começar por conhecer os contornos do caso que se encontra em investigação, de seguida desenvolver uma estratégia global para a sua execução e estabelecer uma abordagem apropriada sobre a natureza, tempo e extensão dos procedimentos de investigação que se devem aplicar*». Vide a este propósito DIANA MARIA SOARES XAVIER, «*Auditoria Forense em Portugal...*», op. cit., p. 45.

- ii) Definição e reconhecimento do problema³⁰;
- iii) Avaliação do risco³¹;
- iv) Projecto e desenvolvimento do programa³²;
- v) Recolha e avaliação das evidências³³;
- vi) Elaboração do relatório³⁴.

Relativamente à acção «*desenvolvida por uma equipa multidisciplinar*», relevam as fases seguintes (NATALIA ANDREA BARACALDO-LOZANO E LUIS EDUARDO DAZA-GIRALDO, 2015, pp. 741-744; DIANA MARIA SOARES XAVIER, 2020, pp. 45-49):

- i) Análise preliminar³⁵;

³⁰ Consiste numa «*análise profunda e objectiva, desconsiderando meras crenças subjectivas ou um julgamento arbitrário e não fundamentado*». Vide DIANA MARIA SOARES XAVIER, «Auditoria Forense em Portugal...», op. cit., p. 46.

³¹ Neste caso, o auditor considera a avaliação do risco como um processo contínuo de análise, podendo usar «*o esquema tradicional da auditoria financeira, onde se avalia o risco inerente, o risco de controlo e o risco de detecção, mas tem de incorporar nesta avaliação o risco de fraude*». Vide a este respeito GONÇALO JOSÉ SANTOS SILVA, «Auditoria Forense: Necessidades Actuais e Futuras», Dissertação de Mestrado, Instituto Politécnico de Tomar, 2013, p. 38 e DIANA MARIA SOARES XAVIER, «Auditoria Forense em Portugal...», op. cit., p. 46.

³² O programa de auditoria incorpora «*a identificação das áreas a analisar/situação, os métodos/técnicas e procedimentos de análise a usar, bem como as horas e recursos humanos necessários para executar o trabalho*», e é, por norma, definido logo na primeira auditoria, sendo adaptado no decorrer das operações e de trabalhos futuros e, por isso, flexível e adaptado à realidade. Vide DIANA MARIA SOARES XAVIER, «Auditoria Forense em Portugal...», op. cit., p. 46.

³³ São obtidas em resultado dos procedimentos de auditoria, sendo certo que a determinação do sucesso/ fracasso da investigação depende da qualidade das evidências recolhidas e da análise efectuada. Sobre este assunto, vide EVANGELINA FONTÁN TAPIA, *El impacto de la auditoría forense...*, op. cit, p. 6.

³⁴ A elaboração do relatório corresponde à fase da comunicação dos resultados, tratando-se de informação confidencial e restrita. O relatório fornece «*uma descrição objectiva dos factos que são enquadrados no âmbito do trabalho realizado (factos ou questões investigadas), os comentários do auditor forense, bem como conclusões e recomendações*». Vide NATALIA ANDREA BARACALDO-LOZANO E LUIS EDUARDO DAZA-GIRALDO, «Panorama de los currículos de programas de contaduría pública en Colombia frente a contenidos de auditoría forense y prevención de delitos financieros», in *Cuadernos de Contabilidad*, 16(42), 2015, p. 744, acessível: <http://www.scielo.org.co/pdf/cuco/v16nspe42/v16nspe42a07.pdf>.

³⁵ Nesta fase é feita uma selecção de tudo aquilo «*que poderá ser consultado, recolhido e analisado é decisiva*». A este respeito, vide DIANA MARIA SOARES XAVIER, «Auditoria Forense em Portugal...», op. cit., p. 47.

- ii) Recolha de evidências³⁶;
- iii) Análise da informação³⁷;
- iv) Preparação do relatório³⁸;
- v) Plano de correcção do sistema e estruturas de controlo³⁹;
- vi) Fecho do relatório (fim da investigação)⁴⁰.

Sempre que os procedimentos planeados tenham sido cumpridos, mas da informação recolhida não resultem quaisquer consequências pertinentes e não seja possível chegar a qualquer conclusão, deve o supervisor da equipa de auditoria

³⁶ A recolha de evidências é efectuada no âmbito de entrevistas realizadas por profissionais ou auditores forenses, com vista à «*obtenção de evidências digitais que requerem o conhecimento especializado em software*», e no âmbito de consulta pública, que é «*definida pela equipa com o intuito de verificar aspectos relevantes, como também a recolha e obtenção de provas*». Esta fase apresenta ainda o propósito de «*determinar activos financeiros relevantes, descobrir potenciais conflitos de interesse com a empresa ou colaboradores*». Sobre esta matéria, vide DIANA MARIA SOARES XAVIER, «Auditoria Forense em Portugal...», op. cit., pp. 47-48.

³⁷ Esta fase consiste na «*realização de revisões analíticas a documentos físicos e digitais e a revisão analítica do sistema contabilístico da empresa*». A análise da informação recolhida pode ser feita através de tecnologia forense, que permite «*detetar padrões, tendências e anomalias que confirmem fraudes ou crimes financeiros*». Este tipo de ferramentas auxiliares contribuem para a «*obtenção de informações e evidências que sustentam adequadamente uma investigação*». A este propósito vide EVANGELINA FONTÁN TAPIA, *El impacto de la auditoría forense...* op. cit., apud DIANA MARIA SOARES XAVIER, «Auditoria Forense em Portugal...», op. cit., p. 44.

³⁸ Os relatórios são elaborados periodicamente e culminam com um relatório final, sendo que os primeiros reflectem «*o progresso desde o planeamento às conclusões numa determinada fase e são fundamentais para ajustar procedimentos e reorientá-los de forma a chegar ao resultado*», e o segundo corresponde «*à fase da comunicação dos resultados onde se mencionam os factos analisados, e os procedimentos utilizados para confirmar (ou não) a existência de fraude económico-financeira*». Vide DIANA MARIA SOARES XAVIER, «Auditoria Forense em Portugal...», op. cit., p. 48.

³⁹ O plano de correcção inclui-se no relatório final e é proposto com base nas vulnerabilidades detectadas durante o desenvolvimento da auditoria forense, com vista a implementar ou fortalecer o sistema de controlo interno da empresa nas áreas onde foram detectadas essas vulnerabilidades. Vide DIANA MARIA SOARES XAVIER, «Auditoria Forense em Portugal...», op. cit., p. 49.

⁴⁰ A investigação termina quando o objectivo da auditoria forense é cumprido e os resultados confirmam ou não as hipóteses, ou seja, com a detecção ou não detecção de fraude. Em suma, é sempre, antes, delimitado o escopo da auditoria forense, combinado o método de investigação, definida a selecção ou os critérios da amostra e do período de análise, elaborados os trabalhos próprios da investigação, descritos os factos comprovados e elencadas as conclusões a que se seguem as qualificações jurídicas e recomendações que ao caso caibam.

forense avaliar se a investigação deve ou não prosseguir (NATALIA ANDREA BARACALDO-LOZANO E LUIS EDUARDO DAZA-GIRALDO, 2015, pp. 741-744).

E, caso a equipa de auditoria não tenha meios próprios para aprofundar o tema da investigação, há que ponderar e aconselhar se se deve recorrer às autoridades regulatórias, policiais, judiciárias ou judiciais.

IV. Do auditor forense

1. *Das suas principais características e competências*

Nos EUA, identificam-se determinadas características e capacidades consideradas relevantes para o exercício da actividade dos auditores forenses, concretamente:

- (i) a capacidade de análise factual dedutiva e indutiva;
- (ii) a reflexão ponderada e o pensamento crítico;
- (iii) a resolução de problemas não estruturados;
- (iv) o aprofundamento e a flexibilidade investigatória;
- (v) a proficiência analítica e argumentativa;
- (vi) a aptidão para a comunicação oral;
- (vii) a capacidade de comunicação escrita;
- (viii) o conhecimento jurídico específico; e
- (ix) a objectividade e a clareza (Diana Maria Soares Xavier, 2020, pp. 39-43).

No que respeita às áreas de conhecimento, conforme *supra* referido a propósito da definição de auditoria forense, devem os auditores forenses, entre outras, possuir formação inicial, complementar e contínua, bem como conhecimentos concreto, experiência bastante e capacidades técnicas em contabilidade, auditoria, direito e técnicas de investigação.

Como tal, o auditor forense deve ser um profissional «*altamente treinado, especialista em contabilidade, auditoria, controlo interno, tributação, finanças, informática, técnicas de investigação, direito processual penal e tributário, entre outras áreas*».⁴¹

⁴¹ Além disso, deve ser «*intuitivo e céptico, capaz de identificar qualquer sinal de fraude*». Conjuntamente, deve ser «*objectivo, independente, justo, honesto, inteligente, perspicaz e prudente*». A mentalidade de um auditor forense requer «*criatividade, curiosidade, perseverança, senso comum, senso nos negócios e confidencialidade*», pelo que, o perfil ideal de um auditor forense deve incluir «*a seriedade, a agilidade mental, a paciência, a perspicácia, a frieza, o calculismo, a desconfiança, a objectividade, a tolerância, a capacidade de adaptação a qualquer ambiente e a capacidade de trabalho sob pressão*». Sobre esta matéria em concreto, vide ALAN ERROL ROZAS FLORES,

2. *Da categoria profissional: nos Estados Unidos da América, no Reino Unido e na Europa*

Nesta matéria, como em muitas outras, verifica-se que os Estados Unidos da América (EUA) são pioneiros.

Além de apresentarem uma categoria própria de profissionais especialistas em análise de fraudes independente dos auditores financeiros, denominada de *Certified Fraud Examiners* (CFE) e certificados pela *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE), ainda apresentam outra classe de profissionais, denominados de *Certified Forensic Accountants* (CFA) e certificados pela *American College of Forensic Examiners Institute* (ACFEI)⁴².

Para além destas duas categorias, ainda apresentam outra classe de profissionais equivalente ao ROC em Portugal, sendo que, neste caso, são denominados de *Certified Public Accountants* (CPA) e regulados pelo *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA). A AICPA é considerada o principal organismo de auditores financeiros nos EUA e regula a actividade das organizações associadas a auditorias nos EUA, com excepção das entidades de interesse público, cujas normas são emitidas pelo *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB), organismo onde os CPA têm de estar igualmente inscritos (NUNO RICARDO MOREIRA, 2010, pp. 59-63).

Depois, existe uma certificação em auditoria forense, que é atribuída pelo AICPA e é designada de *Certified in Financial Forensics* (CFF), exigindo como qualificação profissional mínima que o candidato seja CPA (DIANA MARIA SOARES XAVIER, 2020, pp. 39-40). Refira-se ainda que os *Certified Forensic Accountants* (CFA), os *Certified Public Accountants* (CPA) com *Certified in Financial Forensics* (CFF) e os *Certified Fraud Examiners* (CFE) são categorias diferentes, porém, intrinsecamente ligadas.

Enquanto a actividade de auditoria forense, exercida pelos *Certified Forensic Accountants* (CPA) e pelos *Certified in Financial Forensics* (CFF), é «desenvolvida por auditores na base da antecipação de litígios, onde poderá estar incluída ou

«Auditoria Forense – Forensic Audit», in *Revista de la Facultad de Ciencias Contables*, Vol. 16 N° 32, UNMSM, 2009, pp. 75-78, acessível em: https://www.academia.edu/11047371/AUDITORIA_FORENSE_FORENSIC_AUDIT; e MARTA SOFIA RIBEIRO FERNANDES, *Relação entre a Auditoria Forense e a Ética nas Organizações*, Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, 2016, p. 13, acessível em: <https://recipp.ipp.pt/handle/10400.22/9640>.

⁴² Sobre esta matéria, vide GONÇALO JOSÉ SANTOS SILVA, «Auditoria Forense: Necessidades Atuais e Futuras», op. cit., pp. 25-28; e NUNO RICARDO MOREIRA, *Forensic accounting em Portugal...* op. cit., p. 19-20.

não a investigação da fraude, da corrupção ou prestação de outro tipo de serviços», os Certified Fraud Examiners (CFE) «direcionam as suas ações para a investigação da fraude e as funções podem ser exercidas ou não por auditores» (GONÇALO JOSÉ SANTOS SILVA, 2013, pp. 25-28).

Posto isto, verifica-se que nos EUA não privilegiam auditorias forenses realizadas por equipas multidisciplinares, pois oferecem a devida formação e certificação individualizada em auditoria forense (CHARLES DAVIS, RAMONA FARRELL E SUZANNE OGILBY, 2009, pp. 2-4).

Pelo contrário, no Reino Unido, à semelhança do caso português, a auditoria forense é encarada como uma actividade multidisciplinar e, para já, sem perspectiva de se tornar numa categoria profissional autonomamente reconhecida (SARAH HEGAZY, ALAN SANGSTER E AMR KOTB, 2017, pp. 43-56).

Ao nível da União Europeia a categoria profissional de auditor forense ainda não é igualmente reconhecida. Contudo, cumpre fazer referência ao organismo antifraude da UE, criado em 1999, concretamente o Organismo Europeu de Luta Antifraude (OLAF)⁴³, cujas competências consistem exactamente na investigação de casos de fraude e/ou de corrupção, bem como de outras irregularidades financeiras susceptíveis de lesarem os superiores interesses da UE.⁴⁴

Conclusão

Com este escrito pretendeu-se, acima de tudo, contribuir para a introdução e a compreensão de uma matéria cujo enquadramento doutrinário e legal devia, pelo menos, ser iniciado, claro, concreto e detalhado, até pela responsabilidade e pelo elevado escrutínio, controlo e fiscalização que este tipo de actividade exige ou, melhor, deveria exigir, designadamente na necessária *anatomia do crime* mais complexo.

Estas são as notas introdutórias e os desafios que partilhamos em artigo da *Anatomia do Crime, Revista de Ciências Jurídico-Criminais*, um excelente projecto

⁴³ Vide a este respeito a informação constante da página de internet da EUR-Lex relativa ao OLAF, acessível em: <https://eur-lex.europa.eu/summary/PT/134008>

⁴⁴ Vide ainda a este respeito o Regulamento (UE, Euratom) n.º 883/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 11 de Setembro de 2013, relativo aos inquéritos efetuados pelo Organismo Europeu de Luta Antifraude (OLAF) e que revoga o Regulamento (CE) n.º 1073/1999 do Parlamento Europeu e do Conselho e o Regulamento (Euratom) n.º 1074/1999 do Conselho, acessível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32013R0883>.

e veículo de análise de temas do Direito Penal, aberto às múltiplas influências do pensamento, e na qual entendemos que seria adequado tentar desvendar os meandros desta nova *metodologia de anatomia do crime*.

Perante a multiplicidade de casos de erro e/ou de fraude e, principalmente, da importância e do impacto desta actividade nos mais diversos e múltiplos sectores da economia, urge a necessidade de reconhecimento institucional, material e formal, substantivo e oficial, da auditoria forense como uma nova actividade e metodologia de abordagem da realidade empresarial de relevante interesse público e com uma particular responsabilidade social na verdade, na deontologia, na racionalidade, na transparência, na regularidade e na legalidade das actuações empresariais.

Como tal, esse reconhecimento específico da actividade pode implicar a criação de manual de boas práticas ou de um regulamento próprio e de uma certificação profissional, por exemplo, através do reconhecimento de especialidade para Advogados, concedida pela Ordem dos Advogados, com prévia preparação teórico-jurídica, designadamente nas Academias e em ensino de disciplinas multidisciplinares e formação prática avançada com a participação de outras entidades, associações públicas ou autoridades reguladoras, designadamente outras Ordens, mas não só.

Considera-se, assim, primordial a realização de mais estudos sobre auditoria forense em Portugal e a sua integração como área de estudo no ensino superior português, através de disciplinas de currículo académico, acções de formação profissional inicial, complementar e contínua, com vista a proporcionar uma formação específica e aprofundada aos auditores forenses, adequada aos desafios, moderna nas metodologias e avançada nos propósitos, e, com isso, dotá-los de competências-base necessárias ao bom, ético, eficaz, eficiente e cabal desempenho da profissão, bem como à sua certificação profissional.

Índice bibliográfico

- ALAN ERROL ROZAS FLORES, 2009, «Auditoria Forense – Forensic Audit», in *Revista de la Facultad de Ciencias Contables*, Vol. 16 n° 32, UNMSM
- CHARLES DAVIS, RAMONA FARRELL E SUZANNE OGILBY, 2009, «Characteristics and Skills of the Forensic Accountant», American Institute of Certified Public Accountants – AICPA, FSV Section
- DIANA MARIA SOARES XAVIER, 2020, «Auditoria Forense em Portugal: Pertinência da criação de uma Formação Avançada no Ensino Superior em Portugal», Dissertação de Mestrado, Escola de Economia e Gestão, Universidade do Minho

- EVANGELINA FONTÁN TAPIA, 2010, *El impacto de la auditoría forense como técnica en la detección, prevención y control del fraude*, IDEAF – Instituto de Auditores Forenses
- GEORGE A. MANNING, 2005, *Financial Investigation and Forensic Acouting*, CRC Press, 2.ª edition
- GONÇALO JOSÉ SANTOS SILVA, 2013, «Auditoria Forense: Necessidades Atuais e Futuras», Dissertação de Mestrado, Instituto Politécnico de Tomar
- JORGE BADILLO AYALA, 2008, «Auditoría Forense: “Más que una especialidad profesional una misión: prevenir y detectar el fraude financiero”», *Auditoría Forense – Una misión*
- KOSMAS NJANIKE, LICÍNIA DA CONCEIÇÃO MENDES GONÇALVES E CRISTINA MARIA GABRIEL GONÇALVES GÓIS, 2016, «Contabilidade Forense: Uma perspetiva fiscal na fraude por faturas falsas em Portugal», Ordem dos Contabilistas Certificados
- MARTA SOFIA RIBEIRO FERNANDES, 2016, Relação entre a Auditoria Forense e a Ética nas Organizações, Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto
- NATALIA ANDREA BARACALDO-LOZANO E LUIS EDUARDO DAZA-GIRALDO, 2015, «Panorama de los currículos de programas de contaduría pública en Colombia frente a contenidos de auditoría forense y prevención de delitos financieros», in *Cuadernos de Contabilidad*, 16 (42)
- NUNO RICARDO DE OLIVEIRA MOREIRA, 2009, «A Forensic Accounting em Portugal: Evidências Empíricas», Dissertação de Mestrado, Escola de Economia e Gestão, Universidade do Minho
- NUNO RICARDO MOREIRA, 2010, *Forensic accounting em Portugal: evidências empíricas*, OBEGEF – Observatório de Economia e Gestão de Fraude, Edições Húmus
- PEDRO DANIEL RAMALHO ELBLING, 2015, «Fraude e suas implicações em Auditoria», Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Instituto Politécnico de Lisboa
- SARAH HEGAZY, ALAN SANGSTER E AMR KOTB, 2017, «Mapping forensic accounting in the UK», in *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 28
- WILLIAM DENNIS HUBER E JAMES D. DIGABRIELE, 2014, «Research in forensic accounting – what matters?», *Journal of Theoretical Accounting Research*, 10 (1)

Índice normativo

- Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto (Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas)
- Lei n.º 49/2004, de 24 de Agosto (Lei dos Actos Próprios dos Advogados e Solicitadores)

- Lei n.º 2/2013, de 10 de Janeiro, (Regime Jurídico de Criação, Organização e Funcionamento das Associações Públicas Profissionais)
- Lei n.º 22/2013, de 26 de Fevereiro (Estatuto do Administrador Judicial)
- Lei n.º 41/2013, de 26 de Junho (Código de Processo Civil)
- Lei n.º 101/2015 de 20 de Agosto (Estatuto da Ordem dos Economistas)
- Lei n.º 148/2015, de 9 de Setembro (Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria)
- Lei n.º 145/2015, de 9 de Setembro (Estatuto da Ordem dos Advogados)
- Lei n.º 140/2015, de 7 de Setembro, (Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas)
- Lei n.º 68/2019, de 27 de Agosto (Estatuto do Ministério Público)
- Decreto-Lei n.º 78/87, de 17 de Fevereiro (Código de Processo Penal)
- Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro (Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras)
- Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Março (Código de Insolvência e da Recuperação de Empresas)
- Decreto-Lei n.º 117/2011, de 15 de Setembro (Lei Órgânica do Ministério das Finanças)
- Decreto-Lei n.º 96/2012, de 23 de Abril (Lei Órgânica da Inspeção Geral das Finanças)
- Decreto-Lei n.º 137/2019, de 13 de Setembro (Nova Estrutura Organizacional da Polícia Judiciária)
- Regulamento (UE, Euratom) n.º 883/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 11 de Setembro de 2013, relativo aos inquéritos efectuados pelo Organismo Europeu de Luta Antifraude (OLAF) e que revoga o Regulamento (CE) n.º 1073/1999 do Parlamento Europeu e do Conselho e o Regulamento (Euratom) n.º 1074/1999 do Conselho
- Regulamento (UE) n.º 537/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de Abril de 2014, relativo aos requisitos específicos para a revisão legal de contas das entidades de interesse público e que revoga a Decisão 2005/909/CE da Comissão
- Directiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de Maio de 2006, relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas, que altera as Directivas 78/660/CEE e 83/349/CEE do Conselho e que revoga a Directiva 84/253/CEE do Conselho
- Directiva 2014/56/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de Abril de 2014, que altera a Directiva 2006/43/CE relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas