

**INSTITUTO POLITÉCNICO DE COIMBRA**



**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DE COIMBRA**

**MESTRADO EM AUDITORIA EMPRESARIAL E PÚBLICA**

**METODOLOGIA DE TRABALHO PARA UMA AUDITORIA  
TRIBUTÁRIA NO SECTOR DAS PESCAS**

**Realizado por: Susana Tavares**

**Orientado por: Carlos Barros**

**INSTITUTO POLITÉCNICO DE COIMBRA**



**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DE COIMBRA**

**MESTRADO EM AUDITORIA EMPRESARIAL E PÚBLICA**

**METODOLOGIA DE TRABALHO PARA UMA AUDITORIA  
TRIBUTÁRIA NO SECTOR DAS PESCAS**

**PROJECTO ORGANIZACIONAL**

**Realizado por: Susana Tavares**

**Orientado por: Carlos Barros**

Coimbra

Outubro de 2013

Valeu a pena? Tudo vale a pena  
se a alma não é pequena.  
Quem quer passar além do Bojador  
tem que passar além da dor.  
Deus ao mar o perigo e o abismo deu,  
mas nele é que espelhou o céu.  
(Fernando Pessoa, in Mensagem)

## AGRADECIMENTOS

Foi muito duro, chegou mesmo a doer, mas valeu a pena. Sonhei e desejei muito chegar aqui, consegui. Mas como em tudo na vida, não se consegue alcançar os nossos objetivos sem a ajuda e o apoio dos que nos rodeiam. Por isso não posso deixar de agradecer àqueles que direta e indiretamente contribuíram para que eu alcançasse a minha meta.

Ao meu marido Luiz que, com a sua paciência e boa disposição, tornou esta minha caminhada mais fácil.

Aos meus filhos, principais lesados, que sempre compreenderam os meus momentos de estudo em detrimento do tempo que mereciam ter com a mãe.

Ao meu orientador, Dr. Carlos Barros, pelas excelentes sugestões que, sem dúvida, enriqueceram este trabalho.

Ao Diretor de Finanças de Coimbra, Dr. Jaime Devesa, pela sua aprovação e apoio demonstrado pelo trabalho que lhe propus.

À Dr.<sup>a</sup> Orlanda Sousa, coordenadora da equipa onde trabalho, pela ajuda e colaboração que sempre me deu.

Aos meus colegas do mestrado, que sempre proporcionaram ótimos momentos de companheirismo e entreajuda, mantendo assim elevada a minha motivação.

Aos meus amigos e familiares em geral que com as suas palavras de motivação e com os seus elogios fizeram com que eu sentisse sempre vontade de continuar.

## RESUMO

O conhecimento do sector de atividade onde se insere a entidade é de extrema importância para a eficiência e eficácia de uma auditoria. Conhecer o negócio é fundamental no planeamento e execução do trabalho de auditoria, bem como na identificação de riscos, na deteção da fraude, de erros e no combate à evasão fiscal.

O papel da inspeção tributária é fundamental no cumprimento fiscal por parte dos contribuintes. Para tal, é necessário que a Administração Tributária obtenha um profundo conhecimento dos sectores de atividade, para que assim, consiga identificar as áreas e os contribuintes de maior risco de incumprimento fiscal. Para o efeito, a auditoria tributária deve reconhecer as áreas de maior risco e aplicar os procedimentos de auditoria mais adequados a cada caso.

A metodologia utilizada para a elaboração do presente trabalho teve por base a pesquisa e compilação de toda a legislação ligada ao sector das pescas, a recolha de informação junto das entidades envolvidas, bem como entrevistas com os seus responsáveis. Foram também consultados e analisados relatórios de inspeções realizadas por diversos inspetores tributários e pela própria mestrandia, que se encontra inserida na equipa de inspeção responsável pelo sector das pescas, aproveitando assim a experiência adquirida ao longo dos anos.

Os objetivos principais deste trabalho são salientar a importância do conhecimento do negócio na auditoria; identificar as especificidades existentes no sector das pescas; identificar normas contabilísticas e fiscais próprias deste sector; indicar procedimentos de auditoria adequados.

Do trabalho realizado pode-se concluir que as pescas possuem diversas especificidades e é um sector com um elevado risco de incumprimento fiscal. É fundamental conhecer este sector para que o inspetor/auditor possa de seguida identificar os riscos de auditoria e as áreas de maior importância. Existem diversas entidades externas, que ao abrigo do princípio de colaboração, podem fornecer informações muito úteis ao inspetor.

Quanto às normas contabilísticas, é necessário ter presente os conceitos de ativos biológicos, seu reconhecimento e mensuração, e que a aplicação do normativo contabilístico varia de acordo com a opção pelo SNC, NCRF-PE ou NC-ME.

Fiscalmente há a destacar que é na primeira venda (em leilão) que o pescado é introduzido no mercado, momento que se efetua a primeira liquidação de IVA (efetuado pela lota).

**Palavras-chave:** Conhecimento do negócio, sector das pescas, auditoria, auditoria tributária, auditor/inspetor.

## ABSTRACT

The knowledge of the business sector which includes the entity is of utmost importance to the efficiency and effectiveness of an audit. Knowing the business is very important to the planning and execution of the audit work, to identify the risks, the detection of fraud, errors and combating tax evasion.

The role of tax inspection is essential in tax compliance by taxpayers. The Tax Administration must obtain a deep understanding of the sectors of activity, to identify the areas and taxpayers greater risk of default tax. The tax audit should recognize areas of greatest risk and apply audit procedures best suited to each case.

The methodology used for the elaboration of this work was based on research and compilation of all legislation related to fisheries, gathering information from the entities involved, as well as interviews with those responsible. Were also consulted and analyzed reports of inspections conducted by various tax inspectors and by the own master's degree author, that works for many years into the inspection team responsible for the fisheries sector.

The main objectives of this work are to highlight the importance of business knowledge in the audit; Identify the specific situation in the fisheries sector; Identify accounting and tax rules to this sector; Indicate appropriate auditing procedures.

From the work, we can be concluded that fisheries have different features and it is a sector with a high risk of defaulting tax. It is essential to understand this industry in order to allow the inspector/auditor to identify audit risks, and the areas of greatest importance. There are various external entities, which under the principle of cooperation, can provide very useful information to the inspector.

As accounting standards, it is necessary to present the concepts of biological assets, their recognition and measurement. The application of accounting standards varies according to the choice of the SNC, NCRF-PE or NC-ME.

The introduction of fish in the market occurs when happens the first sale (auction), occurring also at that time the first VAT settlement (made by auction).

**Keywords:** Knowledge of business, fisheries, audit, tax audit, auditor/inspector.

## Índice Geral

Lista de Figuras e Quadros.....	vi
Lista de Siglas.....	viii
Introdução .....	1
1. O Conhecimento do negócio .....	4
1.1 O conhecimento do negócio nas normas de auditoria .....	4
1.2 O conhecimento do negócio na inspeção tributária .....	9
1.3 Conclusões.....	14
2. Caracterização do sector das pescas ao nível geográfico .....	15
2.1 Caracterização do sector a nível Mundial .....	15
2.2 Caracterização do sector a nível Nacional.....	20
2.3 Caracterização do sector no distrito de Coimbra.....	24
3. Descrição e análise da Pesca Marítima .....	27
3.1 Regime legal da primeira venda de pescado fresco.....	27
3.2 Diário de pesca .....	33
3.3 Rol de matrícula.....	33
3.4 Arte xávega – Dispensa de venda em lota.....	34
3.5 Organizações de Produtores (OP) .....	35
3.6 Organização comum do mercado no sector dos produtos da pesca e da aquicultura.....	37
3.7 Retirada .....	38
3.8 Reporte .....	40
3.9 Métodos de pesca e tipo de embarcações permitidos em Portugal .....	41
3.9.1 Pesca por rede de emalhar.....	44
3.9.2 Pesca à linha .....	45
3.9.3 Pesca por armadilha .....	46
3.9.4 Pesca da apanha .....	46
3.9.5 Pesca do cerco .....	47
3.9.6 Pesca do arrasto .....	49
3.9.7 Pesca por arte envolvente-arrastante (arte xávega).....	50
3.10 Lista / questionário de procedimentos de auditoria.....	53
4. Aquicultura .....	57

4.1	Definição de aquicultura .....	57
4.2	Piscicultura.....	58
4.2.1	Mortalidade .....	61
4.2.2	Outras perdas .....	64
4.2.3	Consumo de rações .....	65
4.2.4	Consumo de embalagens .....	66
4.2.5	Outros procedimentos de auditoria .....	66
4.2.6	Lista / questionário de procedimentos de auditoria.....	68
5.	Comércio de pescado .....	72
5.1	Comércio por grosso.....	72
5.2	Lista / questionário de procedimentos de auditoria.....	74
6.	Informações externas.....	77
6.1	Informações a obter junto de entidades relacionadas com o sector das pescas	77
6.2	Quadro resumo – Informações externas.....	79
7.	Aspetos contabilísticos .....	82
7.1	Norma Contabilística e de Relato Financeiro 17 – Agricultura .....	82
7.2	Norma Contabilística e de Relato Financeiro 18 – Inventários.....	88
7.3	Lista/questionário de procedimentos de auditoria – Ativos biológicos e Inventários.....	94
8.	Aspetos fiscais.....	98
8.1	Entrega do IVA na primeira venda de pescado .....	98
8.2	Tratamento fiscal dos ativos biológicos e inventários .....	99
8.3	Outras considerações fiscais .....	100
	Conclusões.....	103
	Referências Bibliográficas.....	105

## LISTA DE FIGURAS E QUADROS

### Figuras

Figura 1 - Produção pesqueira em peso vivo .....	18
Figura 2 - Crescimento geral dos preços do pescado .....	19
Figura 3 - Consumo de pescado <i>per capita</i> .....	19
Figura 4 - Capturas nominais de pescado fresco ou refrigerado, em portos nacionais (2010-2012) .....	21
Figura 5 - Capturas nominais de pescado fresco ou refrigerado %, por arte de pesca (2012).....	21
Figura 6 - Produção de aquicultura (2010-2011).....	22
Figura 7 - Estabelecimentos de aquicultura em Portugal (2011) .....	22
Figura 8 - Comércio internacional de produtos da pesca ou relacionados com esta atividade, em valor (2010-2012) .....	23
Figura 9 - Organigrama do sector das pescas.....	27
Figura 10 - Pesca do cerco .....	47
Figura 11 - Pesca do arrasto .....	49
Figura 12 - Esquema de uma rede de arte xávega.....	50
Figura 13 - Arte xávega.....	51
Figura 14 - Apreensão de carapau imaturo pela UCC-GNR.....	52
Figura 15 - Local destinado ao leilão      Figura 16 - Leilão do pescado.....	73

### Quadros

Quadro 1 - Produção e utilização da pesca e da aquicultura no mundo .....	15
Quadro 2 - Os dez principais produtores aquícolas por regiões e a nível mundial em 2010 .....	17
Quadro 3 - Pescadores e aquicultores por região e no mundo .....	18
Quadro 4 - Contribuintes e matéria coletável – IRS e IRC da pesca.....	24
Quadro 5 - Numero de contribuintes ativos e volume de negócios por atividades no Distrito de Coimbra .....	25
Quadro 6 - Tipo de contribuintes por atividade.....	25
Quadro 7 - Volume de negócios em 2011 por tipo de sujeito passivo e por atividades	26
Quadro 8 - Taxas da primeira venda em vigor .....	32
Quadro 9- Tabela de calibragem (exemplo da sardinha) .....	33
Quadro 10 - Valor pago às Organizações de Produtores, pelos mecanismos de intervenção, segundo as espécies .....	41
Quadro 11 - Lista de procedimentos de auditoria (pesca marítima) .....	56
Quadro 12 - Lista de procedimentos de auditoria (piscicultura) .....	71
Quadro 13 - Lista de procedimentos de auditoria (comércio por grosso) .....	76

Quadro 14 - Informações a obter junto de entidades externas.....	81
Quadro 15 - Reconhecimento em inventário de um produto agrícola.....	89
Quadro 16- Lista de procedimentos de auditoria (Ativos biológicos / Inventários) .....	97

## LISTA DE SIGLAS

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimentos das pessoas Coletivas

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

DGAV – Direção-Geral de Alimentação e Veterinária

DGRM – Direção-Geral de Recursos Naturais, Segurança e Serviços Marítimos

DL – Decreto-Lei

DR – Decreto Regulamentar

DRA – Diretriz de revisão e auditoria

FAO – Food and Agriculture Organization of the United Nations

GT – Arqueação bruta

IFAC – International Federation of Accountants

INE – Instituto Nacional de Estatística

IRC – Imposto sobre o Rendimentos das pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimentos das pessoas Singulares

ISA – Normas internacional de auditoria (*Internacional Standard Audit*)

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

NC-ME – Norma Contabilística para Microentidades

NCRF – Norma Contabilística e de Relato Financeiro

NCRF-PE – Relato Financeiro para Pequenas Entidades

OP – Organização de Produtores

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

RCPIT – Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

TAB – Tonelagem de arqueação bruta

UCC-GNR – Unidade de Controlo Costeiro da Guarda Nacional Republicana

## INTRODUÇÃO

O conhecimento do negócio é um elemento importante no planeamento do trabalho de auditoria, bem como na identificação dos riscos de distorção material, deteção da fraude, de erros e evasão fiscal. O conhecimento do sector de atividade onde se insere a entidade a auditar é de extrema importância para a eficiência e eficácia do trabalho de auditoria. O normativo internacional e nacional de auditoria corrobora com a importância deste conhecimento, demonstrando que é fundamental no planeamento de uma auditoria a compreensão da entidade e do seu ambiente.

Segundo Costa (2010,202) o conhecimento do negócio da entidade alvo de auditoria “é utilizado pelo auditor para determinar os riscos inerente e de controlo e a natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria”.

Entender a entidade e o seu ambiente, por parte do auditor, passa também por conhecer toda a legislação e normativos específicos do sector em que ela se insere. Deste modo, o auditor consegue identificar e reconhecer atos e registos que possam indiciar incumprimento e consequentemente distorção material das demonstrações financeiras.

O papel da inspeção tributária é fundamental na condução ao cumprimento fiscal por parte dos contribuintes, para tal, é necessário, por parte da Administração Tributária, um profundo conhecimento dos sectores de atividade, para que assim, possam ser identificadas as áreas e os contribuintes de maior risco de incumprimento fiscal.

O Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária (RCPIT), no artigo 44.º n.º 1 determina que “o procedimento de inspeção é previamente preparado, programado e planeado tendo em vista os objetivos a serem alcançados”. O início do procedimento inspectivo (art.º 44.º a art.º 47.º do RCIPT) pressupõe uma preparação, nomeadamente, a recolha de toda a informação disponível sobre o contribuinte, obter informação externa recorrendo a outras entidades, recorrer a indicadores financeiros e económicos sobre o contribuinte a inspecionar, bem como conhecer a sua atividade e o sector onde se insere.

A auditoria tributária tem como objetivos a confirmação dos valores declarados, aferir do cumprimento das normas fiscais e contabilísticas, e verificar se o resultado fiscal corresponde à realidade do contribuinte. Este tipo de auditoria obriga que sejam reconhecidas as áreas de maior risco de incumprimento fiscal e a aplicação dos procedimentos de auditoria mais adequados a cada caso. Sem o devido conhecimento do contribuinte, do seu ambiente e do sector em que se insere, a identificação do risco de incumprimento é um trabalho quase impossível.

Auditar uma entidade que opera no sector das pescas torna-se uma tarefa complexa para qualquer auditor, desde logo pelas especificidades que este sector de atividade apresenta. Por esta razão, e devido à importância de conhecer o negócio no

planeamento de uma auditoria, foi elaborado este trabalho com o objetivo de ser uma ferramenta útil ao inspetor/auditor na preparação da auditoria no sector das pescas.

Assim os objetivos principais deste trabalho são:

- a) Salientar a importância do conhecimento do negócio no planeamento e execução de uma auditoria. Dando a conhecer as normas internacionais de auditoria, as diretrizes de revisão/auditoria que destacam este tema. Bem como referir o que é abordado sobre este assunto por diversos autores;
- b) Identificar todas as especificidades existentes no sector das pescas, tais como, normas e legislação existentes, tipos de atividades, organizações envolvidas;
- c) Indicar procedimentos de auditoria a realizar de acordo com a atividade a ser auditada;
- d) Identificar normas contabilísticas e fiscais específicas deste sector.

Atendendo aos objetivos propostos, este trabalho é composto por oito capítulos.

No primeiro capítulo é explicada a importância do conhecimento do negócio na preparação e execução de uma auditoria. Nele são abordadas as normas internacionais e nacionais de auditoria, assim como é referida a opinião de alguns autores sobre este tema.

No capítulo segundo é feita uma breve caracterização geográfica do sector das pescas, a nível mundial, nacional e do distrito de Coimbra.

A pesca marítima é abordada no capítulo três, nele são referidas todas as normas e legislação aplicáveis aos tipos e métodos de pesca. Neste capítulo são também mencionados procedimentos de auditoria a adotar numa auditoria a esta atividade.

A aquicultura é tratada no capítulo quarto. Depois de uma breve definição de aquicultura e os tipos de atividade que a compõem, procede-se à descrição detalhada de atividade da piscicultura uma vez que é a atividade aquícola com mais expressão no distrito de Coimbra, por esta razão é o tema mais aprofundado neste capítulo.

O comércio de pescado é abordado no capítulo cinco, onde é dado a conhecer a atividade de comércio por grosso, uma vez que é o tipo de comércio que apresenta mais especificidades no sector das pescas.

O capítulo seis indica as entidades externas que podem fornecer informação importante no conhecimento do negócio. Estas entidades são organismos, reguladores e fiscalizadores, que devido à sua atividade e atuação no sector, possuem dados relevantes para o trabalho do inspetor/auditor.

Por fim, no sétimo e oitavo capítulo, são tratados, respectivamente, os principais aspetos contabilísticos e fiscais relativos ao sector das pescas.

De acordo com o regulamento dos cursos do 2.º ciclo (Mestrados) do ISCAC, Despacho n.º 7994/2011 de 02-06-2011, o presente trabalho é um projeto original nos termos e condições previstas nos artigos 1.º e 9.º. É uma abordagem inovadora com relevância para organizações e ordens profissionais, conforme artigo 16.º do regulamento de mestrados. Tem como objetivo a criação e melhoria dos procedimentos organizacionais tratando-se portanto dum projeto organizacional, de acordo com a alínea c) do artigo 17.º do regulamento dos mestrados.

A organização visada sobre a qual incidirá o projeto é a Direção de Fianças de Coimbra, mais propriamente os serviços de Inspeção Tributária, nos quais a mestranda exerce funções de inspetora tributária.

Os serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Coimbra encontram-se organizados por equipas de trabalho, cada uma especializada em sectores de atividade específicos. A experiência adquirida em inspeções anteriores e o profundo conhecimento das atividades e sectores, por parte dos inspetores, é o objetivo principal dos responsáveis por este órgão regional da Administração Tributária e Aduaneira.

A metodologia utilizada para a elaboração do presente trabalho teve por base a pesquisa e compilação de toda a legislação ligada ao sector. Recolha de informação junto das entidades reguladoras, de associações de profissionais e empresas que atuam no sector, bem como entrevistas com os seus responsáveis.

Foram também consultados e analisados relatórios de inspeções realizadas no sector das pescas, quer por inspetores quer pela própria mestranda, que desde 2002 se encontra inserida na equipa de inspeção responsável pelo sector das pescas. Assim, a experiência adquirida ao longo dos anos naquela equipa de trabalho, bem como a realização de ações conjuntas com outras entidades ligadas ao sector, permitiram à mestranda a elaboração deste trabalho.

## **1. O CONHECIMENTO DO NEGÓCIO**

O objetivo deste trabalho é dar a conhecer o sector das pescas, conhecimento fundamental e necessário no planeamento de uma auditoria às atividades deste sector. Neste capítulo é tratada toda a temática do conhecimento do negócio no planeamento e execução de uma auditoria, fazendo referência às normas internacionais de auditoria, diretrizes de revisão/auditoria e a diversos autores que abordam este tema.

### **1.1 O conhecimento do negócio nas normas de auditoria**

O conhecimento do negócio da entidade que vai ser auditada “permite ao auditor identificar e compreender os acontecimentos, as transações e as práticas que, no seu julgamento, podem ter efeito significativo nas demonstrações financeiras, ou na auditoria” (Costa, 2010, 202). Com este conhecimento o auditor consegue determinar o risco inerente e de controlo, a tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria (Costa, 2010).

O conhecimento do sector de atividade, onde se insere a entidade a auditar, é de extrema importância para a eficiência e eficácia do trabalho de auditoria. As normas internacionais de auditoria (ISA) da International Federation of Accountants (IFAC), bem como as diretrizes de revisão e auditoria (DRA) da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), demonstram que a compreensão da entidade e do seu ambiente é fundamental no planeamento de uma auditoria.

O §3 da DRA 300 (OROC, 1999) define planeamento como sendo o “desenvolvimento de uma estratégia geral e de uma metodologia detalhada quanto às esperadas natureza, tempestividade e extensão da revisão/auditoria, de modo que os respetivos trabalhos sejam executados de uma maneira eficiente e tempestiva”. A mesma norma, e ainda no §3, refere também que “independentemente da dimensão da entidade cujas contas vai examinar, o revisor/auditor deve planear o seu trabalho de forma a que a revisão/auditoria seja levada a efeito de uma maneira eficaz”.

O planeamento de uma auditoria é imprescindível antes do início dos trabalhos, tal como é referido no §2 da ISA 300 (clarificada) (IFAC, 2009) e no § 5 da DRA 300 (OROC, 1999), ajuda o auditor a prestar mais atenção às áreas importantes, identificar e desenvolver potenciais problemas numa base tempestiva, e assegura que o trabalho seja executado de uma forma expedita. Assim com um plano de auditoria devidamente elaborado, o auditor consegue executar o seu trabalho de uma forma eficaz, sendo este o seu objetivo principal (§4, ISA 300 (clarificada), IFAC, 2009).

O planeamento de uma auditoria exige do auditor um elevado nível de conhecimento do negócio, da entidade e do sector económico onde está inserida, bem como um

conhecimento de fatores económicos, legislação e normativos aplicáveis à entidade auditada. Este conhecimento tem como objetivo permitir ao auditor compreender todos os registos evidenciados nas demonstrações financeiras e aferir da sua veracidade e exactidão. Permite também ao auditor identificar situações, práticas e acontecimentos que podem ser materialmente relevantes nas demonstrações financeiras apresentadas pelo órgão de gestão, tal como é referido no §7 da DRA 300 (OROC, 1999).

É muito difícil determinar um plano padrão de auditoria, uma vez que todas as organizações são diferentes, mesmo que pertencentes ao mesmo sector de atividade, contudo é sempre possível estabelecer requisitos mínimos aquando da elaboração de um plano de auditoria, tais como conhecer a entidade e o sector de atividade a que pertence (Morais e Martins, 2007).

O auditor, aquando do início de uma auditoria, deve saber o suficiente sobre o negócio da entidade auditada de modo a que fique habilitado “a identificar e compreender os acontecimentos, as transacções e as práticas que, em seu julgamento, possam ter um efeito materialmente relevante sobre as demonstrações financeiras” (§4, DRA 310, OROC, 1999). O auditor também usa o seu conhecimento sobre o negócio da entidade para estimar o risco inerente e o risco de controlo no momento em que determina a “natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos de revisão/auditoria, bem como ao concluir sobre a consistência e credibilidade das demonstrações financeiras consideradas como um todo ao completar a revisão/auditoria” (§5, DRA 310, OROC, 1999). Na identificação de riscos específicos provenientes da natureza do negócio ou do grau de regulação é, mais uma vez, importante o conhecimento do negócio e do sector em que a entidade se insere.

Segundo Costa (2010, 203) o conhecimento e a compreensão do negócio da empresa permitem que os auditores determinem riscos e identifiquem problemas, planeiam e realizem a auditoria de forma eficaz e eficiente.

A realização de um trabalho de auditoria sem ter em conta as especificidades do negócio “facilmente cai no erro da não deteção de erros significativos (ou mesmo fraudes, ainda que esse não seja o objetivo do auditor)” (Ferreira, 2010, 28).

Tal como é referido no § 6 da DRA 310 (OROC, 1999), o nível de conhecimento do auditor deve passar pelo conhecimento geral da economia e do sector em que entidade atua. Para o efeito, o auditor deve conhecer todos os normativos que afetem significativamente as operações da entidade, tais como regras, regulamentos específicos do sector, normas contabilísticas e fiscais.

O estipulado em legislação e normativos específicos do sector, em que a entidade se integra, “têm um efeito direto nas demonstrações financeiras dado que determinam as quantias e divulgações relatadas por uma entidade” (§2, ISA 250 (clarificada), IFAC,

2009). O incumprimento<sup>1</sup> de leis e regulamentos, por parte do auditado, pode originar uma distorção material das demonstrações financeiras. “O auditor é responsável por obter segurança razoável de que as demonstrações financeiras estão isentas de distorção material, quer por causa de fraude ou erro” (§5, ISA 250 (clarificada), IFAC, 2009). O conhecimento do negócio, do sector e da entidade passa também por saber toda a legislação e normativos específicos. Assim o auditor fica mais habilitado a identificar e reconhecer atos e registos que possam indiciar incumprimento e, conseqüentemente, distorção material das demonstrações financeiras. Durante a execução dos trabalhos de auditoria, o auditor deve estar sempre atento a factos e situações de incumprimento legal que não têm um efeito direto nas demonstrações financeiras, pois pode indiciar incumprimento de outras normas com efeito direto nas demonstrações financeiras. Por exemplo, no sector das pescas, a apreensão de mercadoria por se tratar de peixe imaturo (dimensões inferiores à permitidas por lei) pode indiciar omissão dos ganhos nas vendas, facto que é fiscalmente relevante. Neste sentido, o §15 da ISA 250 (clarificada) (IFAC, 2009) refere que “durante a auditoria, o auditor deve estar alerta para a possibilidade de que outros procedimentos de auditoria aplicados possam chamar a atenção do auditor para casos de incumprimento ou de suspeita de incumprimento de leis e regulamentos”.

O incumprimento de normativos, nomeadamente os fiscais, pode originar penalidades que devem ser assumidas pela entidade. Neste ponto, qualquer auditor, mas mais especificamente o inspetor tributário, deve estar atento e para o efeito deve conhecer a legislação específica para cada tipo de atividade e sector económico.

De acordo com o §A7 da ISA 250 (clarificada) (IFAC, 2009), para obter o conhecimento geral das leis e regulamentos relacionados com um determinado sector e directamente com a entidade a auditar, o auditor pode, por exemplo, indagar a gerência, usar a experiencia por si obtida em auditorias anteriores.

Tal como já foi referido, o conhecimento do negócio deve ser obtido na fase de planeamento, isto é, no início dos trabalhos de auditoria. Contudo este conhecimento deve ser aperfeiçoado e aprofundado à medida que a auditoria progride, pois é importante que esse conhecimento seja contínuo ao longo da auditoria, assim é necessário estar alerta para o surgimento de riscos não identificados anteriormente. “A obtenção do conhecimento necessário do negócio é um processo contínuo e acumulativo de recolha e apreciação de informação e de relacionamento, em todas as fases da revisão/auditoria, do conhecimento daí resultante com a prova de revisão/auditoria e as informações obtidas” (§11, DRA 310, OROC, 1999).

---

<sup>1</sup> “Incumprimento: Atos de omissão ou de comissão da entidade, quer intencionais ou não, que são contrários às leis e regulamentos prevaletentes. Tais atos incluem transacções celebradas por, ou em nome da entidade, ou a seu favor, pelos encarregados da governação, gerência ou empregados” (§11, ISA 250 (clarificada), IFAC, 2009).

De acordo com o §13 da DRA 310 (OROC, 1999), o conhecimento do sector e da entidade pode ser obtido através de diversas fontes:

- Experiencias anteriores, quer com a entidade auditada quer com o sector;
- Debate com os membros do órgão de gestão e pessoal;
- Leitura de relatórios anteriores e debate com os auditores responsáveis pela sua elaboração;
- Debate com pessoas conhecedoras do sector e externas à entidade;
- Consulta de publicações relacionadas com o sector;
- Debate com organismos públicos ligados ao sector
- Legislação e regulamentos que afectem significativamente a entidade.
- Visitas às instalações e fábricas da entidade.
- Documentos produzidos pela entidade, como por exemplo, actas de reuniões, literatura promocional, relatórios financeiros;
- Literatura profissional, proporcionando guia para sectores específicos.

O conhecimento do negócio pode ajudar o auditor a prepara-se intelectualmente para compreender o raciocínio do negócio e com isso estar mais preparado para detetar a fraude. Sobre este assunto, o § 82 da ISA 240 (IFAC, 2009) refere o seguinte:

O auditor obtém um conhecimento do raciocínio de negócio para as transacções significativas que estejam fora do curso normal de negócio da entidade, ou que de outra maneira aparentem serem não usuais dado o conhecimento pelo auditor da entidade e do seu ambiente e outras informações obtidas durante a auditoria. A finalidade de obter este conhecimento é a de considerar se o raciocínio (ou a falta dele) sugere que a transacção possa ter sido celebrada para empreender relato financeiro fraudulento ou para esconder apropriação indevida de activos.

O conhecimento do negócio, não só é importante no planeamento de uma auditoria, e na ajuda ao auditor em conduzir uma auditoria de uma forma eficaz e eficiente. É também fundamental noutras questões, tais como a determinação do justo valor dos ativos e passivos. Neste sentido, o §18 da ISA 545 (IFAC, 2004) refere o seguinte:

O conhecimento do negócio e sector, juntamente com os resultados de outros procedimentos de auditoria, são usados para avaliar se a contabilização de activos ou passivos que exijam mensurações ao justo valor é apropriada, e se as divulgações acerca de mensurações ao justo valor de incertezas significativas com elas relacionadas são apropriadas segundo a estrutura conceptual de relato financeiro da entidade aplicável.

Relativamente à continuidade de uma entidade, determina a ISA 570 (IFAC, 2004), que o auditor deve obter prova sobre a capacidade da entidade prosseguir em continuidade. Tais provas podem incluir orçamentos, previsões e fluxos de caixa. Contudo, numa auditoria a pequenas entidades tais provas dificilmente são

encontradas, nestes casos, o conhecimento do negócio é uma das ferramentas utilizadas para obter aquela confirmação.

No processo de identificação e avaliação dos riscos, o primeiro passo é o de recolher o máximo de informações possíveis sobre a entidade e o seu ambiente. Essas informações podem ser obtidas através de fontes internas e externas. As informações externas podem ser recolhidas através das entidades governamentais e respetivas páginas na internet, associações ligadas ao sector de atividade, normas e regulamentos relacionados.

Segundo Arens (2007), existem três razões importantes para obter uma boa compreensão do ambiente interno e externo da entidade. Primeiro, existem riscos específicos de cada sector de atividade, o seu conhecimento facilita o auditor na identificação dos riscos do negócio. Segundo, existem riscos inerentes que são comuns a todas as entidades do mesmo sector. A compreensão destes riscos ajuda o auditor na identificação dos riscos inerentes. Terceiro, vários sectores possuem requisitos e normas contabilísticas específicos que o auditor deve saber para analisar as demonstrações financeiras.

Uma visita às instalações da entidade a auditar é útil para que o auditor possa melhor compreender o funcionamento do negócio, através da observação direta, e também para conhecer o pessoal chave. Este conhecimento obtido através da observação física das instalações, também facilita na obtenção de respostas colocadas pela auditoria Arens (2007).

O diálogo com o órgão de gestão ou com os encarregados pela governação ajuda o auditor no planeamento, a obter informação relevante para a auditoria e a conhecer melhor a entidade. O §4 da ISA 260 (IFAC, 2009), norma que se foca nas comunicações do auditor com os encarregados da governação, refere que:

Uma comunicação eficaz nos dois sentidos é importante ao ajudar o auditor a obter dos encarregados da governação informação relevante para a auditoria. Por exemplo, os encarregados da governação podem ajudar o auditor a compreender a entidade e o seu ambiente, a identificar fontes apropriadas de prova de auditoria, e a proporcionar informação acerca de transações ou acontecimentos específicos.

Assim, a comunicação só é possível se o auditor conhecer o negócio e o sector de atividade onde a entidade se insere.

## 1.2 O conhecimento do negócio na inspeção tributária

O papel da inspeção tributária é fundamental na condução ao cumprimento fiscal por parte dos contribuintes, contudo nem todos os sujeitos passivos podem ser objeto da mesma abordagem, “havendo que seleccionar para a inspeção (inspeção dirigida) os que evidenciem riscos maiores de incumprimento fiscal, concentrando nessas áreas os principais recursos disponíveis” (Alves e Martins, 2008, 115). Para tal, é necessário, por parte da Administração Tributária, mais especificamente por parte da inspeção tributária, um profundo conhecimento dos sectores de atividade para que assim possam ser identificadas as áreas e os contribuintes de maior risco de incumprimento fiscal.

À inspeção tributária compete, entre outras funções, a observação das realidades tributárias, o que por vezes se trona numa tarefa complexa, pois tal análise exige da inspeção tributária estudos e pesquisa criteriosos. “Nesta vertente, a inspeção tributária tem de estar atenta à economia, particularmente à sua internacionalização, à sua evolução e às relações que se estabelecem entre os diversos agentes económicos” (Alves e Martins, 2008, 115).

A comprovação dos valores apresentados nas declarações fiscais e a investigação dos factos tributários eventualmente omitidos, são outras das funções da inspeção tributária. Tal como referem Alves e Martins (2008), estas tarefas tornam-se cada vez mais exigentes, uma vez que a atividade económica desenvolve-se e tonava-se mais complexa, o que determina dificuldades acrescidas ao nível dos factos tributários.

A comprovação e a verificação “tratam-se dos procedimentos mais frequentemente utilizados pelos serviços de inspeção visando descortinar do cumprimento tributário, da deteção de irregularidades tributárias e da eventual necessidade de apurar correctamente a situação tributária do contribuinte inspecionado” (Alves e Martins, 2008, 126). Perante estas realidades, a inspeção tributária não pode descorar o planeamento das acções de inspeção e aprofundar o seu conhecimento do negócio dos contribuintes.

Neste sentido, o Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária, no artigo 44.º n.º 1 determina que “o procedimento de inspeção é previamente preparado, programado e planeado tendo em vista os objetivos a serem alcançados”. O início do procedimento inspectivo (art.º 44.º a art.º 47.º do RCIPT) pressupõe uma preparação, nomeadamente, a recolha de toda a informação disponível sobre o contribuinte, obter informação externa recorrendo a outras entidades, recorrer a indicadores financeiros e económicos sobre o contribuinte a inspecionar bem como conhecer a sua atividade e o sector onde se insere. Refira-se que a “necessidade de programar e planear é particularmente relevante se for associada à ideia de um procedimento de inspeção adequado e proporcional aos objetivos a atingir, conforme refere a Lei Geral Tributária” (Alves e Martins, 2008, 128).

Canedo et al. (2009, 11) referem que “o modelo operacional da inspeção tributária implementado com vista à prossecução dos objetivos definidos divide-se nas seguintes funções principais, com características operacionais distintas: análise declarativa; investigação da fraude; prospeção; auditoria”.

Relativamente ao objetivo da auditoria tributária, Canedo et al. (2009, 12) referem o seguinte:

A auditoria tributária tem como objetivo a análise de contabilidades organizadas, através da verificação dos elementos de suporte (livros, registos e documentos), com recurso a técnicas próprias, tendo em vista a validação dos atos declarativos e a sua correspondência às transações efectivamente praticadas e à situação económica e patrimonial dos contribuintes.

Deste modo, a auditoria tributária tem como objetivos: a confirmação dos valores declarados, que se presumem verdadeiros com base no princípio da verdade declarativa; aferição do cumprimento das normas fiscais e contabilísticas; e verificação se o resultado fiscal corresponde à realidade do contribuinte.

A auditoria tributária não é uma auditoria fiscal. Para Pinheiro (2010, 61), auditoria fiscal “visa avaliar a eficácia e a eficiência nos aspetos fiscais no tratamento das diversas operações e a observância da legislação em vigor sobre essa matéria”. Ora a auditoria tributária não avalia só a devida aplicação da lei fiscal, vai para além disso, pois os valores e operações declarados e evidenciados nas demonstrações financeiras também são analisados e validados.

Por outro lado a auditoria tributária também não é só uma auditoria contabilística e financeira. Esta auditoria tem como objeto as asserções subjacentes às demonstrações financeiras, e como objetivo a formulação da opinião de auditor independente (Costa, 2010). O §3 da ISA 200 (IFAC, 2009) também refere que o objetivo de uma auditoria financeira é “aumentar o grau de confiança dos utentes destinatários das demonstrações financeiras”.

Assim, os objetivos da auditoria financeira estão relacionados com as asserções dos órgãos de gestão, para as quais o auditor deve obter prova apropriada e suficiente para as certificar. Contudo “todas as asserções têm implicações de natureza fiscal, tendo conseqüentemente a auditoria tributária também como objetivos a confirmação ou não dessas mesmas asserções” (Canedo et al., 2009, 21).

Relativamente à auditoria fiscal desenvolvida pela Administração Fiscal, Guimarães (1998) considera aquele tipo de auditoria como uma parte da auditoria financeira, uma vez que o inspetor também se deve basear na análise das demonstrações financeiras. O mesmo autor conclui que a auditoria financeira é de extrema importância para a auditoria fiscal da administração tributária, uma vez que esta “pretende certificar-se de que as demonstrações financeiras da empresa foram preparadas em estrita

observância dos princípios contabilísticos (...) e de que não enfermam de erros” (Guimarães, 1998, 12).

Assim, cabe ao inspetor/auditor confirmar as afirmações apresentadas nas declarações fiscais. Sobre os objetivos do inspetor/auditor, Canedo et al. (2009,22) referem o seguinte:

Numa perspetiva fiscal, pode-se dizer que, considerando o princípio de verdade declarativa, o objetivo do inspetor/auditor será confirmar este princípio ou afirmação fiscal, comprovando igualmente para cada uma das áreas e através de prova apropriada e suficiente, se as declarações refletem o cumprimento adequado das normas contabilísticas e fiscais e se apresentam o resultado fiscal e/ou o imposto liquidado ou entregue correspondente ao efectivamente devido.

Este tipo de auditoria obriga a que sejam reconhecidas as áreas de maior risco de incumprimento fiscal e a aplicação dos procedimentos de auditoria mais adequados a cada caso. Segundo Canedo et al. (2009, 15) “a auditoria tributária tem de ir para além da contabilidade, porque necessita de validar as transações contabilizadas numa perspetiva fiscal e não estritamente financeira, o que torna o processo mais complexo”.

Para Guimarães (1998) a auditoria fiscal, desenvolvida pela administração tributária, é mais limitada no seu âmbito, uma vez que se centra mais nos resultados apresentados pela entidade, e a situação financeira é complementar (a não ser que tenham implicações tributárias). Mas a análise efetuada pela auditoria fiscal/tributária, segundo o mesmo autor, é mais profunda na sua análise, pois não são suficientes as análises financeiro-contabilísticas, os acontecimentos económicos registados estão também sujeitos a uma análise jurídico-tributária.

Existe no entanto diferença entre a auditoria fiscal exercida por auditores internos ou externos e a exercida pela administração fiscal. Lourenço (2000) afirma que os objetivos da auditoria exercida por auditores (interno ou externos) são diferentes dos da auditoria tributária. Isto é, a “primeira tem como objetivo proporcionar às entidades auditadas os elementos indispensáveis à gestão fiscal e a segunda a verificação da regularidade fiscal” (Lourenço, 2000, 100). De facto, pode-se afirmar que a regularidade fiscal é o objetivo final de uma auditoria tributária, mas antes de atingir esse fim, existem muitos procedimentos, validações e exames que têm que ser feitos pelo inspetor tributário.

O processo de auditoria tributária tem três fases: planeamento, execução e relato. No desenrolar destas fases, a auditoria tributária deve basear-se em princípios geralmente aceites da auditoria contabilística e financeira “sendo fundamental, nomeadamente que (...) seja suficientemente compreendido o negócio, a organização e gestão da

empresa (...) e a sua situação fiscal por forma a determinar os procedimentos adequados...” (Canedo et al., 2009, 17).

Quanto ao trabalho de planeamento realizado pela Administração Tributária, Lourenço (2000) afirma que as auditorias tributárias “apoiam-se mais na competência profissional dos funcionários do que na elaboração de técnicas de auditoria desenvolvidas pelos serviços, uma vez que se lhe afigura não existirem ao nível destes qualquer trabalho de planeamento”. Ora, o planeamento de qualquer de auditoria não pode ser ignorado, pois tal facto comprometeria todo o trabalho, pois é neste fase inicial que são identificados os riscos e as áreas que exigem do auditor maior controlo. Na auditoria tributária o planeamento é uma fase importante e nunca descorada quer pela administração fiscal quer pelos próprios inspetores tributários.

Segundo Canedo et al. (2009), a fase do planeamento da auditoria tributária pode-se dividir em duas etapas: i) identificação e avaliação dos riscos de incumprimento fiscal; ii) redução dos riscos a níveis aceitavelmente baixos. Na avaliação dos riscos deve-se identificar e avaliar toda a informação relacionada com a entidade a auditar, de forma a ser possível determinar as probabilidades de incumprimento das normas fiscais. Nesta fase de avaliação de riscos é fundamental analisar a informação financeira e fiscal disponível; analisar o controlo interno; e conhecer todos os fatores relevantes da atividade e da natureza da empresa, identificando assim os riscos inerentes.

Quanto ao risco inerente na auditoria tributária, Bastos (2004) entende que se pode equiparar aquele risco ao risco de evasão fiscal<sup>2</sup>. De acordo com aquele autor, este risco prende-se essencialmente com questões tais como: características intrínsecas dos sectores de atividade económica; antecedentes fiscais do contribuinte (exemplo faltoso ou com processos de execução fiscal); relações com empresas subsidiárias (exemplo preços de transferência). Daqui se depreende que o conhecimento do negócio do auditado e do sector onde se insere é fundamental na identificação dos riscos inerentes, ou seja, na identificação dos riscos de evasão fiscal.

“A Compreensão suficiente do negócio do contribuinte, do sector de atividade em que se insere e do tipo de gestão que pratica são condições essenciais para a realização de uma auditoria em moldes adequados” (Canedo et al., 2009, 56). Com estes conhecimentos, o inspetor/auditor consegue identificar os riscos inerentes e riscos de controlo que podem ter influencia direta e indireta nas demonstrações financeiras, assim como no apuramento do resultado fiscal.

Entender o negócio do contribuinte e os fatores que podem influenciar a sua atividade implica ter em conta determinados aspectos, tais como:

---

<sup>2</sup> Para Lourenço (2000, 77) evasão fiscal “é um fenómeno que se traduz num conflito de interesses entre o contribuinte e a Administração Fiscal, uma vez que o contribuinte pretende minimizar a sua carga fiscal contrariando o próprio sistema e o Fisco”. Para o mesmo autor este fenómeno pode-se reflectir através da simulação, lacunas jurídico-fiscais, interpretação abusiva da lei e fraude à lei fiscal.

- a) “Avaliar da eventual propensão para a omissão de factos tributários ou falsificação de operações ou registos, nomeadamente por serem práticas comuns no sector de atividade que a empresa se insere ou pelo tipo de mercadorias ou bens comercializados” (Canedo et al., 2009, 56);
- b) Conhecer os factores que podem influenciar o desenvolvimento do negócio, como por exemplo, factores geográficos, concorrência, concentração dos locais de atividade, etc.;
- c) “Avaliar da susceptibilidade dos produtos ou mercadorias objeto da atividade para eventuais apropriações indevidas, perdas ou omissões à faturação” (Canedo et al., 2009, 57).

O risco de deteção, que consiste no risco de o auditor não detetar erros materialmente relevantes, depende dos riscos de distorção material (risco inerente e risco de controlo) e por isso é determinado em função destes. Tal como refere Bastos (2004, 9) o risco de deteção, na auditoria tributária, à semelhança da auditoria financeira, “é um risco controlável na medida em que a sua minimização depende da extensão e aprofundamento dos procedimentos de auditoria que sejam implementados”. Na definição daqueles procedimentos de auditoria o auditor/inspetor tem que considerar o tipo de atividade exercida pelo auditado, o sector onde está inserido e todos outros fatores económicos que direta ou indiretamente se relacionem com o contribuinte.

Na avaliação da atividade económica, o inspetor/auditor deve considerar aspectos como a natureza do negócio, normas do sector, mercados onde se insere, concorrência, indicadores económicos, margens praticadas no sector, resultados líquidos, rentabilidades, nível de entrega do IVA, etc, “de forma a que nesta fase do planeamento, se possa avaliar a credibilidade dos valores expressos nas demonstrações financeiras e consequentemente nas declarações fiscais” (Canedo et al., 2008, 57).

Na redução do risco de deteção e conhecimento do negócio do contribuinte, há ainda a destacar o recurso a técnicas de auditoria assistidas por computador e à auditoria informática. As análises a ficheiros de faturação e de contabilidade (SAFT-PT), gestão de *stocks*, ficheiros de clientes e fornecedores, fichas de produtos, sem aquelas ferramentas torna-se atualmente uma missão impossível. Por outro lado, a auditoria informática permite “certificar que os registos e cálculos contabilísticos efetuados a partir do sistema informático estão corretos (...) e tirar vantagem da informática utilizando toda a informação em formato digital, para a realização de testes de auditoria” (Aleixo, 1995, 11).

### **1.3 Conclusões**

O conhecimento do negócio, por parte do auditor, é importante em qualquer tipo de auditoria, mas na auditoria financeira e na auditoria tributária, que incidem sobre tantas áreas, é fundamental.

Como se observou ao longo deste capítulo, vários autores, assim como o normativo de auditoria, nacional e internacional, apresentam argumentos indiscutíveis quanto à extrema importância do conhecimento do negócio no planeamento e execução de uma auditoria. O seu desconhecimento pode levar à não deteção de erros, colocando em risco todo o trabalho de auditoria.

O diálogo com o órgão de gestão ou com representantes do contribuinte auxiliam o auditor no planeamento, na obtenção de informação relevante para a auditoria e a conhecer melhor a entidade. Para que aquela comunicação seja possível o auditor deve conhecer bem o negócio e o sector de atividade do auditado.

Por tudo isto, foi elaborado este trabalho para dar a conhecer o sector das pescas a todos os inspetores/auditores, para que possam executar de uma forma eficiente e eficaz uma auditoria tributária.

## 2. CARACTERIZAÇÃO DO SECTOR DAS PESCAS AO NÍVEL GEOGRÁFICO

A pesca e a aquicultura são uma fonte crucial de rendimentos e meio de subsistência para centenas de milhares de pessoas em todo o mundo (FAO, 2010).

Este sector, em Estados com tradição piscatória, como Portugal, é um sector de peso na economia, estando a ele associados muitos indivíduos e agentes económicos.

Neste capítulo é feita uma breve caracterização geográfica do sector das pescas, a nível mundial, nacional e do distrito de Coimbra. É também possível perceber a dimensão e o peso que este sector tem na economia mundial e nacional.

### 2.1 Caracterização do sector a nível Mundial

A Organização das Nações Unidas para a Alimentação e Agricultura (FAO – Food and Agriculture Organization of the United Nations), publicou em 2012 “El Estado Mundial da la Pesca y la Acuicultura – 2012”, revelando dados estatísticos relacionados com as pescas e aquicultura a nível mundial relativamente ao ano de 2011. Conjugando estes dados com os dados do anuário estatístico de 2010, também publicado pela FAO, passa-se de seguida a descrever os dados mais relevantes no sector das pescas e aquicultura a nível mundial.

	2006	2007	2008	2009	2010	2011
<i>(millones de toneladas)</i>						
<b>PRODUCCIÓN</b>						
<b>Pesca de captura</b>						
Continental	9,8	10,0	10,2	10,4	11,2	11,5
Marítima	80,2	80,4	79,5	79,2	77,4	78,9
<b>Pesca de captura total</b>	<b>90,0</b>	<b>90,3</b>	<b>89,7</b>	<b>89,6</b>	<b>88,6</b>	<b>90,4</b>
<b>Aquaculture</b>						
Continental	31,3	33,4	36,0	38,1	41,7	44,3
Marítima	16,0	16,6	16,9	17,6	18,1	19,3
<b>Acuicultura total</b>	<b>47,3</b>	<b>49,9</b>	<b>52,9</b>	<b>55,7</b>	<b>59,9</b>	<b>63,6</b>
<b>Producción pesquera mundial total</b>	<b>137,3</b>	<b>140,2</b>	<b>142,6</b>	<b>145,3</b>	<b>148,5</b>	<b>154,0</b>
<b>UTILIZACIÓN</b>						
Consumo humano	114,3	117,3	119,7	123,6	128,3	130,8
Usos no alimentarios	23,0	23,0	22,9	21,8	20,2	23,2
Población ( <i>miles de millones</i> )	6,6	6,7	6,7	6,8	6,9	7,0
Suministro de peces comestibles per cápita ( <i>kg</i> )	17,4	17,6	17,8	18,1	18,6	18,8

*Notas: No se contabilizan las plantas acuáticas. Las cantidades totales pueden no coincidir debido al redondeo. Las cifras para 2011 son cálculos provisionales.*

Quadro 1 - Produção e utilização da pesca e da aquicultura no mundo

Fonte: FAO (2012, 3)

O quadro anterior apresenta a evolução das quantidades capturadas e produzidas na aquicultura desde 2006 a 2011. Nele verifica-se um aumento das quantidades totais na produção pesqueira mundial, apesar de ser na aquicultura que se verifica um aumento mais acentuado. Observa-se também que o consumo mundial *per capita* tem vindo a aumentar, situando-se nos 18,8 kg em 2011.

De salientar que a média europeia do consumo de peixe *per capita*, em 2009, foi de 22kg e em Portugal foi de 61,5kg, consumos superiores à média europeia (FAO *yearbook*, 2012).

Atualmente, em cativeiro, em água doce, salobra e marinha, criam-se mais de 600 espécies, e em 2010 a FAO registou 181 países e territórios com produção aquícola (FAO, 2012).

Dos principais países produtores aquícolas destaca-se a China, com 61,35% a nível mundial, e em sétimo lugar surge a Noruega (1,68%), único país europeu que se encontra no grupo dos 10 principais produtores aquícolas (quadro 2).

## Caracterização do sector das pescas ao nível geográfico

África			América			Ásia		
	Toneladas	Porcentaje		Toneladas	Porcentaje		Toneladas	Porcentaje
Egipto	919 585	71,38	Chile	701 062	27,21	China	36 734 215	68,92
Nigeria	200 535	15,57	Estados Unidos de América	495 499	19,23	India	4 648 851	8,72
Uganda	95 000	7,37	Brasil	479 399	18,61	Viet Nam	2 671 800	5,01
Kenya	12 154	0,94	Ecuador	271 919	10,55	Indonesia	2 304 828	4,32
Zambia	10 290	0,80	Canadá	160 924	6,25	Bangladesh	1 308 515	2,45
Ghana	10 200	0,79	México	126 240	4,90	Tailandia	1 286 122	2,41
Madagascar	6 886	0,53	Perú	89 021	3,46	Myanmar	850 697	1,60
Túnez	5 424	0,42	Colômbia	80 367	3,12	Filipinas	744 695	1,40
Malawi	3 163	0,25	Cuba	31 422	1,22	Japón	718 284	1,35
Sudáfrica	3 133	0,24	Honduras	27 509	1,07	República de Corea	475 561	0,89
Otros	21 950	1,70	Otros	113 067	4,39	Otros	1 557 588	2,92
<b>Total</b>	<b>1 288 320</b>	<b>100</b>	<b>Total</b>	<b>2 576 428</b>	<b>100</b>	<b>Total</b>	<b>53 301 157</b>	<b>100</b>

Europa			Oceania			Mundo		
	Toneladas	Porcentaje		Toneladas	Porcentaje		Toneladas	Porcentaje
Noruega	1 008 010	39,95	Nueva Zelândia	110 592	60,26	China	36 734 215	61,35
Espanha	252 351	10,00	Australia	69 581	37,92	India	4 648 851	7,76
Francia	224 400	8,89	Papua Nueva Guínea	1 588	0,87	Viet Nam	2 671 800	4,46
Reino Unido	201 091	7,97	Nueva Caledonia	1 220	0,66	Indonesia	2 304 828	3,85
Itália	153 486	6,08	Fiji	208	0,11	Bangladesh	1 308 515	2,19
Federación de Rusia	120 384	4,77	Guam	129	0,07	Tailandia	1 286 122	2,15
Grecia	113 486	4,50	Vanuatu	105	0,06	Noruega	1 008 010	1,68
Países Bajos	66 945	2,65	Polinesia Francesa	39	0,02	Egipto	919 585	1,54
Islas Feroe	47 575	1,89	Islas Marianas septentrionales	24	0,01	Myanmar	850 697	1,42
Irlanda	46 187	1,83	Palau	12	0,01	Filipinas	744 695	1,24
Otros	289 264	11,46	Otros	19	0,01	Otros	7 395 281	12,35
<b>Total</b>	<b>2 523 179</b>	<b>100</b>	<b>Total</b>	<b>183 516</b>	<b>100</b>	<b>Total</b>	<b>59 872 600</b>	<b>100</b>

Nota: No se contabilizan las plantas acuáticas ni los productos no alimentarios. Los datos de 2010 correspondientes a algunos países son provisionales y están sujetos a revisiones.

### Quadro 2 - Os dez principais produtores aquícolas por regiões e a nível mundial em 2010

Fonte: FAO (2012, 32)

Apesar do crescimento da aquicultura a nível mundial, é ainda a pesca marítima que possui o maior número de indivíduos a trabalhar. O quadro que se segue evidencia que, em 2010, existiam 54.838 milhões de pescadores, dos quais 16.570 mil são aquicultores.

## Caracterização do sector das pescas ao nível geográfico

	1990	1995	2000	2005	2010
	<i>(Miles)</i>				
África	1 917	2 184	3 899	3 844	3 955
Asia	26 765	31 328	36 752	42 937	47 857
Europa	645	529	752	678	634
América Latina y el Caribe	1 169	1 201	1 407	1 626	1 974
América del Norte	385	376	343	342	342
Oceania	67	69	74	74	76
<b>Mundo</b>	<b>30 948</b>	<b>35 687</b>	<b>43 227</b>	<b>49 502</b>	<b>54 838</b>
<i>De los cuales, acuicultores<sup>1</sup></i>					
África	2	61	84	124	150
Asia	3 772	7 050	10 036	12 228	16 078
Europa	32	57	84	83	85
América Latina y el Caribe	69	90	191	218	248
América del Norte	...	...	...	4	4
Oceania	2	4	5	5	6
<b>Mundo</b>	<b>3 877</b>	<b>7 261</b>	<b>10 400</b>	<b>12 661</b>	<b>16 570</b>

Note: ... = datos no disponibles.

<sup>1</sup> Los datos de 1990 y parte de 1995 se basaron en la información disponible para un número menor de países y, por tanto, podrían no ser totalmente comparables con los de años posteriores.

### Quadro 3 - Pescadores e aquicultores por região e no mundo

Fonte: FAO (2012, 46)

De acordo com as previsões da FAO, as perspetivas futuras para o sector das pescas são:

- Aumento da produção aquícola, prevendo que esta produção seja superior à captura (pesca marítima) para consumo humano em 2021;

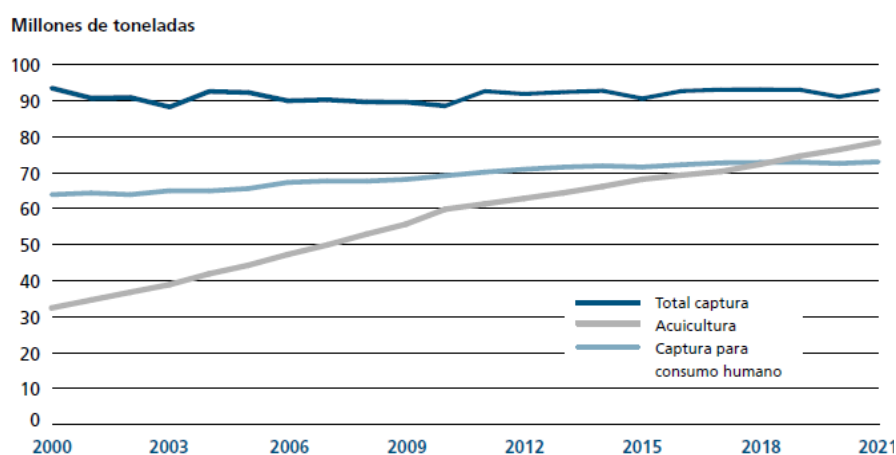


Figura 1 - Produção pesqueira em peso vivo

Fonte: FAO (2012, 208)

- Aumento dos preços do pescado. Espera-se na segunda década que a indústria da pesca apresente preços mais elevados, mas também com custos de

produção mais altos. Os principais factores são o aumento da procura, dos rendimentos e da população, bem como o aumento dos preços da carne e o enfraquecimento do dólar. O reduzido crescimento da pesca de captura e o aumento dos custos desta atividade, nomeadamente do petróleo bruto, também irão contribuir para o aumento dos preços do pescado.

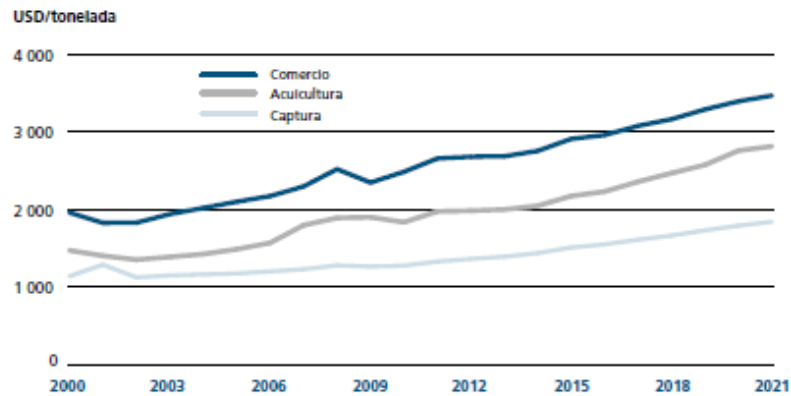


Figura 2 - Crescimento geral dos preços do pescado

Fonte: FAO (2012, 210)

- c) Aumento do consumo de pescado *per capita*. O consumo de peixe aumentará em todos os continentes, exceto em África, devido ao crescimento da população ser mais rápido do que a oferta. É na Oceânia que se verificará a maior taxa de crescimento do consumo *per capita*. Os pescados provenientes da aquicultura são os que mais vão contribuir para o aumento do consumo mundial dos produtos da pesca.

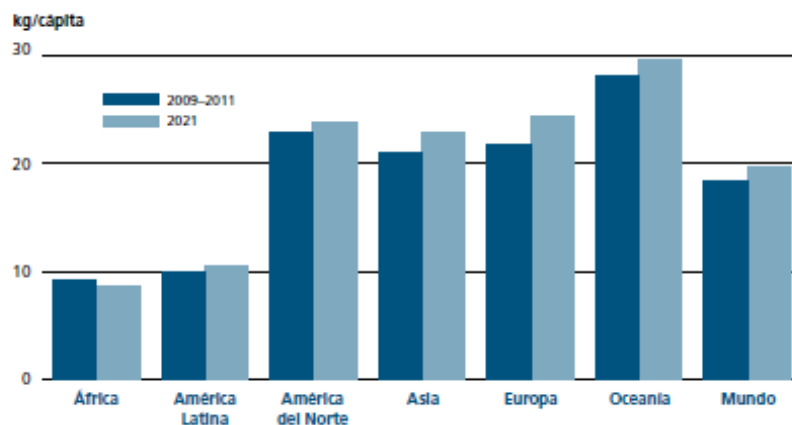


Figura 3 - Consumo de pescado *per capita*

Fonte: FAO (2012, 211)

Por se registar escassez de recursos e a destruição do ambiente marinho, tem vindo a aumentar a consciência e a sensibilização da humanidade para a evolução de uma pesca sustentável, o esforço para reduzir a utilização de gazes e o efeito de estufa.

Reduzir capturas de espécies não pretendidas e rejeitadas é já uma preocupação dos responsáveis pelo sector, segundo a FAO. Está a ser desenvolvido na Noruega, na arte do arrasto, um sistema de pesca que permite seleccionar apenas as espécies pretendidas, libertando as espécies não desejadas. Este sistema reduz os impactos ambientais negativos associados ao arrasto.

A pesca sustentável passará também pela criação de políticas para promover estratégias de pesca de baixo impacto e menor consumo de combustível.

### **2.2 Caracterização do sector a nível Nacional**

O Instituto Nacional de Estatística (INE) e a Direção-Geral de Recursos Naturais, Segurança e Serviços Marítimos (DGRM) divulgaram, em 2013, o anuário “Estatísticas da Pesca 2012”, tendo como objetivo a divulgação das estatísticas da pesca. Com base nesse trabalho, apresenta-se de seguida os dados estatísticos de 2012 de forma a caracterizar o sector das pescas em Portugal.

O número de pescadores inscritos nas capitánias marítimas, em 2012, era de 16.559 indivíduos, verificando-se um ligeiro aumento face a 2011 (16.402 pescadores), sendo a região Norte com mais inscritos. A pesca polivalente é o segmento que tem mais pescadores inscritos, cerca de 70% do total, seguindo-se o cerco, com aproximadamente 12%, e por fim o arrasto.

A frota de pesca portuguesa é de 8.276 embarcações (dados de 31 de Dezembro de 2012), com prevalência para as embarcações com comprimento de fora a fora inferior a 12 metros, representando 90% da frota nacional. As embarcações com comprimento de fora a fora superior a 12 metros são apenas de 6,3% do total, totalizando 521 embarcações. A região Centro é a que tem mais embarcações registadas.

Em 2012 estavam reconhecidas 15 organizações de produtores (OP) dos produtos da pesca, representando 33% do total das embarcações licenciadas. O segmento mais representativo destas OP é a pesca do cerco.

Relativamente ao preço médio anual por quilograma, registou-se um aumento de €0,14 em relação a 2011, tendo-se fixado em 2012, um preço médio de €1,81/kg. A subida de preço dos peixes marinhos, nomeadamente da sardinha e do atum, contribuíram para o aumento daquele preço médio.

Em 2012 foram capturadas, pela frota nacional, 197.512 toneladas de pescado, sendo 151.343ton de pescado fresco ou refrigerado, correspondendo a um valor total de €281,3 milhões de euros. Estes dados são inferiores aos de 2011 como se pode verificar da análise ao gráfico que se segue:

## Caracterização do sector das pescas ao nível geográfico

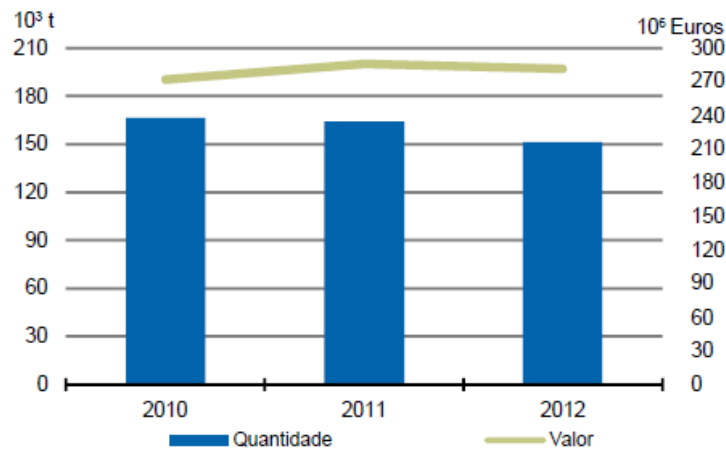


Figura 4 - Capturas nominais de pescado fresco ou refrigerado, em portos nacionais (2010-2012)

Fonte: INE (2013, 45)

Esta redução de capturas deveu-se essencialmente à redução de capturas de atum e sardinha, esta devido às restrições de captura, por gestão dos recursos, impostas pelo Estado Português (36 mil toneladas em 2012).

Quanto à quantidade capturada por tipo de pesca, verifica-se que 46,5% das capturas foram feitas pela modalidade polivalente, seguindo-se a do cerco e por fim a do arrasto.

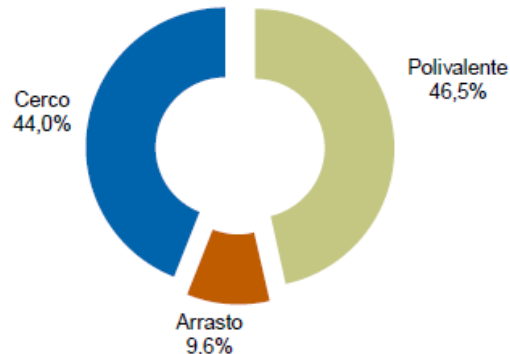


Figura 5 - Capturas nominais de pescado fresco ou refrigerado %, por arte de pesca (2012)

Fonte: INE (2013, 45)

Em 2012 a produção aquícola foi de 9.166 toneladas representando mais de 58 milhões de euros. Valores e quantidades superiores aos de 2011, como se pode verificar no gráfico que se segue:

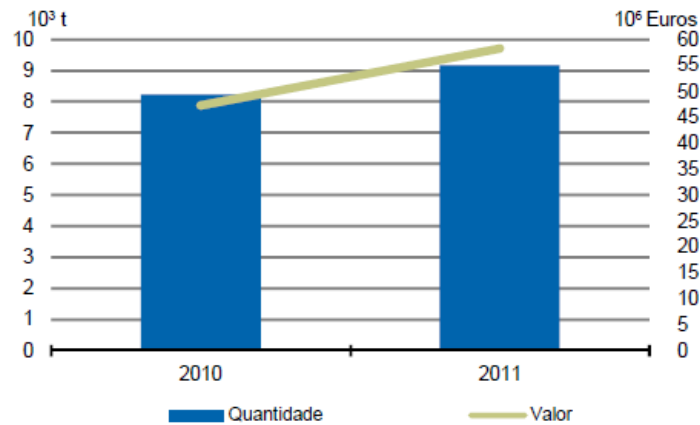


Figura 6 - Produção de aquicultura (2010-2011)

Fonte: INE (2013, 69)

As principais espécies produzidas na aquicultura em Portugal, em 2012, foram o pregado, dourada, amêijoas e nas águas doces a truta.

Os últimos dados (final de 2011) indicam o registo de 1570 estabelecimentos licenciados em aquicultura.

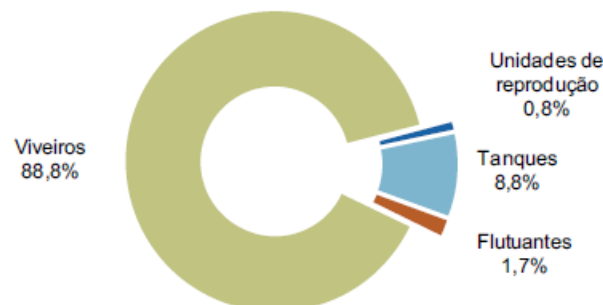


Figura 7 - Estabelecimentos de aquicultura em Portugal (2011)

Fonte: INE (2013, 69).

O gráfico anterior evidencia que a maior parte (88,8%) dos estabelecimentos de aquicultura são viveiros, seguindo-se 8,8% de tanques e apenas 1,7% de estruturas flutuantes (maioritariamente viradas para a produção de moluscos bivalves).

As importações de produtos de pesca ou relacionados com esta atividade foram de 1.484 milhões de euros em 2012, valor ligeiramente inferior a 2011, sendo o principal fornecedor Espanha e Suécia (no que respeita ao fornecimento de bacalhau salgado). Relativamente às exportações no ano de 2012, estas atingiram os 817,8 milhões de euros, valor bastante inferior às importações, fazendo com que o saldo da balança comercial seja deficitário.

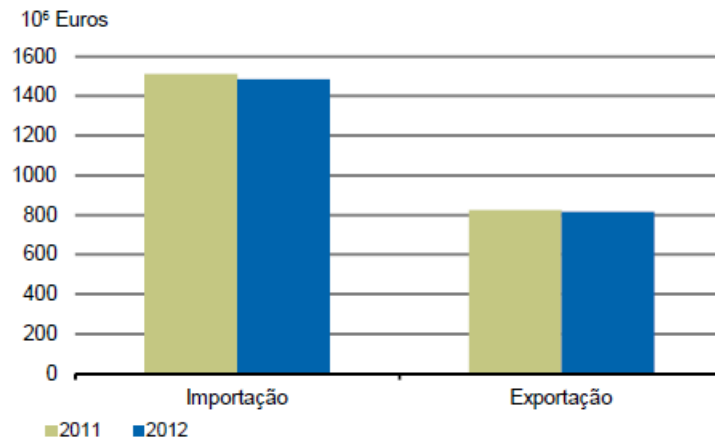


Figura 8 - Comércio internacional de produtos da pesca ou relacionados com esta atividade, em valor (2010-2012)

Fonte: INE (2013, 83).

Por último, relativamente ao número e tipo de contribuintes relacionadas com a atividade da pesca em Portugal, no quadro 4, verifica-se que a maior parte dos contribuintes registados exercem a atividade de pesca marítima (CAE 05011). Observava-se também que os contribuintes singulares (Imposto sobre o Rendimentos das pessoas Singulares - IRS) sem contabilidade organizada são em maior número. Sendo também estes contribuintes que declararam, em média, valores mais altos na matéria coletável de 2010 e 2011. Do quadro seguinte também se conclui que existem poucos contribuintes coletivos (Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas – IRC).

## Caracterização do sector das pescas ao nível geográfico

Declarações	Contribuintes		Matéria coletável	
	nº		1 000 Euros	
	2010	2011	2010	2011
<b>IRS Sem contabilidade organizada (u)</b>				
<b>1 - Com resultado positivo</b>				
Pesca ( 05010 )	12	6	124	50
Pesca marítima ( 05011 )	2 872	2 776	52 450	50 984
Pesca em águas interiores ( 05012 )	800	815	7 162	6 454
Apanha de algas ( 05013 )	29	17	837	792
<b>2 - Com resultado nulo</b>				
Pesca ( 05010 )	0	...	0	...
Pesca marítima ( 05011 )	533	600	0	0
Pesca em águas interiores ( 05012 )	745	708	0	0
Apanha de algas ( 05013 )	6	6	0	0
<b>3 - Com resultado negativo</b>				
Pesca ( 05010 )	0	0	0	0
Pesca marítima ( 05011 )	0	0	0	0
Pesca em águas interiores ( 05012 )	0	0	0	0
Apanha de algas ( 05013 )	0	0	0	0
<b>IRS Com contabilidade organizada (v)</b>				
<b>1 - Com resultado positivo</b>				
Pesca ( 05010 )	...	0	...	0
Pesca marítima ( 05011 )	675	314	14 225	6 623
Pesca em águas interiores ( 05012 )	27	8	323	52
Apanha de algas ( 05013 )	...	0	...	0
<b>2 - Com resultado nulo</b>				
Pesca ( 05010 )	0	...	0	...
Pesca marítima ( 05011 )	16	14	0	0
Pesca em águas interiores ( 05012 )	...	0	0	0
Apanha de algas ( 05013 )	0	0	0	0
<b>3 - Com resultado negativo</b>				
Pesca ( 05010 )	...	0	...	0
Pesca marítima ( 05011 )	271	351	-4 171	6 217
Pesca em águas interiores ( 05012 )	3	18	-12	21
Apanha de algas ( 05013 )	...	0	...	0
<b>IRC (w)</b>				
<b>1 - Com resultado positivo</b>				
Pesca ( 05010 )	0	0	0	0
Pesca marítima ( 05011 )	211	224	9 220	14 822
Pesca em águas interiores ( 05012 )	0	...	0	...
Apanha de algas e de outros produtos do mar ( 05013 )	0	0	0	0
<b>2 - Com resultado nulo</b>				
Pesca ( 05010 )	0	0	0	0
Pesca marítima ( 05011 )	281	287	0	0
Pesca em águas interiores ( 05012 )	4	0	0	0
Apanha de algas e de outros produtos do mar ( 05013 )	...	...	0	...
<b>3 - Com resultado negativo</b>				
Pesca ( 05010 )	0	0	0	0
Pesca marítima ( 05011 )	162	178	-7 984	-8 282
Pesca em águas interiores ( 05012 )	...	...	...	...
Apanha de algas e de outros produtos do mar ( 05013 )	0	0	0	0

Origem: Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)  
(u) Valores correspondentes ao anexo B (quadro 4 - quadro 9)  
(v) Valores correspondentes ao anexo C do quadro 04 linha 35/36  
(w) Valores correspondentes ao campo 346 do quadro 09 do modelo 22

Quadro 4 - Contribuintes e matéria coletável – IRS e IRC da pesca

Fonte: INE (2013, 96)

### 2.3 Caracterização do sector no distrito de Coimbra

O distrito de Coimbra, em 2011, registava 446 contribuintes ativos com o exercício de atividades relacionadas ao sector das pescas. Estas atividades totalizaram o volume de negócios de €64.449.766,50, sendo a atividade de comércio por grosso que mais contribuiu para este valor. A aquicultura e a pesca marítima são sectores que também se evidenciam.

COD	DESCRIÇÃO	N.º contribuintes	Total volume de negócios de 2011
03111	PESCA MARÍTIMA	151	€ 13.130.361,50
03112	APANHA DE ALGAS E DE OUTROS PRODUTOS DO MAR	2	€ 13.142,05
03121	PESCA EM ÁGUAS INTERIORES	73	€ 154.705,74
03210	AQUICULTURA EM ÁGUAS SALGADAS E SALOBRAS	11	€ 15.169.955,19

## Caracterização do sector das pescas ao nível geográfico

COD	DESCRIÇÃO	N.º contribuintes	Total volume de negócios de 2011
<b>03220</b>	AQUICULTURA EM ÁGUAS DOCES	1	€ 172.324,98
<b>46381</b>	COMÉRCIO POR GROSSO DE PEIXE, CRUSTÁCEOS E MOLUSCOS	44	€ 25.846.252,43
<b>47230</b>	COM. RET. PEIXE, CRUSTÁCEOS E MOLUSCOS, ESTAB. ESPEC.	164	€ 9.963.024,61
<b>Total Geral</b>		<b>446</b>	<b>€ 64.449.766,50</b>

Quadro 5 - Numero de contribuintes ativos e volume de negócios por atividades no Distrito de Coimbra

Fonte: Própria

Origem dos dados: Autoridade Tributária e Aduaneira

Do quadro 6 verifica-se que os contribuintes de IRS – Categoria B representarem 80% da totalidade dos registados no distrito de Coimbra no sector das pescas (358/446).

DESCRIÇÃO	Cooperativa	Rendimentos Empresariais - Categoria B	Sociedade Anónima	Sociedade por Quotas	Sociedade Unipessoal por Quotas	Total Geral
<b>PESCA MARÍTIMA</b>	1	125	2	21	2	151
<b>APANHA DE ALGAS E DE OUTROS PRODUTOS DO MAR</b>		2				2
<b>PESCA EM ÁGUAS INTERIORES</b>		73				73
<b>AQUICULTURA EM ÁGUAS SALGADAS E SALOBRAS</b>		4	2	5		11
<b>AQUICULTURA EM ÁGUAS DOCES</b>		0		1		1
<b>COMÉRCIO POR GROSSO DE PEIXE, CRUSTÁCEOS E MOLUSCOS</b>		10		27	7	44
<b>COM. RET. PEIXE, CRUSTÁCEOS E MOLUSCOS, ESTAB. ESPEC.</b>		144		14	6	164
	1	358	4	68	15	446

Quadro 6 - Tipo de contribuintes por atividade

Fonte: Própria

Origem dos dados: Autoridade Tributária e Aduaneira

Verifica-se, no quadro que se segue, que são os sujeitos passivos de IRC (sociedades anónimas, sociedades por quotas e sociedades unipessoais por quotas), mais propriamente as sociedades por quotas, que no seu global (incluindo todas as atividades) declaram maior valor no volume de negócios.

## Caracterização do sector das pescas ao nível geográfico

DESCRIÇÃO	Volume de negócios de 2011 (valores em euros)					
	Cooperativa	Rendimentos Empresariais - Categoria B	Sociedade Anónima	Sociedade por Quotas	Sociedade Unipessoal por Quotas	Total Geral
<b>PESCA MARÍTIMA</b>	0,00	85.343,36	3.222.876,68	9.507.240,03	314.901,43	13.130.361,50
<b>APANHA DE ALGAS E DE OUTROS PRODUTOS DO MAR</b>		13.142,05				13.142,05
<b>PESCA EM ÁGUAS INTERIORES</b>		154.705,74				154.705,74
<b>AQUICULTURA EM ÁGUAS SALGADAS E SALOBRAS</b>		211.987,14	14.705.627,41	252.340,64		15.169.955,19
<b>AQUICULTURA EM ÁGUAS DOCES</b>		0,00		172.324,98		172.324,98
<b>COMÉRCIO POR GROSSO DE PEIXE, CRUSTÁCEOS E MOLUSCOS</b>		1.133.243,51		23.483.046,64	1.229.962,28	25.846.252,43
<b>COM. RET.PEIXE, CRUSTÁCEOS E MOLUSCOS,ESTAB. ESPEC.</b>		5.306.033,52		4.441.264,49	215.726,60	9.963.024,61
	0,00	6.904.455,32	17.928.504,09	37.856.216,78	1.760.590,31	64.449.766,50
<b>Total VN contribuintes IRC 57.545.311,18</b>						

Quadro 7 - Volume de negócios em 2011 por tipo de sujeito passivo e por atividades

Fonte: Própria

Origem dos dados: Autoridade Tributária e Aduaneira

Verifica-se que as duas únicas sociedades anónimas com a atividade de aquicultura são as que mais contribuíram para o volume de negócios registado neste subsector. Estas sociedades pertencem a grupos multinacionais e exercem uma cultura em regime de produção intensiva, facto que também contribui para uma maior produção e um maior volume de vendas.

Relativamente aos outros contribuintes de aquicultura, para além de reduzida dimensão, o volume de negócios é muito variável, uma vez que as espécies de peixes produzidas necessitam de aproximadamente 24 meses para atingirem o tamanho ideal e aceitável no mercado. Tal facto faz com que em determinados períodos o valor de vendas seja reduzido ou até mesmo nulo.

### 3. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DA PESCA MARÍTIMA

Neste capítulo são apresentadas todas as especificidades de uma das principais atividades do sector das pescas: a pesca marítima. Nele serão abordadas todas as questões pertinentes desta atividade necessárias para o seu conhecimento, bem como para a execução eficiente de uma auditoria tributária.

Este capítulo começa por abordar o regime da primeira venda de pescado, que determina que todo o pescado fresco capturado no mar deve ser vendido nas lotas. De seguida são tratados assuntos ligados à pesca marítima e úteis para o auditor obter o seu conhecimento do negócio, tais como, organização comum do mercado, métodos de pesca e tipos de embarcações, organização de produtores, retirada e reporte de pescado. Por fim é apresentada uma lista de procedimentos de auditoria resumindo o que foi referido neste capítulo.

Para que se possa entender todo o sector das pescas apresenta-se de seguida um esquema que sintetiza todo o seu funcionamento:

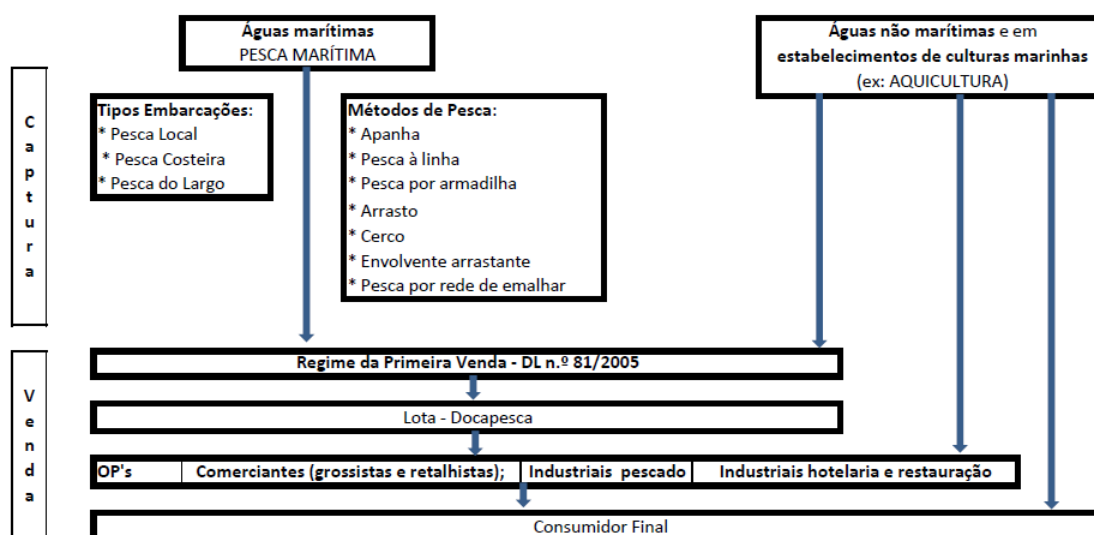


Figura 9 - Organograma do sector das pescas

Fonte: Própria

#### 3.1 Regime legal da primeira venda de pescado fresco

O regime legal da primeira venda de pescado fresco<sup>3</sup>, Decreto-Lei (DL) n.º 81/2005 de 20 de Abril, determina que a primeira venda de todo o pescado fresco deve ser feita

<sup>3</sup> Alínea b) do artigo 2.º do DL81/2005: “Pescado fresco” os animais subaquáticos (peixes, crustáceos, moluscos, equinodermes e ciclóstomos) que não tenham sofrido, desde a sua captura, qualquer operação de conservação, excepto refrigeração ou conservação a bordo em água do mar ou em salmoura.

em lota<sup>4</sup> e em sistema de leilão. Este regime tem como pressupostos regular os preços, pela concentração da oferta e da procura, maior transparência na formação dos preços e controlo sanitário. Assim, este regime obriga a que a introdução no mercado, pela primeira vez, do pescado fresco seja sempre feita através da sua venda em lota e por leilão. Nos termos dos artigos 7.º e 8.º do DL n.º 81/2005, são exceções ao regime da primeira venda:

- ✓ O pescado capturado nas águas interiores não marítimas e não submetidas à jurisdição das autoridades marítimas;
- ✓ O pescado proveniente da exploração de estabelecimentos de culturas marinhas;
- ✓ O pescado para fins científicos;
- ✓ O pescado capturado por pessoas singulares ou colectivas, membros de organizações de produtores, que se dediquem simultaneamente à captura e transformação de pescado;
- ✓ O pescado capturado por pessoas singulares ou colectivas, membros de organizações de produtores, ao abrigo de contratos de abastecimento celebrados com organizações de produtores, com comerciantes ou industriais de produtos da pesca.

Apesar de não se tratarem propriamente de isenções ao regime da primeira venda, o n.º 4 do artigo 1.º do DL n.º 81/2006, reconhece que podem existir circunstâncias relacionadas com as características técnicas das embarcações ou relativas ao exercício da pesca sem auxílio de embarcação, que podem acarretar excessivas dificuldades na deslocação à lota mais próxima. É previsto no presente Decreto-Lei que o membro do Governo responsável pelo sector pode adotar, através de Portaria, medidas específicas relativas ao regime da primeira venda. Para o efeito foram publicadas as Portarias n.º 197/2006 de 23 de Fevereiro e n.º 247/2010 de 03 de maio.

A Portaria n.º 197/2006 permite aos titulares de licença de apanhador de animais marinhos e de pesca apeada, desde que autorizados pela DGRM, que a primeira venda de pescado se efetue fora das lotas. Estes agentes económicos podem vender o peixe capturado diretamente ao consumidor final ou a estabelecimentos licenciados para a laboração de produtos da pesca. Aqueles indivíduos licenciados devem também estar inscritos na Segurança Social e na Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

De acordo com o n.º 2 do artigo 6.º da Portaria n.º 197/2006, os titulares de licença de apanhador de animais marinhos e de pesca apeada, ficam obrigados a apresentar juntos dos serviços da Docapesca mais próximos da área de residência, no final de cada

---

<sup>4</sup> Alínea a) do artigo 2.º do DL 81/2005: “Lota” a infra-estrutura em terra implantada na área de um porto de pesca ou em zona ribeirinha na sua influência, devidamente aprovada e licenciada para a realização das operações de receção, leilão e entrega de pescado e outras operações que lhe são inerentes ou complementares, compreendendo a descarga, manipulação, conservação ou armazenamento.

quinzena, os duplicados das notas de venda referentes à produção da quinzena anterior, bem como os descontos das contribuições para a Segurança Social e Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) liquidado. As notas de venda são em modelo aprovado pela DGRM e adquiridas na sede ou nas Direções regionais daquele organismo público.

A Portaria n.º 247/2010 veio reconhecer que também existem condicionalismos específicos, previstos no n.º 4 do artigo 1.º do DL n.º 81/2005, na frota local do rio Minho, pelo que foi reconhecida nesta Portaria a possibilidade dos armadores e titulares de licença de pesca profissional realizarem a venda do pescado capturado nos termos da Portaria n.º 197/2006.

Relativamente aos intervenientes no leilão, de acordo com o n.º 1 do artigo 3.º do DL n.º 81/2005, podem ser os produtores, organizações de produtores, grossistas, retalhistas, industriais de pescado, industriais de hotelaria e de restauração. Para o efeito, estes intervenientes devem possuir um cartão de identificação, emitido pela entidade que explora a lota (Docapesca), permitindo-lhe assim o acesso à primeira venda e intervenção no leilão. Conforme é estipulado no artigo 4.º do DL n.º 81/2005, o leilão pode ser presencial ou à distância, incluindo através da internet.

De referir que o pescado que é atribuído à tripulação de uma embarcação, a título de remuneração em espécie, prática muito comum neste sector de atividade e previsto no contrato coletivo de trabalho, também deve ser vendido na lota (n.º 1 do artigo 6.º do DL n.º 81/2005). Contudo se aquele pescado não se destinar à comercialização, bem como o pescado atribuído para a alimentação dos pescadores e armadores, só pode sair da lota acompanhado por um documento. Este documento, denominado guia de retribuição em espécie, é emitido em triplicado, pelo representante da embarcação responsável pela captura do pescado, e autorizado pela entidade que explora a lota. O triplicado destina-se à embarcação, o duplicado é arquivado pela entidade que explora a lota, por último o original acompanha o pescado, ficando na posse do tripulante a quem lhe foi atribuído o pescado para alimentação.

Na ação conjunta, entre a AT e a DGRM, decorrida em junho de 2012, verificou-se que os pescadores da pesca do arrasto levam muito pouco, por exemplo 6kg a 10 kg de peixe por tripulante. Na pesca do cerco a remuneração em espécie é convertida em numerário, pois as quantidades de peixe que lhes são atribuídas são vendidas em lota. Nos barcos polivalentes verificam-se atribuições de peixe à tripulação elevadíssimas, como por exemplo atribuir ao mestre 600kg de peixe por dia. Ora esta quantidade de peixe atribuída à tripulação para ser consumida diariamente pelo pescador e família levanta algumas dúvidas quanto ao seu destino, existindo assim uma forte probabilidade de o pescado ser vendido no mercado paralelo, verificando-se fuga à lota e aos impostos. Tal situação deverá ser devidamente analisada em profundidade pela inspeção tributária, pois pode indiciar fraude nas vendas em lota e aos impostos, nomeadamente IVA e IRC, e a introdução do pescado no mercado paralelo. Por

enquanto estes registos são manuais, o que dificulta o trabalho do inspetor, pois a análise destes documentos terá que ser manual, mas pode ser muito útil na deteção da fraude.

Das visitas efetuadas à Docapesca e da consulta aos documentos que tem arquivados, relativos ao pescado atribuído à tripulação para a sua alimentação, verificou-se que nalgumas embarcações, alguns pescadores recebem uma quantidade bastante elevada de pescado e de elevado valor comercial. Estas quantidades por vezes chegam a ser idênticas às quantidades de pescado apresentado pelo armador para leilão.

Os armadores podem vender o seu pescado diretamente a um comprador, sem que tal venda esteja sujeita ao sistema de leilão de acordo com o regime legal da primeira venda de pescado fresco. Tal situação verifica-se quando os armadores celebraram um contrato de abastecimento com um determinado comprador, conforme previsto no artigo 8.º do DL n.º 81/2005. Os contratos de abastecimento são celebrados entre o armador, pessoa coletiva ou singular e membro de organização de produtores, e comerciantes ou industriais de produtos da pesca. A DGRM e a entidade que explora a lota asseguram um controlo administrativo dos contratos de abastecimento, nomeadamente quanto aos preços contratados, regras de produção e comercialização aplicáveis (n.º 3 do artigo 8.º do DL n.º 81/2005).

Assim qualquer armador pode celebrar um contrato de fornecimento de pescado com qualquer comprador, sem que esta venda seja por leilão. Estes contratos são celebrados entre o armador e o comprador, tendo como intermediário/mediador uma organização de produtores (OP) e são confirmados/validados pela DGRM, conforme o estipulado no artigo 8.º do DL n.º 81/2005.

Nos contratos celebrados, o armador pode comprometer-se a vender todas as espécies capturadas ou parte, e nas quantidades que foram acordadas (ex: parte do pescado, toda, etc.). Ou seja, estes contratos têm cláusulas bastantes diferentes de uns contratos para os outros. Os preços de venda estabelecidos, quando comparados com os preços praticados em leilão, são muito reduzidos, sendo na maior parte das vezes metade ou menos. Segundo os inspetores das pescas da DGRM, a justificação dada pelos armadores e compradores para estes preços é que com estes contratos o armador assegura sempre o escoamento do seu pescado ao longo do ano, por outro lado o comprador também tem sempre garantido pescado para vender, ficando ambos livres das imposições do mercado e das oscilações de preços.

No decurso da ação conjunta que decorreu em junho de 2012, foi possível analisar alguns contratos tendo-se constatado que existem espécies, tais como o polvo, que têm sempre procura ao longo do ano, mantendo assim constante o seu valor de mercado, são transacionados através destes contratos por valores bastantes inferiores aos preços de mercado. Tal facto foi possível comprovar com a análise das vendas em

leilão, dados disponíveis na entidade que explora a lota, e dos contratos de abastecimento. Esta situação deverá ser bem analisada pela inspeção tributária devido à forte possibilidade de existir omissão de ganhos resultantes das vendas por contrato. Deverá ser analisado todo o circuito comercial, desde a primeira venda até ao consumidor final, sempre que seja possível tal análise.

Saliente-se que nos contratos referentes à venda de sardinha os preços nunca podem ser inferiores aos preços de retirada (a esse preço o Estado compra todo o pescado retirando-o do mercado e destruindo-o).

De referir que a Docapesca possui todos os dados necessários para a análise desta situação: vendas diárias, por armador, em leilão e por contrato.

Em qualquer das situações, venda em leilão ou por contrato, o documento relativo à transmissão do pescado do armador para o comprador é sempre emitido pela Docapesca. Nas vendas por contrato o documento emitido é denominado “Nota de liquidação – Contrato”, nas vendas por leilão é designado “Nota de liquidação – Linguado”. Estes documentos têm em anexo uma listagem, que entre outras informações, indica todo o peixe vendido, por quantidades e valores, código do comprador e respetivo número de identificação fiscal.

A venda do armador não está sujeita a IVA, como se irá explicar mais à frente no ponto sobre os aspetos fiscais. No documento relativo a esta transação, emitido pela Docapesca ao armador, são cobrados os serviços prestados pela Docapesca, serviços que já estão sujeitos a IVA.

Os serviços prestados pela entidade que explora as lotas estão previstos nos artigos 11.º e 12.º, ambos do DL n.º 81/2005, e são, entre outros, regulação da descarga do pescado, sua receção e entrega, garantia de elevados padrões de qualidade na receção, conservação e armazenamento do pescado, produção e venda de gelo. Todos os serviços prestados pela entidade que explora as lotas, bem como o uso das suas instalações estão sujeitas a uma retribuição. Esta retribuição agrupa-se em taxas de primeira venda, outras taxas e remunerações pelos serviços prestados (n.º 2 do artigo 13.º do DL n.º 81/2005). As taxas de primeira venda são determinadas por uma percentagem sobre o valor do pescado transacionado. São sujeitos passivos destas taxas os produtores/armadores e os compradores (n.º 3 do artigo 13.º do DL n.º 81/2005). Estas taxas são fixadas por Portaria aprovada pelo membro do Governo responsável pelo sector das pescas. As Portarias relativas às taxas a cobrar são divulgadas pela entidade que explora as lotas, estando também disponíveis na internet (sitio Docapesca). As últimas Portarias publicadas e em vigor, até à data, são a Portaria

n.º 251/2008<sup>5</sup> de 4 abril e a Portaria n.º 495/2008<sup>6</sup> de 23 junho. O quadro que se segue resume as taxas de primeira venda em vigor:

Designação	Percentagem
<b>Pesca do cerco (venda por amostra)</b>	2%
<b>Pesca do cerco (venda caixa a caixa ou cabaz a cabaz)</b>	4%
<b>Pesca do cerco (venda por múltiplo de caixas ou cabazes não inferiores a 12)</b>	3%
<b>Pesca do arrasto e outras artes de pesca</b>	4%
<b>Compradores – Organizações de produtores</b>	3%
<b>Compradores – Industriais de conservas em molhos</b>	2%
<b>Compradores Diversos</b>	5%
<b>Capturas efetuadas por embarcações movidas a gasolina</b>	2%
<b>Serviços prestados relativos ao pescado transacionado por contratos de abastecimento</b>	A fixar pela entidade que explora a lota

Quadro 8 - Taxas da primeira venda em vigor

Fonte: própria

Estes gastos estão sujeitos a IVA e conferem direito à dedução nos termos do artigo 19.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA).

Convém referir que em todos os documentos de venda/compra, na designação do peixe transacionado, para além da sua designação científica (em latim) também é referido o tamanho do peixe, de acordo com a tabela de calibragem em anexo II ao Regulamento (CE) n.º 2406/96 do Conselho de 26 de novembro de 1996. A título de exemplo, a sardinha é calibrada em T1, T2, T3 e T4, como se pode verificar na tabela que se segue:

<sup>5</sup> Altera as taxas de prestação do serviço de primeira venda de pescado, devidas à DOCAPESCA pelos respectivos produtores e compradores, em função do valor da sua transacção em lota.

<sup>6</sup> Altera as taxas de prestação do serviço de primeira venda de pescado, devidas à DOCAPESCA nas capturas efectuadas por embarcações movidas a gasolina. Nesta portaria também são fixadas as taxas a praticar pelos serviços prestados relativamente ao pescado transacionado por contratos de abastecimento.

Tabela de calibragem (exemplo sardinha)			
Espécie	Tamanho (T)	Kg/peixe	Unidade/Kg
<b>Sardinha</b> <i>(sardina pilchardus)</i>	1	0,067 e mais	15 ou menos
	2	0,042 a 0,067	16 a 24
	3	0,028 a 0,042	25 a 32
	4	0,015 a 0,028	36 a 67

Quadro 9- Tabela de calibragem (exemplo da sardinha)

Fonte: Anexo II do Regulamento (CE) n.º 2406/96

### 3.2 Diário de pesca

Todas as embarcações de comprimento superior a 10 metros são obrigadas a possuir um diário de pesca, onde devem ser registadas todas as quantidades e espécies capturadas num dia de faina. As embarcações deverão ter este diário de pesca preenchido antes de atracarem no cais de descarga. As quantidades registadas no diário de pesca não podem ter uma margem de erro superior a 10% relativamente ao peso real (depois de pesado na lota). Tal infração está sujeita a um auto levantado pela inspeção das pescas da DGRM.

Tanto a DGRM como o armador possuem em arquivo os dados do diário de pesca<sup>7</sup>. Estes dados podem ser confrontados com o que foi vendido em lota e por contrato no mesmo dia. Normalmente, e na ausência da inspeção das pescas, o que acontece é que o diário de pesca é preenchido só depois da pesagem do pescado na lota, fazendo com que os dados coincidam. Contudo não deixa de ser importante a sua análise por parte do auditor no caso de forte suspeita de fraude na venda em lota.

### 3.3 Rol de matrícula

Todas as embarcações devem possuir o rol de matrícula, este documento identifica toda a tripulação do barco, indicando o nome completo de cada tripulante, morada, cédula, categoria, etc., mas não indica nem número de identificação fiscal nem número de beneficiário da segurança social, o que dificulta um pouco o trabalho do auditor. Contudo é um elemento importante quando se pretende verificar o número de trabalhadores, as remunerações pagas e respetiva retenção na fonte de IRS. No sector das pescas a rotação de tripulação é muito frequente, devido a várias razões culturais e sociais. Por vezes um pescador trabalha poucos dias para um armador, facto que leva

<sup>7</sup> A DGRM possui todos estes dados tratados informaticamente.

a que o empregador não registe o pescador na segurança social nem declare para efeitos de IRS as remunerações pagas. Nestes casos, a consulta ao rol de matrícula pode ser fundamental para confirmar o número de trabalhadores e as respetivas remunerações pagas.

O rol de matrícula é um documento que tem que estar sempre atualizado dia a dia, e deve ser sempre comunicado à Capitania do Porto (Autoridade Marítima Nacional), cujo objetivo é o de as autoridades saberem a qualquer momento quem viaja na embarcação em caso de naufrágio ou qualquer outro acidente. Sempre que se verifica alguma alteração no Rol de Matrícula, por exemplo férias, doença ou despedimento de algum tripulante, ou seja, por qualquer motivo o tripulante deixe de fazer viagens naquela embarcação, mesmo que temporário, tal facto deve ser de imediato comunicado e o Rol de Matrícula deve ser alterado. Este documento encontra-se na embarcação, mas também existe uma cópia arquivada na Capitania.

### **3.4 Arte xávega – Dispensa de venda em lota**

De referir que relativamente à arte xávega, ainda não existe a obrigação de vender em lota, apesar de estar a ser preparada legislação nesse sentido. Nos termos do artigo 10.º da Portaria n.º 1102-F/2000 de 22 de novembro, os responsáveis pela xávega (arraís) ficam obrigados a manifestar anualmente à DGRM a quantidade total de pescado capturado, por espécies, e o valor por que foi vendido e nome da embarcação. Este manifesto deve ser entregue nos 30 dias seguintes ao termo do ano civil a que respeita e em impresso próprio (modelo em anexo II à Portaria).

Contudo, na Praia de Mira e Praia da Vagueira já existem pontos de venda da Docapesca, e nesses locais as vendas já se fazem em lota.

Salienta-se que a arte xávega é praticada em muitas outras praias do distrito de Coimbra, nomeadamente Leirosa e Tocha. Pelo que foi possível observar e segundo informações dadas pelos inspetores das pescas, bem como através da comunicação social local e nacional, esta arte movimentava muitas toneladas de peixe, incluindo imaturo ou subdimensionado, que são transacionados no mercado paralelo, evidenciando omissão dos rendimentos e fuga aos impostos. As entidades que estão encarregues da fiscalização destas praias e deste tipo de pesca são a DGRM e a Unidade de Controlo Costeiro da Guarda Nacional Republicana (UCC-GNR). Estas entidades possuem sempre muita informação sobre as infrações praticadas por comerciantes e armadores.

### 3.5 Organizações de Produtores (OP)

Através do Regulamento (CE) n.º 104/2000 do Conselho de 17 de Dezembro de 1999, foi instituída a organização comum de mercado no sector dos produtos da pesca<sup>8</sup> e da aquicultura. Esta organização compreende um regime de preços e de comércio, bem como regras comuns em matéria de concorrência, artigo 1.º do Regulamento (CE) n.º 104/2000.

As organizações de produtores<sup>9</sup> (OP) são um dos elementos de base da organização comum do mercado, uma vez que a procura é cada vez mais centralizada e o reagrupamento da oferta, no âmbito dessas organizações, surge com o fim de reforçar a posição dos produtores no mercado (ponto 9 do preâmbulo do Regulamento (CE) n.º 104/2000).

Nos termos das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 5.º do Regulamento (CE) n.º 104/2000, entende-se por organização de produtores qualquer pessoa coletiva constituída por iniciativa própria de um grupo de produtores, que tenha por objetivo assegurar o exercício racional da pesca e a melhoria das condições de venda da produção dos seus membros, através da adoção de medidas suscetíveis de:

- a) Privilegiar a programação da produção e a sua adaptação à procura, em quantidade e em qualidade, através nomeadamente dos planos da captura;
- b) Promover a concentração da oferta;
- c) Estabilizar os preços;
- d) Incentivar métodos de pesca que apoiem a pesca sustentável.

De referir que os produtores em causa são os produtores de um ou vários produtos definidos nas alíneas a), b) ou c) do artigo 1.º do Regulamento (CE) n.º 104/2000, nomeadamente: peixes vivos, frescos ou refrigerados, secos, salgados ou em salmoura, crustáceos, etc. Assim à luz da legislação comunitária as OP não são representantes da classe de pescadores mas sim das espécies para as quais se encontram reconhecidas e capturadas pelos seus aderentes.

De acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 5.º do Regulamento (CE) n.º 104/2000, as OP não devem deter uma posição dominante num determinado mercado.

A alínea c) do n.º 1 do artigo 5.º do Regulamento (CE) n.º 104/2000 determina que estas organizações devem obrigar os seus membros, através dos seus estatutos, a:

- Aplicar as regras estabelecidas pela OP;

---

<sup>8</sup> “ A expressão «produtos da pesca» inclui os produtos das capturas no mar e nas águas interiores e os produtos da aquicultura”, artigo 1.º do Regulamento 104/2000.

<sup>9</sup> “O termo «produtor» refere-se às pessoas singulares ou coletivas que apliquem meios de produção que permitam obter produtos da pesca com vista à sua primeira colocação no mercado”, artigo 1.º do Regulamento (CE) n.º 104/2000.

- Aplicar as medidas adotadas pela OP no que respeita a quotas de captura determinadas pelo Estado-Membro;
- Garantir que, em relação a um produto ou grupo de produtos, toda e qualquer embarcação pertença a uma só OP;
- Escoar, por intermédio da OP, o conjunto da produção dos produtos relativos aos quais aderiram;
- Fornecer informação, solicitada pela OP, por forma a cumprir com as obrigações regulamentares ou para efeitos estatísticos;
- Pagar as contribuições financeiras relativas ao fundo de intervenção;
- Ficar membro da OP durante pelo menos três anos.

De acordo com a linha d) do n.º 1 do artigo 5.º do Regulamento (CE) n.º 104/2000, os estatutos das OP devem ainda incluir disposições relativas a:

- Exclusão de qualquer discriminação entre os seus membros;
- Imposição aos seus membros de contribuições financeiras necessárias para o funcionamento da OP;
- Regras que garantam o controlo da organização de forma democrática;
- Sanções relativas à violação de obrigações;
- Regras relativas à admissão de novos membros;
- Regras contabilísticas e orçamentais necessárias para o funcionamento da organização.

Estas organizações, para que sejam reconhecidas pelo respetivo Estado-Membro, têm que reunir as seguintes condições, n.º 2 do artigo 5.º do Regulamento (CE) n.º 104/2000:

- Satisfaçam as exigências definidas no n.º 1 do artigo 5.º do Regulamento (CE) n.º 104/2000;
- Provem que reúnem um número mínimo de produtores ou um volume de produção comercializável;
- Ofereçam uma garantia suficiente quanto à realização, à produção e à eficácia da sua ação;
- Tenham a necessária capacidade jurídica nas condições previstas pela legislação nacional.

Quando uma OP é considerada representativa da produção e da comercialização num ou em vários locais de desembarque, o Estado-Membro, onde se encontra sediada a OP, pode obrigar os produtores que não sejam membros daquela organização a respeitarem as seguintes regras na zona em que essa mesma organização é representativa, artigo 7.º do Regulamento (CE) n.º 104/2000:

- a) De produção e de comercialização decididas pela organização;

- b) Adotadas pela OP em matéria de retirada e de reporte para os produtos frescos ou refrigerados.

No artigo 9.º do citado regulamento é referido que as OP, no início da campanha de pesca, estabelecem e comunicam às autoridades competentes do Estado-Membro um programa operacional de campanha de pesca para as espécies. Este programa inclui: a estratégia de comercialização a aplicar pela organização para adaptar o volume e a qualidade da oferta às exigências do mercado; um plano de captura e produção para as espécies; medidas preventivas especiais de adaptação da oferta para as espécies cuja comercialização enfrente dificuldades no decurso da campanha; sanções aplicáveis pela infração às decisões adotadas.

Estas organizações de produtores devem sempre ter em vista a utilização racional e sustentada dos recursos, favorecendo a valorização ótima das capturas, nomeadamente as que digam respeito a espécies sujeitas a limitações no âmbito de quotas. Sem tomar uma posição dominante no mercado, o papel das OP é fundamental na estabilização dos preços.

### **3.6 Organização comum do mercado no sector dos produtos da pesca e da aquicultura**

Tal como já foi referido no ponto anterior, o Regulamento (CE) n.º 104/2000 do Conselho de 17 de Dezembro de 1999, instituiu a organização comum de mercado no sector dos produtos da pesca e da aquicultura. Com este regulamento foram definidas medidas capazes de assegurar um melhor ajustamento da oferta à procura.

Através das normas estabelecidas pretende-se que sejam eliminados do mercado produtos de qualidade não satisfatória, bem como patrocinar a concorrência leal, melhorando assim a rentabilidade da produção.

Para determinados produtos de pesca, fundamentais para o rendimento dos produtores, e que estão sujeitos a grandes perturbações no mercado, foi criada a figura do preço de orientação. Este preço de orientação é fixado todos os anos e por campanha, tendo por base os dados mais recentes dos preços, e serve para determinar o nível de preços para as intervenções no mercado.

Com o intuito de estabilizar as cotações, as OP têm a possibilidade de intervir no mercado, no caso em que os produtos dos seus membros descem abaixo dos preços de orientação. No caso de retirada definitiva do mercado para consumo humano, as OP recebem compensações financeiras dos Estados-Membros, embora limitadas a um volume de produção reduzido.

Outra medida determinada neste regulamento foi a ajuda à transformação, estabilização e armazenagem dos produtos da pesca, tendo em vista o consumo humano. Esta medida é denominada de reporte.

### **3.7 Retirada**

Nos termos do artigo 17.º do Regulamento (CE) n.º 104/2000, as OP podem fixar um preço de retirada abaixo do qual não vendem os produtos fornecidos pelos seus membros, devendo ou podendo, consoante os casos, conceder uma indemnização aos seus membros. De acordo com o n.º 2 do artigo 17.º do referido regulamento, a OP deve determinar o destino dos produtos retirados do mercado de forma que não interfira com a comercialização normal dos produtos em questão.

Os produtos da pesca retirados pelas OP, de acordo com o artigo 1.º do Regulamento (CE) n.º 2493/2001 da Comissão de 19-12-2001, devem ser escoados segundo uma das opções seguinte:

1. Distribuição gratuita, no seu estado inalterado, para consumo próprio, a obras de beneficência ou fundações com fins caritativos estabelecidas na comunidade, bem como tendo direito a ajudas públicas;
2. Utilização no estado fresco ou em conserva para alimentação animal;
3. Utilização após transformação em farinha para alimentação animal;
4. Utilização para fins de engodo ou isco;
5. Utilização para fins não alimentares.

O escoamento através das opções de alimentação animal, engodo ou isco e outros fins não alimentares, só pode ser efetuado quando os produtos são tomados impróprios para consumo humano, após a sua retirada do mercado, e após serem colocados à venda de modo acessível a todos os operadores, n.º 1 do artigo 2.º do Regulamento (CE) n.º 2493/2001. Nos termos do n.º 2 do presente artigo, as vendas referidas no n.º 1 dão lugar à entrega imediata de uma fatura ou de um recibo em que se menciona, por exemplo, a identidade do vendedor e do comprador, o preço de venda e as quantidades em causa. Cabe às OP a obrigação de enviar às autoridades competentes do Estado-Membro, pelos menos de três em três meses, cópia das faturas e recibos das vendas efetuadas.

Os Estados-Membros tomam todas as medidas adequadas a fim de evitar e reprimir as fraudes ao regime da retirada dos produtos da pesca e respetivo escoamento.

O artigo 20.º do Regulamento (CE) n.º 104/2000 estipula a fixação de um preço de retirada comunitário em função da frescura, do tamanho ou do preço e da apresentação do produto da pesca. Este preço de retirada comunitário não deve exceder, em caso algum, 90% do preço de orientação.

O preço de orientação, estipulado pelo artigo 18.º do Regulamento (CE) n.º 104/2000, é fixado antes do início da campanha de pesca e aplicável em toda a Comunidade. O preço de orientação é fixado com base na média dos preços verificados nos mercados grossistas ou nos portos durante as três últimas campanhas de pesca e nas perspectivas de evolução da produção e da procura. Na fixação do preço de orientação deve-se ter em conta a necessidade de estabilizar os preços de mercado, evitar a formação de excedentes, contribuir para o apoio ao rendimento dos produtores e ainda tomar em consideração os interesses dos consumidores, n.º 2 do artigo 18.º do Regulamento (CE) n.º 104/2000.

Nos termos do artigo 21.º do Regulamento (CE) n.º 104/2000, os Estados-Membros concedem uma compensação financeira às OP que efetuem retirada nos termos do artigo 17.º, desde que:

1. O preço de retirada aplicado pelas OP seja o preço de retirada comunitário, sendo admitida uma margem de tolerância de 10% por defeito ou por excesso;
2. Os produtos retirados estejam em conformidade com as normas de comercialização;
3. O preço de retirada definido pela OP seja aplicado durante toda a campanha de pesca em relação a cada categoria de produtos. De referir que a proibição de captura ou a venda de certas categorias de produtos não tem de aplicar os preços de retirada.

Conforme determinado pelo n.º 2 do artigo 21.º do Regulamento (CE) n.º 104/2000, só é concedida uma compensação financeira se os produtos retirados do mercado forem escoados para fins diferentes do consumo humano ou de uma forma que não interfira com a comercialização normal dos produtos.

O artigo 4.º do Regulamento (CE) n.º 2509/2000 da Comissão de 15 de novembro de 2000 (estabelece regras no que respeita à concessão da compensação financeira pela retirada) determina que as quantidades consideradas elegíveis para a compensação financeira são as quantidades retiradas do mercado que:

- a) Tiverem sido pescadas por um membro de uma organização de produtores;
- b) Que tiverem sido colocadas à venda por intermédio da OP, ou por um membro, de acordo com as regras estabelecidas pela OP;
- c) Tiverem sido objeto, antes da retirada, de uma colocação à venda, acessível a todos os operadores interessados, e que não tenha sido encontrado comprador interessado. No caso português entende-se que seja sujeito à venda em lota (regime da primeira venda, DL n.º 81/2005);
- d) Não tenham sido objeto ou que não tenham beneficiado da ajuda ao reporte.

### 3.8 Reporte

O objetivo do reporte é a estabilização do mercado, assim, de acordo com o disposto no artigo 23.º do Regulamento (CE) n.º 104/2000, beneficiam de uma ajuda ao reporte, os produtos retirados do mercado ao preço de retirada comunitário, sendo no entanto admitida uma margem de tolerância de 10% por defeito ou por excesso.

Só podem ser objeto de uma ajuda ao reporte as quantidades que (n.º 2 do artigo 23.º do Regulamento (CE) n.º 104/2000):

- a) Tenham sido fornecidas por um produtor membro de uma OP;
- b) Satisfazam certas exigências em matéria de qualidade, tamanho e apresentação;
- c) Sejam transformadas<sup>10</sup> e armazenadas com vista à sua estabilização, ou conservadas em condições e durante um período de tempo a determinar.

O Regulamento (CE) n.º 2814/2000 da Comissão de 21 de dezembro de 2000 estabelece as regras no que respeita à concessão da ajuda ao reporte para determinados produtos de pesca. Conjugando o artigo 3.º e artigo 4.º do referido Regulamento, conclui-se que o produto retirado por reporte só pode ser reintroduzido no mercado no mínimo seis dias após a retirada, se o mesmo for totalmente transformado nas 24 horas seguintes à retirada.

O montante da ajuda ao reporte é fixado antes do início de cada campanha, n.º 1 do artigo 5.º do Regulamento (CE) n.º 2814/2000.

Relativamente ao período mínimo de armazenagem, estipulado pelo artigo 4.º do regulamento, as OP devem velar para que os beneficiários da ajuda mantenham uma contabilidade de existências para cada categoria de produtos a contar do início da sua armazenagem, n.º 2 do artigo 6.º do Regulamento (CE) n.º 2814/2000. Cabe à OP comunicar todos os meses ao Estado-Membro a data do início de armazenagem dos produtos, assim como as respetivas espécies, categorias e quantidades, n.º 3 do artigo 6.º do Regulamento (CE) n.º 2814/2000.

A ajuda ao reporte só será paga à OP interessada após verificação, pelas autoridades competentes, de que as quantidades em relação às quais é solicitada ajuda não excedem os limites estabelecidos pelo Regulamento (CE) n.º 104/2000, e que foram quer transformadas e armazenadas quer conservadas e seguidamente reintroduzidas no mercado, n.º 1 do artigo 7.º do Regulamento (CE) n.º 2814/2000.

O quadro que se segue apresenta os valores pagos, em Portugal, às OP através das intervenções previstas na Organização Comum de Mercado.

---

<sup>10</sup> Os métodos de transformação são: congelação, salga, secagem, colocação em escabeche, cozedura e pasteurização, n.º 4 do artigo 23.º do Regulamento (CE) 104/2000.

NUTS II Principais espécies	Unidade: 1 000 euros	
	2011	2012
Portugal	2 190	644
Sardinha	2 068	468
Carapau	23	81
Outras espécies	99	95
Continente	2 190	644
Sardinha	2 068	468
Carapau	23	81
Outras espécies	99	95
Norte	1 538	291
Sardinha	1 449	218
Carapau	14	28
Outras espécies	76	46
Centro	595	285
Sardinha	585	219
Carapau	0	30
Outras espécies	10	36
Lisboa	56	34
Sardinha	33	25
Carapau	9	5
Outras espécies	14	4
Alentejo	0	0
Sardinha	0	0
Carapau	0	0
Outras espécies	0	0
Algarve	0	34
Sardinha	0	7
Carapau	0	18
Outras espécies	0	9
Açores	0	0
Sardinha	0	0
Carapau	0	0
Outras espécies	0	0
Madeira	0	0
Sardinha	0	0
Carapau	0	0
Outras espécies	0	0

Quadro 10 - Valor pago às Organizações de Produtores, pelos mecanismos de intervenção, segundo as espécies

Fonte: INE (2013, 36)

Comparando com o ano de 2011, em 2012 verificou-se um decréscimo nos montantes totais pagos às OP, tal facto deveu-se à diminuição das retiradas e das intervenções direcionadas para a sardinha, cuja captura sofreu fortes restrições.

No âmbito das intervenções previstas na Organização Comum de Mercado, verifica-se que os pagamentos feitos às OP, na maioria respeitam à sardinha e carapau.

De referir que o Regulamento de Execução (EU) n.º 232/2013 da Comissão de 15 de março de 2013 fixa os preços EU de retirada para a campanha de pesca de 2013. O Regulamento (EU) n.º 1242/2012 do Conselho de 18 de dezembro de 2012 fixa para a campanha de pescas de 2013 os preços de orientação.

### 3.9 Métodos de pesca e tipo de embarcações permitidos em Portugal

Os métodos de pesca e os tipos de embarcações permitidos nas águas sob soberania e jurisdição nacionais estão definidos no Decreto Regulamentar (DR) n.º 43/87 de 17 de julho, republicado pelo DR n.º 7/2000 de 30 de maio. Este normativo tem por base a “conservação e gestão dos recursos biológicos aplicáveis ao exercício da pesca em águas sob soberania e jurisdição nacionais, bem como o regime de autorização e licenciamento da atividade das embarcações e utilização das artes de pesca” (Preâmbulo do DR n.º 7/2000).

Nos termos do artigo 3.º do DR n.º 43/87, na redação dada pelo DR n.º 7/2000, a pesca só pode ser exercida, em águas oceânicas<sup>11</sup> e águas interiores marítimas<sup>12</sup>, através dos seguintes métodos:

- a) Apanha;
- b) Pesca à linha;
- c) Pesca por armadilha;
- d) Pesca por arte de arrasto;
- e) Pesca por arte envolvente-arrastante;
- f) Pesca por arte de cerco;
- g) Pesca por rede de emalhar.

Estes tipos de métodos/artes podem ser postos em prática em três tipos de embarcações, tendo em conta a área em que podem operar, definidas no artigo 62.º do DR n.º 43/87, na redação dada pelo DR n.º 7/2000: embarcações de pesca local, embarcações de pesca costeira e embarcações de pesca do largo ou longínqua.

A definição do tipo de embarcação está relacionada com a área em que podem operar e com determinadas características e requisitos técnicos de forma a permitir-lhes “exercer a atividade para que estão autorizadas em condições de segurança, com mar grosso e vento fresco, tendo em conta a natureza e extensão das viagens e a distância e localização dos pesqueiros mais afastados em que estão autorizados a operar”, n.º 1 do artigo 66.º do DR n.º 43/87, na redação dada pelo DR n.º 7/2000. De acordo com o n.º 2 daquele artigo, as características e os requisitos técnicos devem atender a factores, tais como:

- Dimensões, propulsão, equipamentos, alojamentos, porões e conservação de pescado;
- Capacidade e peso máximos de transporte, tanto em pescado e gelo como em artes e outros instrumentos de pesca;
- Meios de salvação e equipamentos de navegação, segurança e de radiocomunicações;
- Certificação técnica e demais documentação de bordo exigível nos termos legais;
- Condições e outros factores de higiene e segurança.

---

<sup>11</sup> “«Águas oceânicas», as águas marítimas que se situam para fora das linhas de base normais e de base rectas, e abrangem o mar territorial, a zona contígua e do restante espaço marítimo jurisdicional até ao limite exterior da zona económica exclusiva”, alínea a) do artigo 2.º do DR 43/87, na redacção dada pelo DR n.º 7/2000.

<sup>12</sup> “«Águas interiores marítimas», as águas que se situam entre as linhas de fecho naturais das embocaduras dos rios, rias, lagoas, portos artificiais e docas e as linhas de base rectas”, alínea b) do artigo 2.º do DR n.º 43/87, na redacção dada pelo DR n.º 7/2000.

As embarcações de pesca local, tal como definido no n.º 1 do artigo 63.º DR n.º 43/87, na redação dada pelo DR n.º 7/2000, são embarcações que podem operar dentro da área de jurisdição da Capitania do Porto em que estão registadas e das áreas das capitánias limítrofes, não podendo afastar-se mais de 6 milhas da costa (se a embarcação é de convés aberto), ou mais de 12 milhas da costa (se a embarcação é de convés aberto, parcialmente fechado à proa, com cabina), ou mais de 30 milhas da costa (se a embarcação tem convés fechado). De acordo com o artigo 67.º do DR n.º 43/87, na redação dada pelo DR n.º 7/2000, os requisitos deste tipo de embarcações são comprimento de fora a fora até 9m, e potência do motor não superior a 100cv ou 75kW, quando de convés fechado, e não superior 60cv ou 45kW, quando de convés aberto.

As áreas anteriormente definidas para as embarcações de pesca local operarem podem ser mais restritas, por determinação do capitão do porto de registo da embarcação, quando é posta em causa a segurança da tripulação e tendo em conta as suas habilitações, n.º 3 do artigo 63.º DR n.º 43/87, na redação dada pelo DR n.º 7/2000.

As embarcações de pesca costeira são todas aquelas registadas nos portos do continente e das Regiões Autónomas, e que podem operar nas áreas definidas nos n.ºs 2, 3 e 4 do artigo 64.º do DR n.º 43/87, na redação dada pelo DR n.º 7/2000. Sem enumerar os limites definidos neste normativo, importa apenas referir que este tipo de embarcações pode navegar para além das áreas determinadas para a pesca local. Determinadas embarcações de pesca costeira ficam mesmo proibidas de operar a menos das 6 ou 12 milhas da costa se possuírem determinadas características, tais como 100 ou 260 GT (arqueação bruta), ou 100 ou 200 TAB (tonelagem de arqueação bruta), conforme o seu registo de pesca haja ocorrido antes ou depois de 31 de Dezembro de 1999, artigo 64.º do DR n.º 43/87, na redação dada pelo DR n.º 7/2000. Este tipo de embarcações têm comprimento de fora a fora superior a 9m, e igual ou inferior a 33m, a potência do motor é não inferior a 35cv ou 25kW, autonomia de acordo com a área de operação fixada, artigo 68.º do DR n.º 43/87, na redação dada pelo DR n.º 7/2000. O n.º 2 deste artigo salienta que as embarcações com comprimento de fora a fora superior a 9m e com potência de motor inferior a 35cv ou 25kW e as embarcações que sejam autorizadas a pescar nas águas interiores não marítimas serão classificadas como embarcações de pesca local.

“As embarcações de pesca do largo são as que podem operar em qualquer área, exceto para dentro das 12 milhas de distância à linha da costa portuguesa ou ao alinhamento dos cabos Raso, Espichel e Sines”, conforme n.º 1 do artigo 65.º do DR n.º 43/87, na redação dada pelo DR n.º 7/2000.

As embarcações de pesca do largo que se dediquem, exclusiva ou principalmente, à pesca de tunídeos e similares com isco vivo nas águas adjacentes às subáreas da zona económica exclusiva dos Açores e da Madeira podem operar dentro das 12 milhas da costa, n.º 2 do artigo 65.º do DR n.º 43/87, na redação dada pelo DR n.º 7/2000. De acordo com o artigo 69.º deste decreto regulamentar, os requisitos específicos das embarcações de pesca do largo são arqueação com GT superior a 100 e autonomia no mínimo de 15 dias.

De referir que a aquisição, construção e modificação de embarcações de pesca a registar ou registadas em portos nacionais estão sujeitas a autorização prévia. Os pedidos devem ser entregues na DGRM ou para ela canalizados através das capitánias de porto, n.º 1 e n.º 2 do artigo 70.º do DR n.º 43/87, na redação dada pelo DR n.º 7/2000.

Cada tipo de embarcação pode estar licenciada e/ou preparada para um ou mais métodos/artes de pesca. “As embarcações que estão equipadas para o uso alternativo de duas ou mais artes de pesca, sem ser necessário fazer modificações significativas no arranjo do navio ou respetivo equipamento” (INE 2009, 9) são denominadas polivalentes, independentemente de estarem afetas à pesca local ou costeira.

Nos pontos seguintes são explicados, de uma forma breve e de acordo com a legislação portuguesa, os métodos ou artes de pesca, definidos no n.º 1 do artigo 3.º do DR n.º 43/87, na redação dada pelo DR n.º 7/2000. Os regulamentos relativos às características e condições do exercício da pesca por cada um dos métodos são regulados por Portarias (n.º 3 do artigo 3.º do DR n.º 43/87, na redação dada pelo DR n.º 7/2000).

### **3.9.1 Pesca por rede de emalhar**

A definição de pesca por rede de emalhar vem descrita no artigo 10.º do DR n.º 43/87, na redação dada pelo DR n.º 7/2000 e no artigo 2.º da Portaria n.º 1102-H/2000 de 22 de Novembro (Regulamento da pesca por arte de emalhar). Assim, de acordo com estes normativos, entende-se por pesca por rede de emalhar “qualquer método de pesca que utiliza estrutura de rede com forma retangular, constituída por um, dois ou três panos de diferente malhagem, mantidos em posição vertical por meio de cabos de flutuação e cabos de lastros, que pode atuar isolada ou em «caçadas» (conjunto de redes ligadas entre si, ficando os espécimes presos na própria rede)”. Através deste método o pescado fica preso nas malhas da rede.

De acordo com o artigo 4.º da Portaria n.º 1102-H/2000, com exceção da pesca com rede “majoeira”<sup>13</sup>, a pesca através da rede de emalhar só pode ser exercida a uma distância superior a um quarto de milha da linha da costa. E entre o ¼ de milha e 1 milha de distância da linha da costa, este método só pode ser exercida com embarcações de comprimento de fora a fora não superior a 9 metros.

Com este método é proibida a captura de crustáceos (artigo 9.º da Portaria n.º 1102-H/2000). As espécies alvo deste método variam de acordo com a malhagem da rede, podendo ser sardinha, boga, língua, faneca, ruivo, robalo, linguado e pescada.

### 3.9.2 Pesca à linha

O regulamento da pesca à linha foi aprovado pela Portaria n.º 1102-C/2000 de 22 de novembro. No artigo 2.º desta Portaria, assim como no artigo 5.º do DR n.º 43/87, na redação dada pelo DR n.º 7/2000, pesca à linha é definido como “qualquer método de pesca que se caracteriza pela existência de linhas e, em regra, de um ou mais anzóis, lastros e bóias”.

A pesca à linha pode ser exercida através das seguintes artes:

- a) Corrico – aparelho de anzol rebocado que atua à superfície ou subsuperfície, dispondo geralmente de amostra (artigo 4.º da Portaria n.º 1102-C/2000);
- b) Cana de pesca – é uma vara com linha na extremidade da qual existe um ou mais anzóis (artigo 5.º da Portaria n.º 1102-C/2000);
- c) Linha de mão – é um aparelho, com um ou mais anzóis, que atua ligado à mão do pescador (artigo 6.º da Portaria n.º 1102-C/2000);
- d) Palangre - é um aparelho com vários anzóis, formado basicamente por uma linha ou cabo fino denominado madre, de comprimento variável, do qual partem estralhos ou baixadas com anzol, atuando junto ao fundo ou à subsuperfície, podendo ser fundeados ou derivantes (artigo 7.º da Portaria n.º 1102-C/2000). O Palangre de superfície destina-se à captura de espécies pelágicas e o Palangre de fundo destina-se à captura de espécies demersais, exemplo peixe-espada preto. (artigo 9.º da Portaria n.º 1102-C/2000);
- e) Toneira - é constituída por um lastro com estrutura fusiforme tendo na extremidade inferior uma coroa de anzóis sem barbela e que na extremidade superior está ligada a uma linha, destinando-se, geralmente, à captura de chocos e lulas (n.º 1 do artigo 8.º da Portaria n.º 1102-C/2000);
- f) Piteira - é constituída por uma pequena vara de madeira, geralmente com espessura de 1 cm e comprimento de 25 cm, tendo na extremidade inferior cinco a sete anzóis, com barbela, e que na extremidade superior está ligada a

---

<sup>13</sup> De acordo com o artigo 11.º da portaria n.º 1102-H/2000 “nas áreas de jurisdição marítima das capitánias do porto do Douro até à da Nazaré inclusive, é permitida a pesca com redes de tresmalho fundeadas sem auxílio de embarcação, vulgarmente designadas por majoeiras” desde que cumpridos os condicionantes definidos neste artigo.

uma linha, destinando-se, geralmente, à captura de polvo (n.º 2 do artigo 8.º da Portaria n.º 1102-C/2000);

### **3.9.3 Pesca por armadilha**

O regulamento da pesca por arte de armadilha foi aprovado pela Portaria n.º 1102-D/2000 de 22 de novembro, republicada pela Portaria n.º 230/2012 de 03 de agosto. “Por pesca por armadilha entende-se qualquer método de pesca passivo pelo qual a presa é atraída ou encaminhada para um dispositivo que lhe dificulta ou impossibilita a fuga, sem que para tal tenha abandonado o seu elemento natural” (artigo 2.º da Portaria n.º 1102-D/2000, na redação dada pela Portaria n.º 230/2012, e artigo 6.º do DR n.º 43/87, na redação dada pelo DR n.º 7/2000).

A pesca por armadilha pode ser exercida através das seguintes artes:

- a) Pesca por armadilha de abrigo – neste tipo de pesca a presa é atraída pela criação artificial de ambientes similares e locais de abrigo poiso e dos quais pode sair livremente. Este tipo de pesca só pode ser efetuada com potes ou alcatruzes, destinada à captura de polvo (artigo 4.º e artigo 5.º da Portaria n.º 1102-D/2000, na redação dada pela Portaria n.º 230/2012);
- b) Pesca por armadilha de gaiola – neste tipo de pesca recorre-se a dispositivo de dimensões e forma muito diversas, constituído por estrutura rígida tal que, por si só ou servindo de suporte a pano de rede, delimitam um compartimento cujo acesso é feito através de uma ou mais aberturas fáceis, mas cuja utilização, em sentido contrário, é dificultada às presas (artigo 6.º da Portaria n.º 1102-D/2000, na redação dada pela Portaria n.º 230/2012);
- c) Pesca por armação; recorre-se a uma estrutura fixa, de grande dimensão, em mar aberto, para a captura de espécies marinhas, constituída por um corpo central com redes verticais sustentadas por cabos e bóias, fixadas ao fundo por poitas, âncoras ou sacos de areia, definindo canais, barreiras e câmaras, através dos quais os peixes são conduzidos até chegarem a um copo onde são capturados, podendo aí ser mantidos para crescimento e engorda.

As espécies alvo deste método de pesca, embora dependendo do tipo de armadilha e da malhagem, são o polvo, lagostim, lavagante, santola, etc.

### **3.9.4 Pesca da apanha**

A Portaria n.º 1102-B/2000 de 22 de novembro, republicada pela Portaria n.º 1228/2010 de 06 de Dezembro, aprovou o regulamento da apanha.

Este método de pesca caracteriza-se por ser uma atividade individual em que, de um modo geral, não são utilizados utensílios especialmente fabricados para esse fim, mas apenas as mãos ou os pés, ou eventualmente um animal, sem provocar ferimentos graves nas capturas (artigo 2.º da Portaria n.º 1102-B/2000, na redação dada pela

Portaria n.º 1228/2010, e artigo 4.º do DR n.º 43/87, na redação dada pelo DR n.º 7/2000).

As espécies permitidas neste método de pesca, mencionadas no anexo I da Portaria n.º 1102-B/2000, são entre outras, búzio, amêijoas, berbigão, vieira e caranguejo.

Na apanha de espécies animais marinhas com fins comerciais só podem ser utilizados os utensílios ou instrumentos indicados no artigo 7.º da Portaria n.º 1102-B/2000, na redação dada pela Portaria n.º 1228/2010, tais como ancinho, faca de mariscar, lapeira e sacho de cabo curto.

Neste tipo de pesca não é permitida a utilização de embarcação, a não ser que se trate de um meio de transporte dos apanhadores, dos utensílios, dos equipamentos e das espécies capturadas, pode também ser utilizado equipamento de mergulho em apneia, isto é, sem auxílio de qualquer equipamento autónomo ou semiautónomo de respiração (artigo 8.º e artigo 9.º da Portaria n.º 1102-B/2000, na redação dada pela Portaria n.º 1228/2010).

No continente esta atividade está sujeita a uma licença, que deverá ser requerida à DGRM e tem validade de um ano, artigo 13.º da Portaria n.º 1102-B/2000, na redação dada pela Portaria n.º 1228/2010.

### 3.9.5 Pesca do cerco

O regulamento da pesca por arte do cerco foi aprovado pela Portaria n.º 1102-G/2000 de 22 de novembro, alteradas pela Portaria n.º 397/2007 de 04 de abril.

De acordo com o artigo 2.º da Portaria n.º 1102-G/2000 e com o artigo 9.º do DR n.º 43/87, na redação dada pelo DR n.º 7/2000, entende-se por pesca do cerco, qualquer método de pesca que utiliza parede de rede sempre longa e alta, que é largada de modo a cercar completamente as presas e a reduzir a capacidade de fuga.

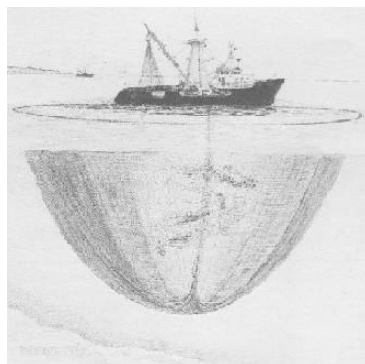


Figura 10 - Pesca do cerco

Fonte: DGRM, Acedido em 24-06-2013. [http://www.dgrm.min-agricultura.pt/xportal/xmain?xpid=dgrm&xogid=genericPageV2&conteudoDetalhe\\_v2=172823](http://www.dgrm.min-agricultura.pt/xportal/xmain?xpid=dgrm&xogid=genericPageV2&conteudoDetalhe_v2=172823)

De acordo com o artigo 7.º da Portaria n.º 1102-G/2000, alterada pela Portaria n.º 397/2007, as espécies permitidas, neste método de pesca, são pequenos pelágicos:

sardinha, cavala, sarda, boga, biqueirão e carapau. Também podem ser capturadas as seguintes espécies: serras, sarrajão, cangulos, agulha, tainhas e anchova. Contudo, a espécie mais capturada com a utilização deste método de pesca é a sardinha. De modo a preservar esta espécie, a Portaria n.º 251/2010 de 04 de maio, alterada pela Portaria n.º 294/2011 de 14 de novembro, vem impor regras específicas relativas à captura da sardinha. Entre outras regras deste normativo, destaca-se a imposição de uma paragem na pesca da sardinha de 48 horas consecutivas por semana. No caso do porto da Figueira da Foz é das 0 horas de sábado até às 0 horas de segunda-feira. Impõe também limites máximos de desembarque anual de sardinha, tendo por base a avaliação da situação do recurso marinho. Este máximo anual é repartido em 95% para embarcações cujo armador pertença a uma organização de produtores e 5% para os restantes. Para estes últimos é também definido um limite diário. A captura da sardinha termina ou é proibida a partir do momento em que são atingidos os limites anuais definidos pelas entidades competentes. Também foram fixadas percentagens máximas de desembarque de sardinha de tamanho mais pequeno (designada por sardinha T4), com o objetivo de proteger a sardinha juvenil.

Para 2013, o total de captura anual de sardinha é de 36 mil toneladas, definido pelo Despacho n.º 15351-A/2012 de 30 de novembro. Neste despacho foi definido um período de 45 dias para a interdição da captura da sardinha, para assegurar a proteção dos juvenis e dos adultos reprodutores. Este período de 45 dias, entre novembro e março, deve ser cumprido de forma faseada ao longo da costa. Este faseamento tem como objetivo assegurar o abastecimento mínimo à indústria conserveira. No caso da capitania da Figueira da Foz, esta interdição é de 01 de fevereiro a 15 de março.

O Despacho n.º 15351-A/2012 determinou que, entre 01 de Janeiro a 31 de maio, o limite máximo de descargas de sardinha, capturada com a arte do cerco, é de 12 mil toneladas para embarcações cujos armadores sejam membros de organizações de produtores, e de 360 toneladas para as restantes embarcações. Quando estes limites forem atingidos, no decurso do período estabelecido, fica interdita a captura da sardinha pela arte do cerco.

Para o período de 01 de junho a 31 de agosto de 2013, foram determinados novos limites máximos de captura da sardinha pela arte do cerco: 15 mil toneladas, das quais 440 toneladas só podem ser capturadas por embarcações cujos proprietários não sejam membros de organizações de produtores, conforme determinado pelo Despacho n.º 7112-A/2013 de 31 de maio. Quando estes limites estabelecidos forem atingidos é encerrada a pesca e interdita a captura da sardinha. De referir, que a estas quantidades serão acrescentadas as quantidades resultantes da diferença entre as quantidades de sardinha atribuídas e as efetivamente capturadas no período de 01 de Janeiro a 31 de maio.

Só é permitida a utilização de redes do cerco fora de  $\frac{1}{4}$  de milha de distância à linha da costa, e entre o  $\frac{1}{4}$  de milha e uma milha, apenas em profundidades superiores a 20 m,

exceto na pesca do candil na área de jurisdição da Capitania da Nazaré, artigo 10.º da Portaria n.º 1102-G/2000, alterada pela Portaria n.º 397/2007.

### 3.9.6 Pesca do arrasto

O exercício da pesca por arte do arrasto foi regulado pela Portaria 1102-E/2000 de 22 de novembro, alterada e republicada pela Portaria n.º 769/2006 de 07 de agosto.

Entende-se por pesca por arte de arrasto “qualquer método de pesca que utiliza estruturas rebocadas essencialmente compostas por bolsa, em geral grande, e podendo ser prolongada para os lados por «asas» relativamente pequenas”, artigo 7.º do DR n.º 43/87, na redação dada pelo DR n.º 7/2000, e artigo 2.º da Portaria n.º 1102-E/2000, na redação dada pela Portaria n.º 769/2006.

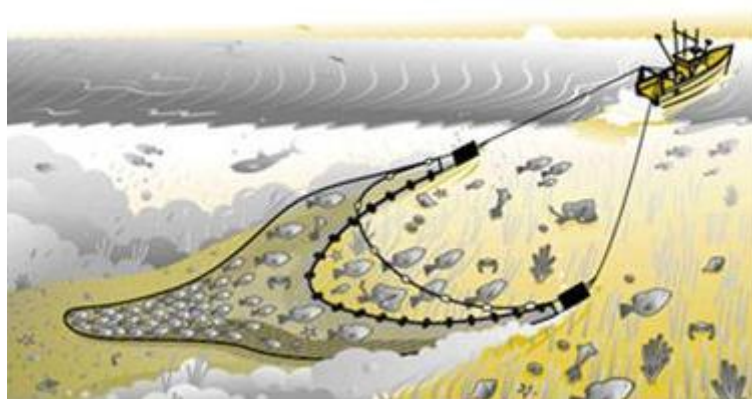


Figura 11 - Pesca do arrasto

Fonte: DGRM, acedido em 24-06-2013. [http://www.dgrm.min-agricultura.pt/xportal/xmain?xpid=dgrm&xpgid=genericPageV2&conteudoDetalhe\\_v2=172775](http://www.dgrm.min-agricultura.pt/xportal/xmain?xpid=dgrm&xpgid=genericPageV2&conteudoDetalhe_v2=172775)

Este método de pesca pode ser exercido por três tipos de artes:

- a) Ganchorra – é uma arte de arrasto de pequena e média dimensão, cuja boca é limitada por estrutura totalmente rígida e que se destina à captura de bivalves, que ficam retidos em grelha metálica ou saco ligados à boca. As ganchorras podem ser de mão (de pequena dimensão e operadas por mão humana e em zonas só acessíveis na baixa-mar) ou rebocadas por embarcação, artigo 4.º da Portaria n.º 1102-E/2000, na redação dada pela Portaria n.º 769/2006;
- b) Arrasto de fundo – arte de arrasto de média ou grande dimensão, sempre rebocada por embarcação que se desloca sobre o fundo ou em contacto com ele. O arrasto de fundo pode ser de vara (a boca da estrutura mantém-se aberta pela ação de varas e por estruturas rígidas) ou com portas (a boca da estrutura, com asas, mantém-se aberta pela ação de portas e na vertical por meio de flutuadores e lastros), artigo 5.º da Portaria n.º 1102-E/2000, na redação dada pela Portaria n.º 769/2006;
- c) Arrasto pelágico – é uma arte rebocada de grande dimensão que opera a meia-superfície ou subsuperfície, não dispendo de proteção na sua estrutura que lhe

permita contacto com o fundo do mar (artigo 6.º da Portaria n.º 1102-E/2000, na redação dada pela Portaria n.º 769/2006).

Com exceção da ganchorra, a pesca pela arte de arrasto não pode ser exercida a menos das 6 milhas da costa, artigo 8.º da Portaria n.º 1102-E/2000, na redação dada pela Portaria n.º 769/2006.

### 3.9.7 Pesca por arte envolvente-arrastante (arte xávega)

Regulamento da Pesca por Arte Envolvente-Arrastante, que faz parte integrante da Portaria n.º 1102-F/2000 de 22 de novembro, no artigo 2.º, define esta arte como qualquer método de pesca que utiliza estruturas de rede, com frequência dotadas de bolsa central e grandes «asas» laterais que arrastam e, prévia ou simultaneamente, envolvem ou cercam.

De acordo com estipulado nos artigos 2.º e 3.º da Portaria n.º 1102-F/2002, o exercício da pesca por arte envolvente-arrastante só pode ser exercida com a chamada arte xávega, que se trata de uma arte de alar para terra, conforme esquema, que consta do anexo I da Portaria n.º 1102-F/2000, e que a seguir se apresenta:

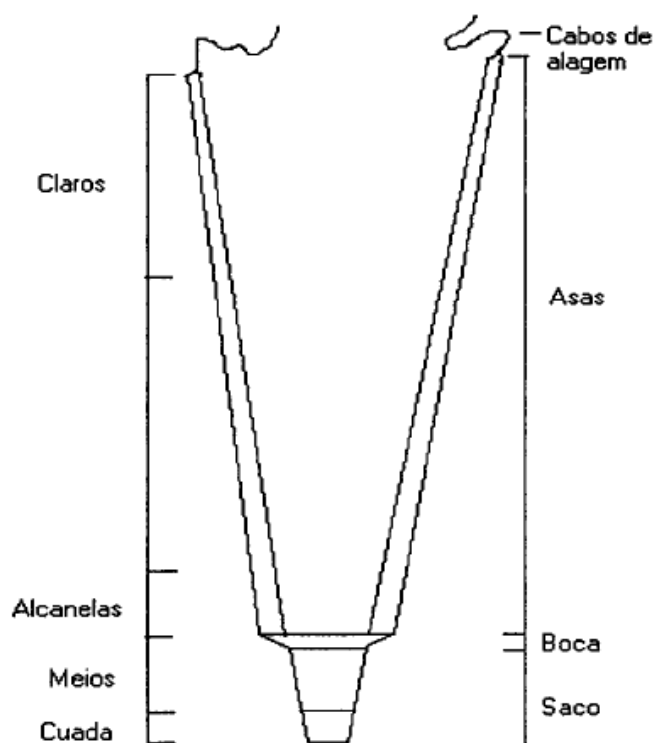


Figura 12 - Esquema de uma rede de arte Xávega

Fonte: Anexo I da Portaria n.º 1102-F/2000

Um dos cabos de alagem fica em terra o restante equipamento de pesca (redes) vai na embarcação, que deverá ser licenciada para o efeito, e à medida que vai entrando no mar, vai largando as redes. Concluída esta operação o barco regressa a terra para

depois se proceder à alagem da arte (puxar). O esforço de tração necessário à alagem da arte para terra pode ter origem mecânica (atualidade) ou animal, incluindo a força braçal humana (n.º 2 do artigo 4.º da Portaria n.º 1102-F/2000).

No Distrito de Coimbra encontra-se este tipo de pesca em diversas praias, tais como Praia de Mira, Praia de Leirosa e Tocha. As imagens que se seguem retratam esta atividade na Praia de Mira.



Figura 13 - Arte xávega

Fonte: [http://www.praia-de-mira.com/?page=arte\\_xavega](http://www.praia-de-mira.com/?page=arte_xavega). Acedido em 24-06-2013

De acordo com o artigo 5.º da Portaria n.º 1102-F/2000, a arte xávega só pode operar na área da jurisdição da capitania de porto de registo da embarcação. Os locais escolhidos, para o exercício desta atividade, devem ser previamente comunicados pelos arrais<sup>14</sup> às entidades com tutela naquelas áreas e não podem ser alterados sem a sua concordância. Durante a época balnear a pesca com xávega não é permitida em praias concessionárias entre as 10h30m e as 18h30m, exceto se for para demonstração da arte. O pescado capturado nestas demonstrações não pode ser vendido, tendo apenas como destino o consumo próprio dos promotores ou a entrega a entidades públicas ou instituições de solidariedade social (artigo 6.º da Portaria n.º 1102-F/2000).

Nesta arte, à semelhança das outras, não podem ser capturadas espécies que não tenham o tamanho mínimo legalmente exigido, nestes casos a atividade deverá ser interrompida até ao virar da maré (artigo 7.º da Portaria n.º 1102-F/2000).

Foi possível observar e acompanhar, em junho de 2012, uma ação da UCC-GNR na apreensão de 1,5 toneladas de carapau imaturo capturado na arte xávega, numa praia nas proximidades da Figueira da Foz. Este pescado tinha como destino Espanha e o resultado daquela venda seria aproximadamente 11.000,00. As imagens que se seguem retratam essa apreensão, o pescado apreendido foi descarregado na lota da

---

<sup>14</sup> Arrais – Patrão ou mestre, pode não ser o proprietário da embarcação. A ele são incumbidas as funções mais importantes no desenrolar das operações. Nos termos do n.º 1 do artigo 8.º da portaria n.º 1102-F/2000, os arrais são responsáveis pela manobra das xávegas e pelo cumprimento da legislação em vigor.

Figueira da Foz e sujeito a um controlo veterinário, depois de considerado próprio para consumo, foi distribuído por instituições de solidariedade social da zona.



Figura 14 - Apreensão de carapau imaturo pela UCC-GNR

Fonte: própria

Para além da evidente fuga aos impostos, verifica-se a prática de um crime ambiental, que coloca em causa o futuro dos recursos marinhos e da alimentação humana. A pesca de peixe imaturo, não é só um problema que se verifica na xávega, mas sim em todos os tipos de pesca e em todo o mundo, para o qual todos os Estados devem estar atentos e sensibilizados. Contudo, não parece ser o que está a acontecer, pelo menos em Portugal, segundo a Agência Lusa (07 de junho de 2013), o parlamento português “aprovou por unanimidade um projeto de resolução recomendando ao Governo que peça à União Europeia a criação de uma exceção para a pesca por arte xávega, permitindo-se a venda de peixe de tamanho abaixo do permitido (...) pretende ainda que seja possível a venda do produto do primeiro lanço de tamanho inferior ao legalmente permitido (12 centímetros, no caso do carapau)”.

De acordo com as estatísticas, as quantidades de peixe capturados vêm a decrescer de ano para ano, devido principalmente à falta de recursos. Em sentido contrário, a produção aquícola tem aumentado, pois esta atividade vem, cada vez mais, a afirmar-se como alternativa à pesca marítima.

### 3.10 Lista / questionário de procedimentos de auditoria

Neste capítulo foram expostas todas as especificidades da pesca marítima, métodos de pescas, tipos de embarcações, entidades intervenientes estatais e privadas, regime da primeira venda, e referencia a toda a legislação que regula esta atividade do sector das pescas.

Parte do que foi exposto neste capítulo é útil ao conhecimento geral do negócio por parte do auditor, como por exemplo o funcionamento da organização de produtores, organização comum do mercado, retirada e reporte, métodos de pesca e tipos de embarcações.

Quanto ao conhecimento específico deste sector, e fundamental para o planeamento de uma auditoria, elaborou-se uma *checklist* relativa ao conhecimento do negócio e a procedimentos de auditoria a seguir durante uma ação de inspeção na atividade de pesca marítima:

<p align="center"><b>Lista / Questionário sobre o conhecimento do negócio e de procedimentos de auditoria</b></p> <p align="center"><b><u>Pesca Marítima</u></b></p> <p align="center"><b>(Armador/pescador)</b></p>				
Descrição dos procedimentos	Sim	Não	Não aplicável	Observações
<p>1. Qual o método ou métodos de pesca utilizados?</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Apanha;</li> <li>- Pesca à linha;</li> <li>- Pesca por armadilha;</li> <li>- Pesca por arte de arrasto;</li> <li>- Arte xávega</li> <li>- Pesca por arte de cerco;</li> <li>- Pesca por rede de emalhar.</li> </ul>				
<p>2. Qual o tipo de embarcação?</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Embarcação de pesca local;</li> <li>- Embarcação de pesca costeira;</li> <li>- Embarcação de pesca do largo.</li> </ul>				
<p>3. Todas as vendas de pescado foram efectuadas pelo regime da primeira venda?</p>				
<p>4. O armador/pescador celebrou contratos de abastecimento com comerciantes ou industriais de produtos de pesca?</p> <p><u>Se sim:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Pedir cópias do(s) contratos(s);</li> <li>- Analisar os valores, quantidades de</li> </ul>				

<p align="center"><b>Lista / Questionário sobre o conhecimento do negócio e de procedimentos de auditoria</b></p> <p align="center"><b><u>Pesca Marítima</u></b></p> <p align="center"><b>(Armador/pescador)</b></p>				
Descrição dos procedimentos	Sim	Não	Não aplicável	Observações
<p>pescados e espécies referidos no contrato;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Comparar os preços praticados nas vendas (documentos emitidos pela Docapesca) com os estabelecidos no contrato;</li> <li>- Comparar os preços médios registados no contrato com os preços médios de mercado (possibilidade de fraude);</li> <li>- Tratando-se de um contrato de abastecimento de sardinha, os preços acordados são superiores aos preços de retirada? (Nota: o preço de venda não pode ser inferior ao preço de retirada)</li> </ul>				
<p>5. O armador/pescador é titular de licença de apanhador de animais marinhos e de pesca apeada, estando assim dispensado do regime de primeira venda de pescado fresco?</p> <p><u>Se sim:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Estão autorizados pela DGRM?</li> <li>- Recolher junto dos serviços da Docapesca o valor das vendas quinzenais e compará-los com os registos contabilísticos;</li> <li>- Validar o valor do IVA liquidado daquelas vendas;</li> <li>- Analisar as contribuições para a segurança social (comunicadas à Docapesca) e compará-las com os registos contabilísticos.</li> </ul>				
<p>6. Analisar guias de retribuição em espécie arquivadas nas lotas (relativo ao pescado atribuído para a alimentação dos pescadores e armadores). Registrar e analisar as quantidades atribuídas (possibilidade de fraude principalmente em embarcações polivalentes).</p>				
<p>7. Comparar quantidades diárias atribuídas à tripulação e as vendidas nas lotas (se idênticas existe forte possibilidade de fraude).</p>				

<p align="center"><b>Lista / Questionário sobre o conhecimento do negócio e de procedimentos de auditoria</b></p> <p align="center"><b><u>Pesca Marítima</u></b></p> <p align="center"><b>(Armador/pescador)</b></p>				
Descrição dos procedimentos	Sim	Não	Não aplicável	Observações
8. O armador pertence a uma Organização de Produtores (OP)? - Se sim obteve alguma participação financeira?				
9. Cruzar informação enviada pela OP e a existente na contabilidade quanto às participações financeiras atribuídas.				
10. Diário de pesca - Analisar informação existente no diário de pesca; - Comparar os dados com os existentes na DGRM e detetar possíveis divergências (principalmente nos dias em que a embarcação esteve sujeita a inspeção surpresa aquando a chegada ao porto); - Comparar os dados registados no diário de pesca com os registos das vendas em lota do mesmo dia/faina.				
11. Remunerações/número de trabalhadores: - Solicitar o rol de matrícula (caso seja recusado, solicitar à Capitania do Porto); - Recolher o número de trabalhadores registados no rol de matrícula; - Recolher na contabilidade as remunerações pagas e respetiva retenção na fonte de IRS; - Comparar os dados contabilísticos com os existentes no rol de matrícula (forte possibilidade de divergências).				
12. Vendas na Arte xávega: - Cruzar informação obtida através da DGRM e os registos contabilísticos; - Cruzar informação obtida através da Docapesca e os registos contabilísticos				
13. Na Arte xávega, cruzar informação obtida através da Capitania do Porto, quanto ao registo e número de embarcações, e os evidenciados na contabilidade.				

<p align="center"><b>Lista / Questionário sobre o conhecimento do negócio e de procedimentos de auditoria</b></p> <p align="center"><b><u>Pesca Marítima</u></b></p> <p align="center"><b>(Armador/pescador)</b></p>				
<b>Descrição dos procedimentos</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não aplicável</b>	<b>Observações</b>
14. Observação direta da pesca (no caso da Arte Xávega) e/ou descarregamento de pescado na lota (restantes artes).				

Quadro 11 - Lista de procedimentos de auditoria (pesca marítima)

Fonte: própria

## 4. AQUICULTURA

A piscicultura é a atividade aquícola com mais expressão no distrito de Coimbra, por esta razão é o tema mais aprofundado neste capítulo. Depois de uma breve definição de aquicultura e os tipos de atividade que a compõem, procede-se à descrição detalhada de atividade da piscicultura. Por fim apresenta-se uma *checklist* de todos os procedimentos de auditoria a seguir numa ação de inspeção.

### 4.1 Definição de aquicultura

A aquicultura é entendida por “a exploração ou cultura de organismos aquáticos que aplique técnicas concebidas para aumentar, além das capacidades naturais do meio, a produção dos organismos em causa” [Regulamento (CE) n.º n.º 2792/1999]. São exemplo de organismos aquáticos os peixes, moluscos, crustáceos e plantas aquáticas, (FAO, 2012), “que durante toda a fase de exploração ou cultura até à fase da colheita, são de propriedade de uma pessoa singular ou coletiva [Regulamento (CE) n.º n.º 2792/1999].

O cultivo aquícola implica a intervenção humana, quer na criação de processos para aumentar a produção, quer na alimentação e proteção contra predadores, (FAO, 2012).

Assim, são exemplo de culturas aquícolas as seguintes atividades (Comissão Interministerial para os Assuntos do Mar, 2012):

- “- Algocultura – a atividade que tem por finalidade a cultura de algas;
- Carcinicultura – a atividade que tem por finalidade a cultura de crustáceos;
- Moluscicultura – a atividade que tem por finalidade o cultivo de moluscos;
- Piscicultura – a atividade que tem por finalidade o cultivo de peixe.”

Nas culturas marinhas, “atividades que tenham por finalidade a reprodução o crescimento e engorda, a manutenção ou o melhoramento de espécies marinhas” [DR n.º 14/2000 de 21 de setembro, artigo 2.º], existem três tipos de produção:

- Cultura em regime de produção extensiva — “a produção com recurso a alimentação exclusivamente natural (DR n.º 14/2000 de 21 de setembro, artigo 2.º);
- Cultura em regime de produção semi-intensiva — “a produção com recurso a suplemento alimentar artificial (DR n.º 14/2000 de 21 de setembro, artigo 2.º);
- Cultura em regime de produção intensiva — “a produção com recurso a alimentação exclusivamente artificial (DR n.º 14/2000 de 21 de setembro, artigo 2.º);

As instalações de culturas marinhas, “instalações que tenham por finalidade a reprodução e ou o crescimento e engorda de espécies marinhas” (artigo 2.º do DL n.º 278/87, de 7 de Julho), podem apresentar vários tipos de estrutura, dependendo do local onde são instaladas. Como exemplos temos os tanques em terra, tanques em cimento ou de outro material, assim como estabelecimentos em mar aberto (denominados *offshore*). Este último, embora muito produtivo, no caso da costa portuguesa, apenas poderá ter viabilidade na costa algarvia, devido às características do mar português: águas agitadas e muito “batidas”.

A exploração excessiva dos oceanos e a captura ilegal de peixes são fatores que muito contribuem para a escassez das espécies. A aquicultura, devido à sua notória evolução na qualidade que apresenta, surge como alternativa ao fornecimento de proteína animal para a alimentação humana. Em 2008 a aquicultura já representava cerca de 45,7% da produção mundial de pescado comestível destinado ao consumo (FAO, 2010).

Face ao crescente esgotamento dos recursos naturais, a aquicultura será o caminho a seguir, sendo uma alternativa sustentável que poderá complementar a captura e, desta forma, contribuir significativamente para assegurar a resposta às necessidades do crescimento exponencial da população mundial, como refere Cassamo (2012, 11), apud (Ribeiro, 2010).

Apesar de Portugal possuir uma imensa costa, cabe aos nossos governantes cuidar dos recursos marinhos que estão já muito explorados, havendo a necessidade urgente de repovoar os mares. É perante esta realidade que a aquicultura surge como alternativa, prevendo-se um grande crescimento desta atividade, quer no mundo, quer também em Portugal, e até mesmo no distrito de Coimbra, que dispõe de ótimas condições no estuário do rio Mondego (antigos campos das salinas – salgado).

### 4.2 Piscicultura

Do que foi possível observar todos os contribuintes sediados no distrito de Coimbra praticam a piscicultura, sendo que a maioria possuem os seus estabelecimentos marinhos no estuário do rio Mondego, no concelho da Figueira da Foz.

Na foz do rio Mondego encontra-se uma grande área de salgado (conjunto de salinas), outrora utilizado para produção de sal marinho. Grande parte das marinhas<sup>15</sup> encontram-se abandonadas, dando agora lugar a tanques em terra para a produção de peixes, nomeadamente dourada e robalo. O tipo de cultura praticado é de produção em regime extensivo ou semi-intensivo.

---

<sup>15</sup> “Todos os locais onde se exerçam atividades que tenham por finalidade a produção de sal, qualquer que seja a forma de captação ou retenção de água” (artigo 74.º do DL226-A/2007 de 31 maio de 2007).

Das pisciculturas observadas constatou-se que apenas se ocupam da engorda de peixe, não se verificando em nenhuma delas a reprodução. Assim, os alevins ou alevinos (peixes recém saídos do ovo) são adquiridos a uma outra entidade (geralmente oriunda de Espanha), e recorrendo a uma viatura especial, são transportados e colocados nos tanques. É no transporte e na transferência para os tanques que se verifica alguma mortalidade nos alevins. Não é a única causa de mortalidade, como veremos mais à frente, mas é o primeiro registo de perda que se verifica.

Até atingirem valor comercial e o peso desejado, as douradas em média permanecem nos tanques entre 18 a 24 meses. Este período de crescimento e engorda depende de vários fatores, como se verá mais à frente, contudo o tamanho dos alevins também influencia. O peso médio da dourada com mais procura e valor comercial é entre 400g a 500g, designado “peixe-dose”. Nas faturas de venda consta a designação “dourada 4/5” ou “dourada 3/4”, o que significa dourada com peso entre 400g a 500g, e dourada com peso entre 300g a 400g, respetivamente. O valor comercial volta a subir para os peixes com um peso médio que varia entre 800g e 1000g, correspondendo a uma dose familiar.

Relativamente ao robalo, o tempo necessário para a engorda é idêntico ao da dourada bem como o peso de um “peixe-dose”.

Ao contrário do que se passa na pesca marítima, em que existem tamanhos mínimos para a sua captura, e nos termos do n.º 1 do artigo 7.º do DR n.º 14/2000 de 21 de setembro “os espécimes oriundos dos estabelecimentos de culturas marinhas podem ser comercializados com tamanho ou peso inferiores aos fixados para os produtos da pesca, qualquer que seja a fase do seu ciclo de vida”. De acordo com o estipulado no n.º 2 do mesmo artigo, aqueles espécimes “são obrigatoriamente acompanhados de documento comprovativo da venda, exibido sempre que exigido por qualquer entidade competente em matéria de fiscalização”.

Geralmente o embalamento, calibragem e pesagem dos peixes pescados, destinados à comercialização, é feito nos próprios estabelecimentos. Tal serviço poderá também ser efetuado pela Docapesca, entidade que também presta esse serviço. Contudo, por não ser uma obrigação legal e por acarretar mais custos adicionais, nem sempre é requerido tal serviço.

No decurso de uma ação de inspeção, e no âmbito do princípio de colaboração previsto no n.º 4 do artigo 59.º da Lei Geral Tributária (LGT) e do artigo 28.º do Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária (RCPIT), o auditor pode solicitar juntos dos serviços da Docapesca informação sobre o eventual serviço prestado. Uma vez que aquele serviço é cobrado em função dos quilos de peixe manuseado ou manipulado, esta informação pode ser útil para confrontar a quantidade de peixe manuseado e a quantidade de peixe comercializados nas mesmas datas.

A primeira venda dos peixes de origem aquícola também pode ser efetuada na lota, apesar de esta venda estar dispensada do regime legal da primeira venda de pescado fresco (artigo 7.º do DL n.º 81/2005 de 20 de abril). Ou seja, o piscicultor apresenta na lota o seu pescado, sendo este vendido pela Docapesca em regime de leilão, presencial ou *online* (leilão online de aquicultura). Nestes casos, e ao abrigo do artigo 9.º do DL n.º 122/88 de 20 de abril, o IVA correspondente àquelas vendas é liquidado pela Docapesca e entregue nos cofres do Estado por esta. Deste modo, o piscicultor não emite qualquer fatura ao comprador do seu peixe, uma vez que a Docapesca emite uma nota de venda. Os documentos que o piscicultor possui na sua contabilidade, para suportar aqueles ganhos, são os documentos emitidos pela Docapesca denominados “Nota de liquidação (Maré)”. A estes documentos são anexadas listagens, designadas por “Nota de venda”, onde são referidas as espécies vendidas, respetivas quantidades e valores, código e número de identificação fiscal do comprador.

Na nota de liquidação (maré) ao valor total da venda do peixe do piscicultor são descontadas tarifas, cedência de caixas, entre outros encargos resultantes do serviço prestado pela Docapesca. O valor líquido daquele documento corresponde ao valor que é entregue ao piscicultor.

Uma vez que a venda em lota não obriga à emissão de fatura por parte do piscicultor, é importante cruzar a informação disponibilizada pela entidade reguladora das vendas em lota (Docapesca) e a informação disponível na contabilidade da entidade auditada. Para além da conta corrente da contabilidade a Docapesca também está em condições de fornecer a relação por dias e lotas de todo o peixe vendido, respetivas quantidades e valores.

A atividade aquícola é controlada pela DGRM (Divisão de Aquicultura) que, nos termos do n.º 1 do artigo 3.º do DR n.º 14/2000, possui as seguintes informações úteis a uma auditoria tributária:

- a) A identidade do titular inicial da autorização de instalação e da licença de exploração e daqueles a quem estas se transmitirem;
- b) A localização e as dimensões do estabelecimento, bem como a natureza e a condição jurídica do local que ocupa;
- c) O número de identificação atribuído;
- d) As espécies autorizadas e a capacidade de produção prevista para cada uma delas;
- e) Quaisquer condições específicas a que deve obedecer o estabelecimento, designadamente sistema e regime de exploração.

Os titulares daqueles estabelecimentos devem até ao dia 28 de fevereiro de cada ano enviar à DGRM mapas de produção respeitantes ao ano anterior (n.º 2 do artigo 3.º do DR n.º 14/2000). Assim no decurso de uma auditoria tributária, e no âmbito do princípio de colaboração, o auditor pode solicitar tais elementos à DGRM para um

posterior cruzamento com os dados faturados e registados na contabilidade. Tal informação poderá também ser útil no caso de contribuintes não declarantes<sup>16</sup>.

Do que foi possível observar no distrito de Coimbra, a inventariação dos peixes existentes nos tanques das pisciculturas é praticamente inexistente, com exceção de duas grandes empresas (multinacionais) que possuem mecanismos altamente sofisticados de modo a permitir saber diariamente a quantidade de peixes existentes nos tanques e quantos morrem.

Assim é registado na contabilidade, como ativos biológicos de consumo, o número de peixes (alevins) comprados. Contudo, aquelas quantidades não passam de uma estimativa, pois nunca são abatidos os peixes que morrem ou desaparecem durante o período da engorda. Assim as quantidades registadas como existentes nos tanques nunca correspondem às quantidades vendidas, dificultando assim o trabalho do auditor, uma vez que a mortalidade não é determinada nem é evidenciada nos registos contabilísticos da entidade.

### **4.2.1 Mortalidade**

A quantidade de alevins adquiridos pelo piscicultor, e que consta na fatura de compra emitida pelo fornecedor, não é seguramente a quantidade existente de alevins vivos depois de transferidos para os tanques. O transporte em si, a água existente no tanque (salinidade, ph, temperatura, etc.) diferente da água existente no tanque de transporte, são fatores que provocam a morte de alguns alevins. Convém no entanto referir, que tudo é feito para minimizar a mortalidade, pois o transbordo dos alevins, dos tanques de transporte para os tanques da piscicultura, é uma operação que demora horas a ser efetuada, para que a habituação dos alevins ao novo meio ambiente seja feita de forma gradual e a minimizar as perdas.

De salientar que os piscicultores analisados, embora a maioria possua contabilidade organizada nos termos da lei comercial, os registos relativamente à mortalidade e inventariação dos peixes é inexistente. Não tendo sido possível quantificar e determinar uma percentagem média desta perda, devido à falta de informação disponível. Apenas duas empresas multinacionais, sediadas no distrito, possuem equipamentos e registos diários altamente fiáveis, relativos à inventariação, crescimento e mortalidade dos peixes ao longo do período da engorda. Contudo os dados destas empresas não foram considerados para a análise, porque além de se tratarem de culturas intensivas, a espécie de peixe e o tipo de tanques também são diferentes dos viveiros localizados no estuário do rio Mondego. Sendo certo que são estes últimos quem espelham a realidade do distrito e até mesmo do país.

A percentagem de mortalidade é muito variável, devendo-se a vários fatores, uns controláveis pelo piscicultor, outros não, como por exemplo os fatores climáticos.

---

<sup>16</sup> Contribuinte que se encontram em incumprimento das suas obrigações declarativas.

A dedicação e o zelo do piscicultor são fatores determinantes para a redução da mortalidade. Se o piscicultor trabalhar a tempo inteiro na cultura marinha, observar os peixes e estiver atento a qualquer anormalidade que evidencie doença ou *stress* dos animais, faz com que seja mais rápido na resolução do problema, evitando a propagação de doenças e a consequente morte dos animais.

A tentação por aumentar a produção e a obtenção de mais vantagens económicas, influenciam os piscicultores no aumento da densidade populacional em cada tanque. Tal facto origina um aumento da propagação de doenças infecciosas, causadoras de grande mortalidade. Como é referido por Pereira (2009, 15) quanto à densidade populacional e a propagação de doenças:

A aquicultura visa aumentar os lucros através do cultivo de cada vez mais animais em volumes de água cada vez menores, maximizando a densidade populacional. Pelo contrário, as medidas de combate às doenças infecciosas incluem manter as densidades populacionais tão baixas quanto possível de modo a quebrar os ciclos de transmissão de peixe para peixe.

Outra causa de mortalidade é a falta de salinidade na água dos tanques. Estando todos os estabelecimentos localizados no estuário do rio Mondego, tratando-se portando de águas salobras<sup>17</sup>, por negligência, pode ser bombada água para o tanque numa altura em que o rio tem menos água do mar reduzindo assim o grau de salinidade da água, provocando a morte de alguns peixes. A renovação da água deve ser feita na preia-mar, altura em que o rio recebe mais água do mar. O excesso de chuva também pode reduzir o grau de salinidade da água e à consequente morte dos peixes. De acordo com os testemunhos de alguns produtores, o excesso de água doce devido às chuvas, motiva mais morte dos peixes do que propriamente a renovação da água dos tanques na maré baixa, que só por negligência é que tal acontece. De salientar que o robalo é um peixe mais resistente à água com pouco sal, ao contrário da dourada que morre com mais facilidade quando existe pouca salinidade na água.

Águas poluídas foram também uma das causas de alguma mortalidade apontada pelos piscicultores. O facto de existir uma estação de tratamento de águas residuais próxima do estuário e as descargas feitas dos campos de arroz do baixo Mondego, com a presença de pesticidas, são razões de alguma poluição nas águas do rio. Embora impossível de quantificar, são factores com algum significado na mortalidade nos peixes.

Os fatores climatéricos que podem aumentar a mortalidade são as variações de temperatura. Os peixes em causa, dourada e robalo, não resistem a temperaturas muito baixas no inverno. Por outro lado, no verão, as altas temperaturas provocam a

---

<sup>17</sup> Água com mais salinidade do que a água doce, sujeita a variações devido a correntes de água doce e água do mar.

crescimento de outros organismos (microalgas) dentro da água o que são altamente prejudiciais para os peixes. Relativamente às temperaturas elevadas, Pereira (2009, 23) explica o seguinte:

No caso das temperaturas elevadas, o aumento consequente da taxa metabólica resulta numa maior necessidade de oxigénio. Contudo, os gases dissolvidos, incluindo o oxigénio, geralmente sofrem uma diminuição da solubilidade à medida que a temperatura aumenta. Adicionalmente, a solubilidade dos compostos tóxicos aumenta com o aumento da temperatura, criando condições desfavoráveis.

Ainda sobre os fatores climatéricos, convém referir que durante o inverno, nos períodos com registo de temperaturas muito baixas, os peixes quase que hibernam, deixando-se de alimentar. Tal facto atrasa muito o seu desenvolvimento, pois só com temperaturas mais altas, primavera e verão é que se regista um maior crescimento.

A falta de oxigénio na água do tanque é outro motivo de morte dos peixes. Para que sejam deduzidos os riscos de falta de oxigenação existem em todos os tanques equipamentos para “bater a água” permitindo assim que a água seja oxigenada.

Todos estes fatores devem ser tidos em conta pelo auditor, para perceber uma eventual percentagem de mortalidade verificada no estabelecimento que audita.

Foi possível verificar na contabilidade de alguns aquicultores que os fornecedores de alevins fornecem gratuitamente uma determinada quantidade de alevins para fazer face a eventuais perdas por mortalidade ou por defeito genético. Quando isso acontece tal quantidade oferecida é referida na fatura de compra.

De referir ainda que a Direção-Geral de Alimentação e Veterinária (DGAV), obriga a que cada exploração aquícola possua um livro de registo da administração de medicamentos e de doenças. Este livro, também na posse do produtor, pode ajudar a compreender determinados registos contabilísticos, como por exemplo, grande período de permanência em inventários de peixes (pode ser devido a doença ou administração de medicamentos, neste caso não podem ser logo vendidos/consumidos), desaparecimento no registo de inventários sem registo da respetiva venda (devido a epidemias e mortalidade). A mortalidade devido a epidemias tem que ser comunicada à DGAV, entidade a quem se pode recorrer quando for necessária a confirmação dos registos da empresa.

### 4.2.2 Outras perdas

Para além da mortalidade, existem outras perdas, tais como o roubo ou furto, cheias, patologias não infecciosas e predadores. Algumas destas causas podem ser minimizadas pelos responsáveis dos estabelecimentos marinhos.

O furto ou roubo de peixes é uma realidade que se regista com alguma frequência, cuja quantidade furtada não é possível quantificar por parte do responsável pelo estabelecimento marinho, uma vez que também desconhece a quantidade de peixes que possui nos tanques. Calcula-se que seja significativa e que se destina ao mercado paralelo e não para consumo próprio dos infratores.

Apesar de as pisciculturas se encontrarem vedadas, nem sempre tal barreira é impedimento para a entrada de estranhos, contudo a existência de cães de guarda e a vigilância noturna, evita que se registem grandes perdas por furto ou roubo. Foi possível verificar que poucos estabelecimentos possuem vigilância noturna, mas nestes o registo de assaltos é inexistente.

Em invernos bastantes rigorosos há registos de cheias no rio Mondego, registando-se algumas inundações nos campos do salgado. As explorações que poderão ser mais afetadas são as que se encontram mais próximas das margens do rio. Estas cheias podem destruir, total ou parcialmente, os muros de terra dos tanques (designadas por motas), podendo levar ao desaparecimento parcial ou total dos peixes de alguns tanques. Contudo, apesar de acontecer, são situações pouco frequentes, mas que devem ser evidenciadas na contabilidade.

Outro tipo de perdas é originado por doenças não infecciosas, devido a fatores genéticos. Como refere Pereira (2009, 15):

Existem situações particulares em que determinadas patologias não infecciosas podem ter impacto numa indústria inteira, como é o caso das deformações esqueléticas nos peixes marinhos, nomeadamente dourada (*Sparus aurata*) e robalo (*Dicentrarchus labrax*), cultivados em pisciculturas mediterrânicas. Este tipo de patologia também ocorre noutras espécies utilizadas em piscicultura, como o salmão e a truta.

Deformações físicas, como por exemplo a nível da coluna e da boca, que apesar de não por em causa a saúde pública, fazem com que o valor comercial dos peixes seja muito reduzido ou nulo. O único destino destes peixes é a destruição, normalmente são canalizados para a indústria de óleos e farinha de peixes, ou para a incineração.

As práticas de manuseamento, quer quando ainda alevins, quer durante o período de engorda, são também causas de deformações físicas.

Foi ainda referido pelos responsáveis das pisciculturas perdas devido a predadores: gaivotas e corvos marinhos (espécie protegida). Como é referido pela Comissão das Comunidades Europeias (2002, 11) as explorações aquícolas podem ser vítimas de

predação por espécies protegidas de aves ou mamíferos selvagens. Esta predação pode reduzir significativamente a rentabilidade de uma empresa de aquicultura e o controlo dos predadores é muito difícil, nomeadamente em grandes albufeiras ou lagoas de regime extensivo. Esta perda também é difícil de quantificar e nunca se encontrou qualquer registo contabilístico. A única forma de evitar tal perda é a construção de proteções sobre os tanques, nomeadamente de redes e de sedielas (fio de pesca). Nalgumas explorações aquícolas, existentes no estuário do rio Mondego, possuem proteção dos peixes contra os predadores.

Em suma, face ao observado e de acordo com o testemunho de alguns produtores, a totalidade das perdas (mortalidade e outras causas) poderá situar-se entre os 30% e os 60% em relação do número de alevins comprados. Não foi possível determinar uma percentagem média de perdas, devido à diversidade de variáveis e à realidade de cada um. A totalidade das perdas depende de exploração para exploração e de como são geridas e cuidadas.

Na reunião realizada com o responsável pelo Núcleo de Pescas da Direção Regional da Agricultura e pescas do Centro, Dr. Barroca da Graça, afirmou, enquanto conhecedor da atividade, que é aceitável 20% de mortalidade dos peixes desde alevins até à fase da pesca, tendo em conta todos os fatores anteriormente enumerados.

### **4.2.3 Consumo de rações**

Com os dados disponíveis (relatórios de inspeção e entrevistas com piscicultores) não foi possível estabelecer uma relação entre o consumo de rações e a quantidade de peixe produzida. Nas embalagens ou nas fichas de produto do fabricante de rações é sugerido uma quantidade de ração por peixe, contudo tais indicações não são seguidas pelos piscicultores. Por outro lado o tipo de produção (extensiva, semi-intensiva ou intensiva) influencia muito a quantidade de ração consumida. De referir ainda que existem no mercado muitos tipos de rações e a qualidade de cada contribui, de diferentes formas, para o crescimento e engorda dos peixes.

Existe um tipo de ração para cada fase de crescimento, facto que permite ao auditor acompanhar a evolução e crescimento dos peixes de acordo com as compras de rações. É aconselhável ao auditor efetuar sempre a circularização de fornecedores de rações, solicitando a conta corrente da contabilidade bem como a relação das rações vendidas e respetivas quantidades, listagem facilmente extraída do programa informático de faturação (caso o fornecedor possua faturação informatizada). Podem também ser solicitadas as fichas de produto para a obtenção de qualquer informação adicional, nomeadamente o consumo médio de ração por peixe, ou em que fase de crescimento do peixe é administrada cada tipo de alimento.

Numa entrevista dada ao Jornal “Algarve 123” em 16/09/2010, Fernando Gonçalves da ANAQUA – Associação Portuguesa de Aquacultores, afirmou que “são precisos 1,4 quilos de ração para se conseguir um quilo de peixe”, e nesta entrevista falava-se de culturas semi-intensivas.

Na reunião realizada com o Núcleo de Pescas, o Dr. Barroca da Graça referiu que embora dependa do tipo de cultura e da composição de ração, é necessário dois quilos de ração para um quilo de peixe.

#### **4.2.4 Consumo de embalagens**

Nas ações de inspeção efetuadas a esta atividade (piscicultura), a análise do consumo de embalagens para acondicionar o peixe destinado à venda foi sempre feita com o objetivo de controlar as vendas declaradas.

A maioria das produções aquícolas, existentes no Distrito de Coimbra, vendem o peixe das suas culturas a grossistas. Nestas vendas por grosso o peixe é acondicionado em embalagens próprias e com gelo na superfície. Para embalar o peixe são utilizadas caixas de poliestireno expandido (EPS), vulgarmente conhecido por esferovite. O tipo de embalagem mais utilizada tem uma capacidade de 22,5lts, o que corresponde a aproximadamente 10kg de peixe. Existem diversos tamanhos, mas nunca são utilizadas caixas com dimensões maiores, que apesar suportarem uma capacidade maior, os peixes que estão no fundo da caixa ficam sempre danificados (esmagados) devido ao peso dos peixes que ficam por cima.

Assim as embalagens mais utilizadas suportam sempre 10kg de peixe, mas do mesmo calibre. Por exemplo, uma caixa de 10kg com dourada de 300-400g tem mais unidades que uma caixa de 10kg de dourada de 400-500g .

De salientar que, numa venda, pode ficar incompleta uma ou mais caixas, isto é, sem os 10kg de peixe, por diversas razões: o produtor não ter mais peixe pescado para completar a caixa; porque a encomenda do cliente não corresponde a múltiplos de 10kg; ou porque vendeu a retalho ou a um pequeno retalhista.

Há ainda que referir que algumas caixas podem-se danificar, devido ao mau manuseamento, transporte ou por qualquer outra causa.

Todos estes factores devem ser considerados no momento em que se converter quantidades de caixas consumidas em quantidades de peixes vendidos.

#### **4.2.5 Outros procedimentos de auditoria**

Auditar uma entidade passa sempre pelo diálogo com o auditado, com o intuito de conhecer o negócio, pois, o auditor pode conhecer bem o sector, mas tem que ter a noção que as entidades são todas diferentes e cada uma tem as suas particularidades. Assim o auditor deve sempre iniciar uma auditoria com uma visita à entidade que vai auditar, falar com os seus responsáveis e até mesmo com os colaboradores.

Tal como já foi referido nos pontos anteriores, na piscicultura, o tipo de peixe produzido, o tipo de produção (intensiva, extensiva e semi-intensiva), o modo de atuação para mitigar os riscos e as perdas, etc., variam muito de exploração para exploração. Estes factores influenciam muito a percentagem de perdas totais numa exploração e a respetiva produção e qualidade do produto final. Estes factores são decisivos para o volume de vendas e lucros obtidos. Assim, na aquicultura como em qualquer outra atividade do sector das pescas, é determinante o diálogo permanente com o auditado, para o sucesso de uma auditoria.

O conhecimento do negócio do auditado, não passa só pelo diálogo e colocação de perguntas, observar o normal funcionamento da entidade é fundamental para entender as demonstrações financeiras e todos os registos contabilísticos. No caso da piscicultura, o auditor deve sempre assistir à pesca dos peixes, como é feita a escolha por tamanhos, sua embalagem e pesagem. Deve também verificar qual o tipo de embalagens que são utilizadas, quantidades totais de peixe por caixa, se todas as embalagens são cheias pela sua capacidade máxima.

Todas estas observações são úteis para os testes que o auditor tem que fazer para controlo da produção. Pois saber o tipo de embalagens utilizadas e sua capacidade permite estimar as quantidades de peixe vendidas, compará-las com as vendas declaradas e registadas na contabilidade. Saber se todas as embalagens são utilizadas na sua capacidade máxima, ou se as quantidades por caixa é variável, também é um dado importante para estimar as vendas através do consumo de embalagens.

Através da observação também é possível verificar a quantidade de peixe que é rejeitado, durante a escolha e embalamento. Estas perdas normais da atividade são um fator a ter em conta na determinação das vendas estimadas. Outro tipo de perda a ter em consideração é o número de caixas inutilizadas, quer por mau manuseamento ou defeito de fabrico ou transporte. Todos estes fatores só são possíveis de determinar com a observação do funcionamento normal da atividade.

A atividade piscícola, em Portugal, é acompanhada por diversos organismos públicos, tais como a DGAV e DGRM – Divisão de Aquicultura. Estas entidades externas podem fornecer informações quanto ao licenciamento, número de tanques e respetiva capacidade (n.º de peixes por m<sup>3</sup>)<sup>18</sup>, área da exploração, produção anual por espécie, e mortalidade anormal. O inspetor tributário, invocando o princípio da colaboração, pode recorrer a estas entidades para obter mais informações necessárias à sua auditoria.

---

<sup>18</sup> No licenciamento a DGRM, de acordo com os tanques, aconselha a um número de peixes por m<sup>3</sup>, por norma é 3 peixes/m<sup>3</sup>.

#### 4.2.6 Lista / questionário de procedimentos de auditoria

Como foi possível observar ao longo deste capítulo, a piscicultura é uma atividade com muitas particularidades. Para além disso, o auditor deverá ter sempre presente que a grande parte daquelas particularidades variam de exploração para exploração, veja-se a título de exemplo, as perdas por mortalidade, consumo de rações e outros tipos de perdas (predadores, doenças, deformações genéticas, etc).

O que foi exposto neste capítulo proporciona ao auditor o conhecimento de negócio necessário para o planeamento e execução de uma auditoria na atividade de piscicultura. Contudo, este conhecimento deve ser completado com o recurso a informações fornecidas por entidades externas, tais como DGRM, Direção Geral de Veterinária, entre outras.

Com o intuito de auxiliar o auditor/inspetor na elaboração do plano de auditoria na atividade de piscicultura, bem como no conhecimento do negócio, elaborou-se a seguinte *checklist*:

<p align="center"><b>Lista / Questionário sobre o conhecimento do negócio e de procedimentos de auditoria</b></p> <p align="center"><b><u>Piscicultura</u></b></p>				
Descrição dos procedimentos	Sim	Não	Não aplicável	Observações
1. Qual o tipo de produção: - Cultura extensiva - Cultura semi-intensiva - Cultura intensiva				
2. Produção unicamente destinada à engorda de peixe?				
3. Quais as espécies produzidas na cultura marinha?				
4. Quantos tanques possuem? - Qual a capacidade de cada (m <sup>3</sup> )				
5. Alevins: - Possui maternidade? - Compra os alevins? - Se sim, o fornecedor de alevins entregou mais do que a quantidade facturada (para compensação de mortalidade)?				
6. Existem registos que identifiquem os tanques e respetivos alevins comprados,				

<b>Lista / Questionário sobre o conhecimento do negócio e de procedimentos de auditoria</b>				
<b><u>Piscicultura</u></b>				
<b>Descrição dos procedimentos</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não aplicável</b>	<b>Observações</b>
de modo a verificar o tempo de crescimento?				
7. Nos documentos de venda são identificados os tanques onde foram pescados os peixes? - Ou existe registo dos peixes que são retirados de cada tanque?				
8. Qual os tamanhos/peso dos peixes que pesca/vende? - Tamanho do “Peixe-dose” - Tamanho do peixe “dose familiar”				
9. Vendas dos peixes. - Vende a consumidores finais? - Vende a grossistas? - Vende a retalhistas? - Venda na lota?				
10. Todas as vendas estão suportadas por um documento de venda?				
11. Calibragem, pesagem e embalagem dos peixes pescados, destinados à comercialização. - É feito no próprio estabelecimento? - Recorre aos serviços da lota? - Comparar estes registos com os obtidos na lota. - Estes procedimentos foram observados diretamente pelo auditor?				
12. Comparar as vendas anuais faturadas e registadas na contabilidade com os dados fornecidos pela DGRM (Divisão de Aquicultura).				
13. Embalagens: - Que tipos de embalagens são utilizados? - Qual a sua capacidade? - Quantas embalagens foram consumidas				

<p align="center"><b>Lista / Questionário sobre o conhecimento do negócio e de procedimentos de auditoria</b></p> <p align="center"><b><u>Piscicultura</u></b></p>				
Descrição dos procedimentos	Sim	Não	Não aplicável	Observações
<p>por ano?</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Há registo de embalagens destruídas?</li> <li>- É dado outro destino às embalagens para além de acondicionar o peixe para venda?</li> <li>- É utilizada a capacidade máxima em todas as embalagens?</li> </ul>				
<p>14. Mortalidade:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Existiu no período em análise mortalidade anormal?                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- Quais as provas existentes?</li> </ul> </li> <li>- Há registo de epidemias?                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- Atrasaram o crescimento dos peixes?</li> <li>- Foram causas de morte?</li> <li>- Existe anotação no livro de registo da administração de medicamentos e de doenças?</li> </ul> </li> <li>- Os fatores climatéricos tiveram influência na mortalidade?                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- Invernos rigorosos;</li> <li>- Verões com temperaturas elevadas (falta de oxigénio e surgimento de microalgas)</li> </ul> </li> </ul>				
<p>15. Predadores (aves marinhas)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Existem proteções nos tanques (sedielas ou redes)?</li> </ul>				
<p>16. Furtos e roubos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Há registo de furtos ou assaltos?</li> <li>- Foram comunicados às autoridades competentes?</li> <li>- É possível quantificar a quantidade perdida?</li> </ul>				

<b>Lista / Questionário sobre o conhecimento do negócio e de procedimentos de auditoria</b>				
<b><u>Piscicultura</u></b>				
<b>Descrição dos procedimentos</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não aplicável</b>	<b>Observações</b>
- Quais as medidas tomadas para evitar este tipo de perdas?				
17. Há registo de deformações genéticas? - Que provas existem?  - Foram destruídos os peixes com má formação?  - Foram vendidos a um preço inferior ao de mercado?				
18. Consumo de rações: - Existe diferente tipo de rações para cada fase de crescimento dos peixes na produção marinha?  - Qual a quantidade consumida anualmente de cada tipo de ração?  - De acordo com os dados disponíveis na contabilidade, qual a média de consumo de ração por kg de peixe durante o ciclo de crescimento?				
19. Solicitar informações ao fornecedor de rações: - Extrato de conta corrente;  - Relação das quantidades compradas e respetivas referências;  - Fichas de produto de cada tipo de ração consumida (para permitir obter um consumo médio).				
20. Observação direta da atividade: - Pesca dos peixes;  - Calibragem;  - Embalagem e acondicionamento;  - Rejeições de peixes após a pesca.				

Quadro 12 - Lista de procedimentos de auditoria (piscicultura)

Fonte: própria

## 5. COMÉRCIO DE PESCADO

O comércio de peixe, quer por grosso quer a retalho, é o subsector das pescas com o maior número de agentes económicos registados no distrito de Coimbra. O principal fornecedor de peixe destinado ao comércio é a Docapesca, entidade encarregue de introduzir no mercado o peixe proveniente da pesca marítima (captura) e também de algum peixe de aquicultura, como já foi referido nos pontos anteriores.

Neste capítulo é dado a conhecer a atividade de comércio por grosso, uma vez que é o tipo de comércio que apresenta mais especificidades. No final é elaborada uma *checklist* com todos os procedimentos de auditoria recomendáveis.

### 5.1 Comércio por grosso

Os comerciantes autorizados podem participar no leilão previsto no regime legal da primeira venda de pescado fresco (DL n.º 81/2005). Para o efeito possuem um dispositivo eletrónico para poderem dar as ordens de compra. O leilão inicia-se nos dias e horários estipulados pela entidade que explora a lota. O pescado é exposto aos comerciantes, exceto as espécies capturadas em grandes quantidades, tais como sardinha, carapau e cavala, em que apenas é apresentada uma amostra. Nestes casos o peixe encontra-se em dornas, contentores isotérmicos com capacidade média de 12 cabazes ou de 17 cabazes, pois existem dois tamanhos. Cada cabaz tem em média 22,5kg de peixe.

O leilão é feito dentro das instalações da lota, que para o efeito possui umas bancadas onde se encontram os compradores autorizados a participar no leilão. Deste local é possível observar quer o peixe para leilão quer o placar que refere todos os dados relativos ao leilão. No placar é identificado o peixe que vai entrar em leilão e respetivo preço. Este valor começa a baixar e só pára quando um comprador acionar o seu dispositivo eletrónico. Este sinal significa que é aquele o valor que o comprador está disposto a pagar por aquele lote. A venda termina e os dados da compra são lançados na conta do comprador, de imediato inicia-se outro leilão. De referir que este leilão é diferente do leilão que o cidadão comum conhece, pois no leilão da lota o preço tem uma evolução decrescente.

As figuras seguintes mostram o cenário de um leilão na lota da Figueira da Foz.



Figura 15 - Local destinado ao leilão



Figura 16 - Leilão do pescado

Fonte: <http://www.docapesca.pt/pt/rede-de-lotas/lotas/item/lota-de-figueira-da-foz.html>. Acedido em 24-06-2013.

Depois da venda em leilão o pescado é introduzido no mercado seguindo o circuito comercial normal.

Como já foi referido, os documentos relativos às compras em leilão são emitidos pela Docapesca. Esta entidade dispõe de todos os dados relativos às compras efetuadas pelos comerciantes em qualquer lota portuguesa, bastando para isso solicita-los junto da sede. Numa ação de inspeção a um comerciante de pescado, os dados fornecidos pela Docapesca podem ser úteis no controlo das quantidades compradas e vendidas, determinação de preços de compra, etc.

Como já foi referido, as vendas em lota do pescado do cerco (maioritariamente sardinha) também são feitas por estimativa, pois quer o cabaz quer a dorna são cheios sem que sejam pesados. Sabe-se que um cabaz tem aproximadamente 22,5kg de peixe e uma dorna tem uma capacidade média de 12 cabazes ou de 17 cabazes, dependendo do tipo de dorna.

No pescado comprado à dorna ou ao cabaz, uma vez que se trata de uma compra por estimativa, ao ser pesado pelo comprador (comerciante), já nas suas instalações, constata-se que a quantidade indicada na fatura de compra (22,5kg por cabaz) é inferior à quantidade obtida na sua pesagem, verificando-se assim ganhos significativos. Tal facto deve-se aos cabazes serem muito bem cheios, fazendo com que cada um tenha mais de 22,5kg.

Das inspeções efetuadas, constatou-se que nem sempre o comprador regista esses ganhos na sua contabilidade, e no controlo das quantidades não se verifica quantidades vendidas superiores às compradas, o que leva a presumir que tais rendimentos obtidos na pesagem do pescado são vendidos no mercado paralelo.

No comércio por grosso, verificaram-se poucos desperdícios, pois o peixe não é amanhado ou cortado. Relativamente às sobras, isto é, pescado que não é vendido, também se verificou uma percentagem muito reduzida, por um lado devido às quantidades que são vendidas no comércio por grosso, permitindo um maior escoamento, por outro porque os grossistas têm câmaras de refrigeração de modo a permitir-lhes armazenar e conservar o peixe por mais tempo, podendo assim vender o peixe no dia seguinte. Pode no entanto se registar uma perda anormal, devido por exemplo à falta de energia, avaria das câmaras frigoríficas, contudo estas perdas devem ser evidenciadas na contabilidade e devidamente documentadas. Deverá também ser sempre comunicado à AT qualquer perda de mercadoria.

Alguns grossistas possuem pontos de venda a retalho, atividade que ajuda a escoar a mercadoria, reduzindo assim a percentagem de sobras.

Os gastos registados podem variar de comerciante para comerciante, devido à forma como exercem a sua atividade: se unicamente efetuam vendas no armazém; se fazem distribuição da mercadoria vendida; se as compras são feitas noutras lotas e em mercados abastecedores (aumentado assim os gastos com os transportes).

O comércio de peixe, nos armazéns localizados na lota da Figueira da Foz, de propriedade da Docapesca, começa de madrugada e acaba ao início da manhã, realidade que pode dificultar o trabalho do auditor quando pretende observar a atividade, não sendo no entanto impossível. De salientar que a observação direta da atividade é bastante importante para o trabalho do auditor/inspetor.

O comércio por grosso de peixe, para além das especificidades das compras na lota, rendimentos obtidos com as dornas, e as compras por contratos de abastecimento, celebrados com os armadores é muito idêntica a qualquer outra atividade de comercial.

## 5.2 Lista / questionário de procedimentos de auditoria

Em suma, os procedimentos de auditoria a efetuar na atividade de comércio por grosso de peixe são os seguintes, de acordo com a presente *checklist*:

<b>Lista / Questionário sobre o conhecimento do negócio e de procedimentos de auditoria</b>				
<b><u>Comércio por grosso</u></b>				
<b>Descrição dos procedimentos</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não aplicável</b>	<b>Observações</b>
1. Dispõe de dispositivo electrónico para compras em leilão nas lotas?				

<b>Lista / Questionário sobre o conhecimento do negócio e de procedimentos de auditoria</b>				
<b><u>Comércio por grosso</u></b>				
<b>Descrição dos procedimentos</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não aplicável</b>	<b>Observações</b>
2. Compra em diversas lotas?				
3. Compra a peixe a pescadores da pesca artesanal (Arte Xávega)?				
4. Compra diretamente a piscicultores?				
5. Efetua aquisições intracomunitárias?				
6. Efetua transmissões intracomunitárias? - Qual o meio de transporte utilizado? - Qual a forma e meio de pagamento?				
7. Celebrou contratos de abastecimento de pescado? - Se sim pedir cópia; - Comparar preços do contrato com preços de mercado ao longo do ano; - Efectuar controlo das quantidades compradas com contrato e respetivas vendas.				
8. Compra a outros grossistas? - Pedir conta corrente aos fornecedores e compara com os registos contabilísticos; - Caso fornecedor possua programa de faturação, solicitar listagem de todas as mercadorias vendidas, com respetivas quantidades, preços unitários, indicação do documento de compra e respetiva data (para controlo de inventários).				
9. Possui ou é obrigado a possuir inventário permanente? - Se sim solicitar os dados em suporte informático (efetuar controlo de inventários)				
10. Sempre que possível assistir ao manuseamento do peixe depois de efetuadas as compras na lota. - Observar o peso real de peixe vindo em dornas e em cabazes (ex: sardinha, carapau e cavala) e compará-lo com as				

<b>Lista / Questionário sobre o conhecimento do negócio e de procedimentos de auditoria</b>				
<b><u>Comércio por grosso</u></b>				
<b>Descrição dos procedimentos</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não aplicável</b>	<b>Observações</b>
quantidades indicadas nos documentos de compra.				
11. Analisar as sanções aplicadas pelas diversas autoridades (exemplo DGRM, UCC-GNR, etc) e tentar perceber que ligações podem ter aquelas infrações com a omissão nas vendas. - Cruzar informação contabilística com as fornecidas por aquelas autoridades.				
12. Existem desperdícios registados na contabilidade? - Quais os documentos de suporte?				
13. Há registo de sobras? - Quais os documentos de suporte?				
14. Há registo de perdas anormais de mercadorias? - Foram comunicadas às entidades competentes? - Foram comunicadas à AT? - Existe auto de destruição?				
15. As vendas são todas efetuadas no armazém?				
16. Efetua distribuição das mercadorias vendidas?				
17. Vende a retalho?				
18. Quais os documentos de transporte que utiliza?				

Quadro 13 - Lista de procedimentos de auditoria (comércio por grosso)

Fonte: própria

## 6. INFORMAÇÕES EXTERNAS

Neste ponto pretende-se compilar toda a informação que pode ser obtida junto de entidades e organismos ligados ao sector das pescas. Depois da síntese é apresentado um quadro com todos os pontos-chave.

### 6.1 Informações a obter junto de entidades relacionadas com o sector das pescas

Como vem sendo referido estas informações podem ser solicitadas pelo inspetor tributário no decurso da ação inspetiva, ao abrigo do princípio de colaboração:

#### **- Docapesca, Portos e Lotas, SA**

Junto da Docapesca é possível recolher informação sobre as vendas do armador, por leilão e por contrato, compras dos comerciantes, por leilão e por contrato. Neste organismo existe uma cópia dos contratos de abastecimento celebrados entre o armador e o comerciante, sendo possível consultar ou solicitar cópia. É também possível obter informação estatística sobre os preços médios das espécies predominantes e das outras espécies, bem como estatísticas mensais e diárias.

Em cada lota existe um arquivo de todas as “guias de retribuição em espécie” relativas às remunerações em espécies atribuídas à tripulação de uma embarcação pelo armador. Apesar de estas guias serem manuais, o inspetor não deve deixar de analisar as quantidades atribuídas e compará-las com o resultado da pesca dos dias em causa.

A Docapesca também possui dados sobre as vendas dos apanhadores de animais marinhos e da pesca apeada. Como já foi referido, estas vendas estão dispensados do regime da primeira venda estipulado pelo DL n.º 81/2005, nos termos da Portaria n.º 197/2006.

As vendas da produção aquícola efetuadas em leilão, presencial ou *online*, por produtor também estão disponíveis nesta entidade.

#### **- Direção-Geral de Recursos Naturais, Segurança e Serviços Marítimos (DGRM)**

A DGRM pode fornecer informações relacionadas com o licenciamento aquícola, número de tanques e respetiva capacidade, a área da exploração, bem como a produção anual (quantidades) por espécies.

Este organismo fornece dados sobre o número e tipo de licenças atribuídas a embarcações e artes de pesca.

O diário de pesca, documento que as embarcações com mais de 10m de comprimento devem possuir, fornece dados sobre as capturas efetuadas pelas embarcações. Estes registos encontram-se arquivados no armador e na DGRM.

Como já foi referido, as vendas da pesca por arte xávega, estão dispensados do regime da primeira venda, logo são dados que a Docapesca não possui. Contudo, a quantidade total de pescado capturado, por espécies, e o valor por que foi vendido e nome da embarcação, devem ser comunicados anualmente à DGRM pelos responsáveis pela xávega (arraís).

Este organismo, entre outras funções, é responsável pela fiscalização e controlo do tamanho do pescado, bem como da sua venda em lota, possui registos das infrações cometidas, pelos armadores, pescadores e comerciantes. Tal informação pode ajudar a conhecer o auditado e avaliar o nível de risco no que respeita a práticas fraudulentas. Ou seja, verificar se existem vários registos de apreensões de peixe imaturo, mercadoria que iria entrar no mercado paralelo sem que fossem pagos os impostos devidos. Apesar de não ser conclusivo, pois aquelas apreensões impediram que aquelas vendas entrassem na economia paralela, fica evidente a intensão do infrator.

### **- Capitánias dos Portos**

Nas capitánias obtêm-se os dados relativos ao rol de matrícula, isto é, informação sobre a tripulação de uma embarcação, que poderá ser comparado com os funcionários registados na contabilidade do auditado. É também possível obter informação relativamente às embarcações, seu registo e propriedade.

### **- Unidade de Controlo Costeiro (UCC-GNR)**

Neste organismo obtêm-se dados relativos à apreensão de pescado subdimensionado e registo de infrações cometidas no controlo dos bens em circulação. Tal como já foi dito, estas ações levadas a cabo pela UCC impedem que as mercadorias em causa entrem no mercado paralelo e ocorra fuga aos impostos.

### **- Direção-Geral de Alimentação e Veterinária (DGAV)**

Nesta entidade podem ser obtidos dados sobre a mortalidade por epidemias e períodos de tratamento dos peixes.

## 6.2 Quadro resumo – Informações externas

Apresente-se de seguida um quadro resumo sobre as informações que é possível obter junto de diversas entidades:

<b>Informações a obter junto de entidades e organismos ligados ao sector das pescas</b>				
<b>Entidade/ Organismo</b>	<b>Informações a solicitar</b>	<b>Relativo a:</b>		
		<b>Armador Pescador</b>	<b>Comerciante (Grossista)</b>	<b>Piscicultor</b>
<b>Docapesca</b>	Extrato de conta corrente	✓	✓	✓
	Listagem das vendas efetuadas (respetivas quantidades, valores unitários, indicação dos documentos de venda, datas)	✓		✓
	Listagem das compras efetuadas (respetivas quantidades, valores unitários, indicação dos documentos de compra, datas)		✓	
	Venda de pescado que é atribuído à tripulação, a título de remuneração em espécie, vendido na lota	✓		
	Recolha da informação existente nas guias de retribuição em espécie (relativo ao pescado atribuído para a alimentação dos pescadores e armadores), em embarcações polivalentes.	✓		
	Obter informação sobre os serviços prestados, pela lota, referentes a calibragem, pesagem e embalamento de peixes de origem aquícola.			✓
	Informação estatística sobre os preços médios das espécies predominantes e das outras espécies, bem como estatísticas mensais e diárias.	✓	✓	✓
	Dados sobre as vendas dos apanhadores de animais marinhos e da pesca apeada.	✓		

Informações a obter junto de entidades e organismos ligados ao sector das pescas				
Entidade/ Organismo	Informações a solicitar	Relativo a:		
		Armador Pescador	Comerciante (Grossista)	Piscicultor
<b>Organização de Produtores</b>	Pedir relação de todas as participações financeiras atribuídas (nomeadamente as relativas às retiradas e reportes).	✓		
<b>DGRM</b>	Solicitar dados relativos ao diário de pesca (para embarcações com comprimento superior a 10 metros).	✓		
	Solicitar cópia do manifesto entregue anualmente pelos arrais (Arte xávega), com indicação da quantidade total de pescado capturado, por espécies, e o valor por que foi vendido.	✓ <small>(só Arte xávega sem vendas na lota)</small>		
	Solicitar os dados constantes nos mapas de produção.			✓
	Saber qual foi a recomendação dada ao piscicultor para a capacidade de peixes de cada tanque, isto é, relação número de peixes/m <sup>3</sup> .			✓
	Solicitar listagem de todas as infrações praticadas na pesca e venda de pescado	✓	✓	
<b>Capitania do Porto</b>	Solicitar cópia do rol de matrícula.	✓		
	Solicitar informação quanto ao número de embarcações e respetivo licenciamento e registo de propriedade.	✓		
<b>UCC-GNR</b>	Solicitar listagem de todas as infrações praticadas na pesca e venda de pescado	✓		
	Solicitar listagem de todas as infrações praticadas relativas ao		✓	

Informações a obter junto de entidades e organismos ligados ao sector das pescas				
Entidade/ Organismo	Informações a solicitar	Relativo a:		
		Armador Pescador	Comerciante (Grossista)	Piscicultor
	comércio de pescado imaturo, fuga à lota, etc.			
<b>DGAV</b>	Dados sobre a mortalidade por epidemias e períodos de tratamento dos peixes.			<b>v</b>

Quadro 14 - Informações a obter junto de entidades externas

Fonte: própria

## 7. ASPETOS CONTABILÍSTICOS

Neste ponto serão abordadas apenas questões contabilísticas específicas do sector das pescas. Assim apenas serão tratadas a Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 17 – Agricultura, e a NCRF 18 – inventários.

Por fim, e à semelhança dos capítulos anteriores, será elaborada uma lista/questionário que serve de guia e síntese dos procedimentos de auditoria a ter em conta nestas áreas.

### 7.1 Norma Contabilística e de Relato Financeiro 17 – Agricultura

Dos subsectores tratados no presente trabalho, pesca marítima, piscicultura e comércio, apenas a piscicultura se insere na atividade agrícola. De acordo com o §6 da NCRF 17, atividade agrícola é a gestão por uma entidade da transformação biológica<sup>19</sup> de ativos biológicos (animais ou plantas vivos), em produto agrícola ou em ativos biológicos adicionais para venda. Ora a aquicultura, onde se encontra inserida a piscicultura, é exemplo de uma atividade agrícola, como é exemplificado no §7 da norma. Assim, colher de fontes não geridas não é atividade agrícola, como é o caso da pesca marítima, §7 b) da NCRF 17.

Relativamente à gestão da transformação biológica, Costa (2011, 40) afirma que “a gestão consiste em atividades que permitam a estabilização, ou a melhoria das condições necessárias para o processo de transformação (...), um exemplo desta gestão será (...) no caso da aquicultura, a disponibilização de viveiros, rações e acompanhamento veterinário”.

De acordo com o código de contas, publicado pela Portaria n.º 1011/2009 de 09 de Setembro, e nas notas de enquadramento da classe 3 – inventários e ativos biológicos, os ativos<sup>20</sup> biológicos (animais e plantas vivos) podem ser ativos biológicos de produção ou de consumo<sup>21</sup>, estes últimos se consumíveis no decurso normal da atividade. Daqui se conclui que os peixes criados em aquicultura são ativos biológicos consumíveis, evidenciados na conta 3711 – Ativos biológicos, consumíveis, animais.

A atividade aquícola fica dispensada de inventário permanente pela alínea c) do n.º 4 do artigo 12.º do DL n.º 158/2009 de 13 de julho (aprova o Sistema de Normalização Contabilística – SNC).

---

<sup>19</sup> Transformação Biológica: compreende os processos de crescimento, degeneração, produção e procriação que causem alterações qualitativas e quantitativas num ativo biológico. §6 da NCRF 17

<sup>20</sup> Ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros, § 49 da Estrutura Conceptual.

<sup>21</sup> Os ativos biológicos consumíveis são os que estejam para ser colhidos como produto agrícola ou vendidos como ativos biológicos, exemplo peixe em aquicultura, §40 da NCRF 17.

Importa desde já referir que no caso de uma entidade optar pela Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE), e como esta norma não prevê qualquer tratamento contabilístico para os ativos biológicos, nos termos do §2.3 da NCRF-PE, a entidade deverá recorrer supletivamente, e por ordem, às NCRF e Normas interpretativas, às normas internacionais adotadas pelo Parlamento Europeu e Conselho, e às normas internacionais emitidas pelo *International Accounting Standards Board*.

Por outro lado, caso a entidade aplique a Norma Contabilística para Microentidades (NC-ME), ficando dispensada da aplicação do SNC<sup>22</sup>, n.º 1 do artigo 3.º do DL n.º 36-A/2011, fica também dispensada de seguir o regulamentado pela NCRF 17. Deste modo os ativos biológicos de produção são considerados ativos fixos tangíveis, §7.2 da NC-ME, os ativos biológicos de consumo/consumíveis e os produtos agrícolas são reconhecidos como inventários, §11.2 da NC-ME.

De acordo com §11 da NCRF 17 os ativos biológicos são reconhecidos quando:

- a) A entidade controle o ativo. No caso de uma piscicultura, o controlo do ativo verifica-se aquando da aquisição dos alevins ou aquando o seu nascimento dentro do estabelecimento;
- b) Seja provável que benefícios económicos associados ao ativo fluirão para a entidade;
- c) O justo valor ou custo do ativo possa ser fiavelmente mensurado.

A NCRF 17 estabelece como regra a mensuração inicial e subsequente dos ativos biológicos pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda, §13 da NCRF 17, critério que deverá ser sempre seguido até à alienação do ativo, §32 da NCRF 17.

Refira-se que os custos no ponto de venda incluem comissões a corretores e negociadores, taxas de agências reguladoras e de bolsas de mercadorias, taxas de transferências e direitos. Os custos de transporte e outros necessários para levar os ativos para o mercado são excluídos, §15 da NCRF 17.

A utilização do justo valor nesta atividade de piscicultura, tal como em toda a atividade agrícola, por apresentar especificidades muito próprias, poderá ser a única forma de apresentar uma imagem verdadeira e apropriada nas demonstrações financeiras de uma entidade. Contudo, a dificuldade está em saber determinar com fiabilidade o justo valor.

O justo valor é a quantia pela qual um ativo pode ser trocado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transação em que não exista relacionamento

---

<sup>22</sup> Poderão não ficar dispensadas das NCRF se por determinação legal ou estatutária tenham as suas demonstrações financeiras sujeitas a Certificação Legal de Contas ou integrem o perímetro de consolidação de uma entidade que apresente demonstrações financeiras consolidadas ao abrigo dos artigos 6.º e 8.º do DL 158/2009, n.º1 do artigo 3.º do DL 36-A/2011.

entre elas, §9 da NCRF 17. No fundo o justo valor é o valor de mercado do ativo no momento da sua troca.

De acordo com o §10 da NCRF 17, o justo valor de um ativo é baseado na sua localização e condições presentes, assim o justo valor é o preço do ativo no mercado relevante menos o custo de transporte e outros necessários para levar o ativo biológico para o mercado.

Caso exista um contrato de venda futura, isto é, venda numa data futura de ativos biológicos ou produtos agrícolas, os preços acordados no contrato não podem ser relevantes para a determinação do justo valor, uma vez que este reflete o preço corrente do mercado (Costa, 2011).

Na determinação do justo valor de um ativo biológico, a norma determina que se recorra a um mercado ativo<sup>23</sup>, §18 da NCRF 17. Não existindo um mercado ativo, que é o caso dos produtos da piscicultura, a entidade usará um ou mais dos indicadores seguintes (§19, NCRF 17):

- a) O preço mais recente de transação no mercado;
- b) Os preços de mercado de ativos semelhantes;
- c) Referências de valor em prática no sector tais como o valor dos peixes em quilo de carne.

Por vezes, os indicadores referidos no parágrafo anterior podem levar a conclusões diferentes quanto à determinação do justo valor dos ativos biológicos. Neste caso, a entidade considerará as razões dessas diferenças, a fim de chegar à estimativa mais fiável de justo valor dentro de uma série relativamente estreita de estimativas razoáveis, §20 da NCRF 17.

Nos casos em que não estão disponíveis, no mercado, os valores dos ativos biológicos em causa, o justo valor será determinado pelo valor presente dos fluxos de caixa, descontados a uma taxa pré-imposto determinada no mercado corrente, §21 da NCRF 17.

Na norma da agricultura existe o pressuposto que o justo valor pode ser mensurado com fiabilidade para qualquer ativo biológico. Razão pela qual a regra de mensuração, inicial e subsequente, é ao justo valor menos os custos estimados no ponto de venda.

Existe no entanto uma exceção à regra, nos casos em que não existem preços ou valores determinados pelo mercado ativo, e as estimativas alternativas do justo valor são pouco fiáveis, o ativo biológico deve ser mensurado pelo custo menos qualquer

---

<sup>23</sup> Mercado ativo é um mercado no qual se verifiquem todas as seguintes condições: os itens negociados são homogéneos; podem ser encontrados em qualquer momento compradores e vendedores dispostos a comprar e vender; os preços estão disponíveis ao público (§ 9, NCRF 17).

depreciação e perda por imparidade acumuladas<sup>24</sup>, § 31 da NCRF 17. Este critério de mensuração apenas tem aplicação no reconhecimento inicial de um ativo biológico, assim que seja possível mensurar com fiabilidade o justo valor, a entidade deve mensurar aquele ativo pelo justo valor menos os custos estimados no ponto de venda. Este critério de mensuração deverá ser sempre seguido até à alienação do ativo biológico, §32 da NCRF 17. De salientar que, “desde que a entidade passa a reconhecer os ativos biológicos ao justo valor, esta não poderá retomar ao modelo de reconhecimento do custo, mesmo que deixe de existir a possibilidade de se estimar fielmente tal justo valor” (Costa, 2011, 41). Deste modo, a norma só prevê a mensuração pelo custo no reconhecimento inicial.

Os peixes durante a fase inicial do seu crescimento não têm qualquer valor de mercado, razão pela qual não existem preços de referência no mercado. Por outro lado também ainda não se conhece o potencial da produção (mortalidade, epidemias, deformações, etc), pelo que o mais razoável é o reconhecimento inicial ser ao custo. O momento em que é possível encontrar um justo valor, ocorrerá provavelmente, quando os peixes atingem um peso/tamanho em que já é possível o seu consumo. No caso das douradas e dos robalos, quando atingem aproximadamente os 200 gramas.

No caso de uma piscicultura, o valor do custo na mensuração inicial poderá incluir o valor da aquisição dos alevins, custo com o seu transporte, e outros necessários na colocação dos alevins nos tanques.

Outro motivo que pode levar uma entidade a optar pelo custo na mensuração inicial, é o facto de não existir um mercado ativo para os peixes, idêntico ao Sistema de Informação de Mercados Agrícolas (SIMA), onde é possível obter o valor de mercado de gado, por exemplo. No entanto a entidade pode sempre recorrer aos dados fornecidos pela Docapesca relativos aos preços praticados na lota (regime da primeira venda) dos produtos de aquicultura.

Independentemente da mensuração inicial ser ao custo ou ao justo valor menos os custos estimados no ponto de venda, a mensuração do produto agrícola no ponto da colheita<sup>25</sup> deve ser sempre pelo justo valor menos os custos estimados no ponto de venda. Esta norma reflete o ponto de vista de que o justo valor do produto agrícola no ponto de colheita pode ser sempre fiavelmente mensurado, §33 da NCRF 17. Deste modo, e no caso de uma piscicultura, mesmo que o ativo biológico de consumo tenha sido mensurado pelo custo, no momento da sua colheita (pesca no caso dos peixes), deve ser mensurado pelo justo valor menos os custos estimados no ponto de venda.

---

<sup>24</sup> Ao determinar o custo, depreciação acumulada e perdas por imparidade acumuladas, uma entidade toma em consideração a NCRF 18 – Inventários, a NCRF 7 – Ativos Fixos Tangíveis e a NCRF 12 – Imparidades de Ativos, §34 da NCRF 17.

<sup>25</sup> Colheita é a separação de um produto de um ativo biológico ou a cessação dos processos de vida de um ativo biológico, § 6 da NCRF 17.

Após a colheita os produtos agrícolas são reconhecidos como inventários, de acordo com as regras de NCRF 18 – Inventários.

Importa referir que a determinação do justo valor de um ativo biológico pode ser facilitada pelo agrupamento de ativos de acordo com os atributos significativos, como por exemplo idade, qualidade, espécie, etc., § 16 da NCRF 17.

As alterações do justo valor menos os custos estimados no ponto de venda devem ser incluídos no resultado líquido do exercício do período em que ocorram, §27 e §28 da NCRF 17. Assim serão contabilizados:

- Por contrapartida da conta 774 – Ganhos por aumento do justo valor em ativos biológicos, quando se verificar um ganho;
- Por contrapartida da conta 664 – Perdas por reduções do justo valor em ativos biológicos, quando se verificar uma perda.

A contabilização dos ganhos e das perdas em ativos biológicos mensurados ao custo só se verifica aquando da realização desse ativo (alienação, abate, etc.).

Como foi referido no ponto da aquicultura, verificam-se muitas perdas anormais nesta atividade, tais como deformações nos animais, mortalidade devido a epidemias, falta de salinidade e oxigénio na água, etc. Tais perdas devem ser contabilizadas em conta específica, de forma a evidenciar o abate dos ativos biológicos. A contabilização deve ser feita por contrapartida da conta 6873 – Outros gastos e perdas em investimentos não financeiros (abates).

Das divulgações exigidas pela norma destacam-se as seguintes por serem úteis no trabalho do auditor:

- ✓ Devem ser divulgadas as alterações físicas e de preços, na avaliação de desempenho do período corrente dos ativos biológicos mensurados ao justo valor menos os custos estimados no ponto de venda, quando o seu ciclo de produção é superior a um ano, §42 da NCRF 17;
- ✓ Descrição de cada grupo de ativos biológicos e as medidas ou estimativas não financeiras usadas na quantificação física de cada grupo, §44 da NCRF 17;
- ✓ Descrever os métodos e os pressupostos aplicados na determinação do justo valor, §45 da NCRF 17;
- ✓ Relativamente aos produtos colhidos durante o período deve ser divulgado o justo valor menos os custos estimados no ponto de venda no momento da colheita, §46 da NCRF 17;
- ✓ Quanto aos ativos biológicos mensurados ao custo, a entidade deve descrever os ativos em causa, e indicar a razão por que não podem ser fiavelmente mensurados, §48 da NCRF 17;

- ✓ Em relação aos ativos que inicialmente foram mensurados ao custo e, durante o período, foram mensurados ao justo valor menos os custos estimados no ponto de venda, deverão ser divulgados os ativos em causa, qual o efeito da alteração e a razão por que o justo valor se tornou fiavelmente mensurável, §49 da NCRF 17;

O auditor deve dar especial atenção ao justo valor determinado pela entidade, quando este é determinado sem a existência de um mercado ativo, pois tais valores podem estar deturpados. A verdadeira situação financeira da entidade pode não estar evidenciada, bem como podem estar omitidos os ganhos sujeitos a imposto sobre o rendimento.

A mensuração dos ativos biológicos pelo justo valor é uma questão polémica e criticada por muitos autores, pois a determinação do justo valor sem a existência de mercado ativo e o reconhecimento de resultados ainda não realizados, podem fazer chegar a resultados muito diferentes de entidade para entidade.

Sobre a aplicação do justo valor nos ativos biológicos, Mendes (2010, 38) refere o seguinte:

Os critérios de mensuração que, de acordo com a IAS 41 e a NCRF 17, podem ser utilizados para obter o justo valor (preço cotado no mercado, preço de uma transação recente, preços de ativos semelhantes, referências do sector ou os fluxos de caixa descontados) são de aplicação incerta, dado o contexto em que as empresas agrícolas de desenvolvem.

De facto muitos são os problemas levantados com a aplicação do justo valor: a inexistência de mercado ativo para a grande parte dos ativos biológicos, e os produtos de aquicultura são exemplo disso, e mesmo que exista pode ser em condições não adequadas ou com elevados custos para os produtores; As fontes de informação utilizadas para a determinação do justo valor, no caso de não existir mercado ativo, tal como é referido no §20 da NCRF 17, podem sugerir diferentes conclusões quanto ao justo valor; A subjectividade da determinação do valor presente.

Aliando à problemática da determinação do justo valor “a incerteza da condição operacional futura dos processos agrícolas, sujeitos a fatores climatéricos e ambientais não previsíveis (...), o uso de um critério baseado em hipóteses futuras aleatórias não se configura como a melhor opção para obter informação contabilística fiável” (Mendes, 2010, 38).

Para Costa (2011, 50), na fase do planeamento e conhecimento do negócio, o auditor “avalia, com base no conhecimento que obtém da entidade, se existem indicadores de possíveis ativos biológicos nas DF, ou classificados e mensurados noutras rubricas do

balanço” Para o efeito o auditor deve questionar a gestão e os interlocutores-chave sobre determinados aspetos, que para Costa (2011, 50), são os seguintes:

- Como são controlados os ativos biológicos nos diferentes estágios da transformação;
- Quais as fontes de informação utilizadas para medir o justo valor dos ativos biológicos;
- Quais os procedimentos de controlo físico e salvaguarda dos ativos biológicos e produtos agrícolas;
- Quais os motivos para os casos em que não é possível mensurar os ativos biológicos ao justo valor no reconhecimento inicial, identificar os ativos nesta situação.

A norma da agricultura não fornece toda a informação necessária à gestão, informação que também é útil numa auditoria tributária. A valorização dos ativos biológicos ao justo valor menos os custos no ponto de venda, não permite apurar o resultado por ciclo de produção, ou seja, não permite apurar o custo de produção e o resultado bruto, uma vez que, para além dos ativos biológicos de consumo (peixes), também existem outros custos de produção, tais como, mão de obra, consumo de outras matérias (rações, medicamentos, etc.) e outros gastos gerais suportados. O desejável era existir uma contabilidade interna/gestão de modo a permitir outras análises por ativos biológicos ou por ciclo de produção.

Uma solução para esta problemática seria a alteração da norma da agricultura de modo a permitir reflectir os resultados ainda não realizados, como referem (Rodríguez González e Lauro, 2007) uma óptima solução para a apresentação dos resultados das empresas agrícolas era as suas demonstrações financeiras indicarem separadamente as operações realizadas e das não realizadas. “Deste modo, os utilizadores teriam a perceção, por um lado, dos resultados obtidos na sequência de operações efetivamente concluídas e, por outro lado, com a incorporação de rúbricas não realizadas, teriam a possibilidade de estimar o resultado da *performance* global da gestão” (Mendes, 2010, 38).

## **7.2 Norma Contabilística e de Relato Financeiro 18 – Inventários**

São considerados inventários os ativos que: são detidos para venda no decurso ordinário da atividade empresarial; foram produzidos com a finalidade da sua venda; são materiais ou consumíveis a serem aplicados no processo produtivo, §6 da NCRF 18.

Tal como já foi referido, o que resultou da colheita de fontes não geridas não é atividade agrícola, como é o caso da pesca marítima, §7 b) da NCRF 17, logo o pescado

capturado por entidades que exercem a atividade de pesca marítima, por não ser considerado ativo biológico, é tratado como inventários.

Tendo em conta a definição de inventário, o peixe que é adquirido pelo comerciante para a posterior venda também é considerado inventário.

Desta forma, a NCRF 18 - Inventários aplica-se na atividade da pesca marítima e do comércio de peixe.

A mensuração inicial dos inventários é pelo custo de aquisição ou de produção, e nas mensurações subsequentes é pelo custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o mais baixo, §9 da NCRF 18. No entanto, tratando-se de um produto agrícola, o reconhecimento inicial é pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda, §20 da NCRF 18. No caso de uma entidade exercer duas atividades, piscicultura e comércio de peixe, o peixe originário da sua produção aquícola que vai ser vendido, juntamente com os peixes adquiridos, na atividade comercial, é mensurado pelo justo valor menos os custos estimados no ponto de venda. Relativamente aos restantes peixes, adquiridos com destino à venda, são mensurados pelo custo de aquisição.

Os movimentos contabilísticos da reclassificação dos ativos, biológicos para inventários, são os seguintes:

Descrição	Conta a debitar	Conta a creditar	Valor
<b>Reclassificação do produto agrícola</b>	<b>387 –</b> Reclassificação e regularização de inventários e ativos biológicos, Ativos biológicos	<b>3711 –</b> Ativos biológicos, animais	Justo valor menos os custos estimados no ponto de venda
<b>Reconhecimento em inventários</b>	<b>321 -</b> Mercadorias	<b>387 –</b> Reclassificação e regularização de inventários e ativos biológicos, Ativos biológicos	Justo valor menos os custos estimados no ponto de venda

Quadro 15 - Reconhecimento em inventário de um produto agrícola

Fonte: Própria

O custo dos inventários deve incluir todos os custos de compra, custo de conversão e outros custos incorridos para colocar os inventários no seu local e na sua condição atual, § 10 da NCRF 18.

Os custos de compra incluem o preço de compra, direitos de importação e outros impostos (que não sejam recuperáveis pela entidade, o IVA dedutível é um imposto recuperável, logo não deve ser considerado), custos de transporte, manuseamento e

outros custos diretamente atribuíveis à aquisição de bens acabados, materiais e de serviços, §11 da NCRF 18. No comércio de peixe, na determinação do custo de compra, a entidade deverá ter em conta todos estes custos.

Relativamente aos outros custos, a incluir no custo dos inventários, são de considerar os custos incorridos para colocar os inventários no seu local e na sua condição atuais, §15 da NCRF 18.

Na pesca marítima, não existe custo de compra, uma vez que o pescado é capturado no mar. Contudo existem custos incorridos e necessários para colocar o pescado na lota, para a sua venda, tais custos são, por exemplo, combustível, mão de obra direta, etc..

De acordo com o §16 da norma, na determinação do custo dos inventários são de excluir determinados custos, a saber:

- ✓ Quantias anormais de materiais desperdiçados, de mão de obra ou de outros custos de produção;
- ✓ Custo de armazenamento;
- ✓ Gastos gerais administrativos;
- ✓ Custo de vender.

A destruição anormal de inventários, por se encontrar impróprio para consumo, ou por qualquer outro motivo que motivou a sua perda total, deverão ser consideradas perdas em inventários (debito da conta 684) e não custo dos inventários. Importa referir que estas perdas são as que se verificaram no período e que não tenham sido consideradas anteriormente em situação de imparidades (ajustes em inventários).

A NCRF 18 indica várias técnicas para a mensuração do custo:

1. Método do custo padrão, § 21. Os custos padrão tomam em consideração os níveis normais dos materiais e consumíveis, da mão de obra, da eficiência e da utilização da capacidade produtiva. Estes custos devem ser regularmente revistos. Este método pode ser usado por conveniência se os resultados se aproximarem do custo;
2. Método de retalho, § 22. É utilizado no sector a retalho para mensurar inventários de grande quantidade e com margens semelhantes. O custo do inventário é calculado entre a diferença do valor da venda e a percentagem apropriada da margem bruta. Tal como no método anterior, também pode ser usado por conveniência se os resultados se aproximarem do custo;
3. Método do custo específico, §23 e §24. Na determinação do custo são atribuídos custos específicos a elementos identificados de inventário;
4. Método FIFO (primeira entrada, primeira saída), § 25 e §27;
5. Método do custo médio ponderado, § 25 e §27. O custo do inventário é determinado a partir da média ponderada do custo de itens semelhantes.

Depreende-se da leitura dos §23 a §27 da NCRF 18 que o LIFO (ultima entrada primeira saída) foi eliminado do normativo contabilístico. Esta exclusão teve algumas críticas, pois sem aquele critério a contabilidade tem como objetivo apenas a imagem do balanço em detrimento da imagem do resultado como medida do desempenho da gestão Pinto (2011). “O LIFO continua a ser, em períodos de inflação, aquele que se mostra mais adequado, para conduzir, em condições de estabilidade ou mesmo de ligeiro crescimento do volume de existências (inventários), a resultados inferiores aos decorrentes dos restantes critérios” (Pinto, Revista OTOC n.º 138, 64).

De acordo com o §28 da NCRF 18, o custo dos inventários pode não ser recuperável se:

- ✓ Os inventários estiverem danificados;
- ✓ Tornaram total ou parcialmente obsoletos;
- ✓ Os preços de venda diminuíram;

Assim, o custo dos inventários é reduzido para o seu valor realizável líquido, que é o preço de venda estimado no decurso ordinário da atividade empresarial menos os custos estimados de acabamento e os custos estimados necessários para efetuar a venda, § 6 da NCRF 18.

O ajuste do custo do inventário para o seu valor realizável líquido origina o reconhecimento de um gasto, §34 e §35 da NCRF 18. Este movimento contabilístico deve estar evidenciado a débito da conta 652 – Perdas por imparidade em inventários. Refira-se que, apesar da designação das contas indicadas, nos Inventários não há perdas por Imparidade, mas sim ajustamentos. Caso se verifique uma reversão do ajustamento, proveniente de um aumento do valor realizável líquido, tal deve ser reconhecida. A conta a movimentar a débito é a conta 7622 – Reversões, ajustamentos em inventários.

Também deverá ser reconhecido o custo dos inventários no período em que o respetivo rédito seja reconhecido, isto é quando foram vendidos. Neste caso o gasto deve se contabilizado na conta 61 – Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas.

Das divulgações no anexo, § 36 da NCRF, a entidade deve ter em conta o seguinte:

- ✓ Políticas contabilísticas adotadas bem como a fórmula de custeio usada;
- ✓ A quantia total escriturada de inventários
- ✓ A quantia de inventários escriturada pelo justo valor menos os custos estimados no ponto de venda;
- ✓ A quantia de inventários reconhecida como um gasto durante o período;
- ✓ A quantia de qualquer ajustamento de inventários;
- ✓ A quantia de qualquer reversão de ajustamento em inventários;

- ✓ As circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão de um ajustamento.

Relativamente aos Inventários, não existem diferenças significativas entre o tratamento contabilístico dado pela NCRF 18 e o preconizado nas NCRF-PE e NC-ME. As divergências que se evidenciam entre estas três normas, são a nível do sistema de inventário permanente, custeio das saídas e ativos biológicos.

Nos termos do artigo 12.º do DL n.º 158/2009, as entidades a que seja aplicável o SNC ficam obrigadas a adotar o sistema de inventário permanente. Esta obrigação não se aplica a entidades que não ultrapassem, durante dois períodos consecutivos, dois dos três limites indicados no n.º 2 do artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais. Os limites em causa são total do balanço (1.500.000,00), total de vendas líquidas e outros ganhos (3.000.000,00), número de trabalhadores empregados em média durante o período igual a 50. De referir que o n.º 4 do artigo 12.º do DL n.º 158/2009, dispensa determinadas atividades, entre elas a aquicultura. Assim as entidades que aplicam as NCRF e a NCRF-PE ficam obrigadas ao sistema de inventário permanente, com as exceções do artigo 12.º do DL n.º 158/2009. Na NC-ME, no ponto 11.10 é permitido os dois sistemas de inventário, permanente e intermitente.

Quanto ao custeio de saídas dos inventários, quer a NCRF 18 (§21 a §27), quer a NCRF-PE (§11.13 a §11.16), permitem utilizar os mesmos sistemas: custo específico; custo médio ponderado; custo padrão; método de retalho; FIFO. A NC-ME (§11.10) permite a utilização do custo específico, custo médio ponderado ou o FIFO.

O produto agrícola, quando reclassificado para inventários, é mensurado ao justo valor menos os custos estimados no ponto de venda. Tal tratamento contabilístico verifica-se na aplicação da NCRF 18 quer na NCRF-PE (recurso supletivo, §2.3 da NCRF-PE). Na norma das Microentidades, o produto agrícola, bem como os ativos biológicos de consumíveis, são reconhecidos como inventários, § 11.2 da NC-ME, sendo mensuráveis ao custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o mais baixo, §11.3 da NC-ME.

As implicações fiscais destas normas são abordadas no ponto seguinte.

Os objetivos de uma auditoria aos inventários para Tavares (2012) são os seguintes:

- Confirmar o tratamento contabilístico;
- Atestar se as quantidades dos inventários, reflectidas nas demonstrações financeiras, existem e estão corretas;
- Verificar a valorização dos inventários (se valorizados ao custo de aquisição e/ou ao custo de produção);
- No caso do custo ser superior ao valor realizável líquido, verificar se foi este último o utilizado na valorização dos inventários;

- Confirmar se os inventários incluem a plenitude dos produtos na data do balanço;

Os objetivos de uma auditoria tributária aos inventários também são os mesmos de uma auditoria financeira, uma vez que a alteração nos inventários têm um enorme impacto nas demonstrações financeiras e nos resultados fiscais.

Nos inventários existe o risco de subvalorização ou de sobrevalorização, factos que influenciam os resultados declarados. Na subvalorização de inventários a entidade tem a intenção de aumentar os custos das vendas, reduzindo assim o resultado líquido e a tributação. Este procedimento poderá ser compensado no período seguinte com a omissão de faturação. A sobrevalorização tem como objetivo a saída de mercadoria sem a respetiva fatura, para compensar a falta dos bens em armazém a empresa aumenta o valor do inventário (Tavares, 2012).

Assim, tendo em conta os riscos de erros e fraudes nos inventários, numa auditoria tributária aos inventários (e tendo em conta o sector das pescas) há a destacar os seguintes procedimentos de auditoria:

- Contagem física, caso o início de uma auditoria tributária coincida com o final do ano, o inspetor deverá assistir à contagem física dos inventários em armazém à data do balanço;
- Corte de inventários, recuar nas operações até à data do balanço para que se possa validar os valores inscritos dos inventários nas demonstrações financeiras;
- Teste à valorização dos inventários, confrontando os valores inscritos com os registos contabilísticos.
- Análise das notas de crédito emitidas posteriormente à venda, pois pode não ter saído o *stock*, logo os movimentos de saída não corresponde à realidade;
- Comprovação do valor realizável líquido, análise das vendas efetuadas nos primeiros meses do período seguinte.

Caso a entidade auditada utilize inventário permanente, os procedimentos de auditoria referidos anteriormente são mais fáceis de executar, desde que a informação obtida seja de qualidade.

Os procedimentos de auditoria aos inventários não são standardizados, tudo depende da entidade e da sua realidade, “há todo um trabalho de planeamento, que passa pelo conhecimento da entidade, por forma a identificar as áreas de risco, e dotar o programa dos procedimentos que lhe permitam fazer face” (Tavares, 2012, 23).

### 7.3 Lista/questionário de procedimentos de auditoria – Ativos biológicos e Inventários

A determinação do justo valor, nos ativos biológicos, e a verificação da existência dos inventários, bem como a sua valorização, são alguns dos pontos críticos que exige ao auditor uma atenção redobrada nestas áreas. Por este facto, foi elaborada a presente *checklist*, para ajudar o auditor na auditoria aos ativos biológicos e inventários.

De salientar que esta lista não é exaustiva nem abrange todas as questões relacionadas com estas áreas, apenas se foca nas especificidades das atividades do sector das pescas e abordadas no presente capítulo.

<b>Lista / Questionário de procedimentos de auditoria</b>				
<b><u>Ativos biológicos / Inventários</u></b>				
Descrição dos procedimentos	Sim	Não	Não aplicável	Observações
<b>1. Ativos biológicos</b>				
1.1. Qual o normativo contabilístico adotado pela entidade: - SNC; - NCRF-PE (esta norma não prevê qualquer tratamento contabilístico para os ativos biológicos); - NC-ME (esta norma não prevê qualquer tratamento contabilístico para os ativos biológicos).				
1.2. Estão reunidos os critérios de reconhecimento dos ativos biológicos: - Controlo do ativo; - Probabilidade de benefícios económicos; - Justo valor ou custo que possa ser fiavelmente mensurado.				
1.3. Mensuração inicial do ativos biológicos: - Custo? - Justo valor menos os custos estimados no ponto de venda?				
1.4. Estão identificados os ativos biológicos mensurados ao custo e ao justo valor menos os custos estimados no ponto de venda?				
1.5. Ativos biológicos mensurados ao custo: - A entidade indicou a razão por que não podem ser fiavelmente mensurados?				
1.6. Quando se deu a mensuração do ativo biológico pelo justo valor? - Mensuração inicial;				

<b>Lista / Questionário de procedimentos de auditoria</b>				
<b><u>Ativos biológicos / Inventários</u></b>				
<b>Descrição dos procedimentos</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não aplicável</b>	<b>Observações</b>
- Durante o período de transformação biológica; - No momento da colheita.				
1.7. Quais os critérios utilizados na mensuração dos ativos biológicos ao justo valor? - Existência de mercado ativo? - Preço de uma transação recente? - Preços de ativos semelhantes? - Referencias fornecidas pelo sector? - Fluxos de caixa descontados? - Outros?				
1.8. Foram divulgados os métodos e pressupostos aplicados na determinação do justo valor?				
1.9. O ciclo de produção dos ativos biológicos é superior a um ano? - Foram divulgadas as alterações físicas e de preços?				
1.10. Produtos agrícolas colhidos no período: - Foi divulgado o justo valor menos os custos estimados no ponto de venda no momento da colheita?				
<b>2. Inventários</b>				
2.1. Atividade exercida: - Pesca marítima? - Comércio de peixe?				
2.2. Mensuração subsequente dos inventários: - Custo? - Valor realizável líquido? <small>(Nota: dos dois o mais baixo)</small>				
2.3. Validar e testar o valor inscrito nos inventários (Confrontando os valores inscritos com os registos contabilísticos).				
2.4. O reconhecimento inicial em inventários de um produto agrícola foi pelo justo valor menos os custos estimados no ponto de venda?				

<b>Lista / Questionário de procedimentos de auditoria</b>				
<b><u>Ativos biológicos / Inventários</u></b>				
<b>Descrição dos procedimentos</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não aplicável</b>	<b>Observações</b>
2.5. Quais os custos incluídos no custo dos inventários?				
2.6. Na determinação do custo dos inventários foram excluídos os seguintes gastos: - Quantias anormais de materiais desperdiçados? - Custo de armazenamento? - Gasto gerais administrativos? - Custos de vender? <small>(Nota: estes gastos são de excluir §16 NCRF 18)</small>				
2.7. No caso da pesca marítima, quais os custos incorridos incluídos no custo inicial dos inventários (pescado)?				
2.8. Verificou-se destruição anormal de inventários no período? Se sim: - Quais os documentos de suporte? - Critérios de valorização? - Foram registados como custo de inventários?				
2.9. Qual o método utilizado na mensuração do custo dos inventários? - Custo padrão? - Método de retalho? - Método do custo específico? - Método FIFO?; - Método do custo médio ponderado?				
2.10. Registaram-se no período ajustamentos em inventários? - Validar valor registado; - Validar perda registada;				
2.11. Registaram-se no período reversões de ajustamentos em inventários? - Validar valor registado; - Validar ganho registado;				
2.12. A entidade está obrigada a utilizar o sistema de inventário permanente?				
2.13. Mesmo não estando obrigada ou dispensada, a entidade optou pelo				

<b>Lista / Questionário de procedimentos de auditoria</b>				
<b><u>Ativos biológicos / Inventários</u></b>				
<b>Descrição dos procedimentos</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>	<b>Não aplicável</b>	<b>Observações</b>
sistema de inventário permanente?				
2.14. No decurso do período económico, a entidade aplica o sistema de inventário permanente indicando apenas as quantidades (gestão de stocks)? - A valorização é só no final/fecho do período?				
2.15. A entidade fez alguma contagem física durante o ano? - Se sim, quais foram os resultados?				
2.16. A entidade utiliza o sistema de inventário intermitente?				
2.17. Testar as quantidades inventariadas e reflectidas nas demonstrações financeiras.				
2.18. Confirmar se os inventários incluem a plenitude dos produtos na data do balanço.				
2.19. Efetuar contagem física dos inventários (quando aplicável).				
2.20. Análise das notas de crédito emitidas posteriormente à venda (pode não ter saído o <i>stock</i> , logo os movimentos de saída não corresponde à realidade).				

Quadro 16- Lista de procedimentos de auditoria (Ativos biológicos / Inventários)

Fonte: Própria

## 8. ASPETOS FISCAIS

Os aspetos fiscais referidos neste capítulo prendem-se essencialmente com o IVA liquidado no regime da primeira venda, tratamento fiscal dos ativos biológicos e inventários e por fim são mencionadas algumas isenções previstas no artigo 14.º do CIVA relacionadas com o sector das pescas.

### 8.1 Entrega do IVA na primeira venda de pescado

Como já foi referido no ponto relativo à pesca marítima, o regime geral da primeira venda de pescado fresco, DL n.º 81/2005, determina que a primeira venda de todo o pescado fresco deve ser feita em lota. É com a primeira venda, em lota, que o pescado é introduzido no mercado, sendo também neste momento que se efetua a primeira liquidação de IVA por aquela transmissão. Nos termos do n.º 1 artigo 9.º do DL n.º 122/88 de 20 de abril, as lotas, nas vendas do pescado fresco, em substituição dos armadores e pescadores, deverá liquidar e entregar o IVA ao Estado. Apesar de a obrigação de liquidar o imposto ser das lotas, tal facto não impede o exercício à dedução do imposto suportado a montante, por parte dos armadores e pescadores, n.º 2 do artigo 9.º do DL n.º 122/88. Dos serviços a montante, que conferem direito a dedução de IVA, entre outros, estão incluídos os serviços prestados pela lota e que são faturados por esta ao armador e pescador, sujeito a IVA e liquidado pela lota.

De acordo com o n.º 3 do artigo 9.º do DL n.º 122/88, o valor das vendas em lota não é tido em conta na determinação do volume de negócios para efeitos de determinação do prazo para entrega das declarações periódicas, enquadramento do regime de isenção do artigo 53.º do CIVA, ou regime dos pequenos retalhistas do artigo 60.º do CIVA, bem como determinação do volume de negócios da atividade acessória tributável nos termos do artigo 81.º do CIVA.

Refira-se que as vendas em lota incluem também as vendas por contrato de abastecimento, e o documento relativo àquela transmissão é emitido pela Docapesca (lota). Deste modo, o artigo 9.º do DL n.º 122/88 aplica-se nas situações de venda em leilão, venda por contrato, assim como também nas vendas dos produtos aquícolas vendidos na lota.

Assim, por força do artigo 9.º do DL n.º 122/88, bem como do regime geral da primeira venda, o armador e o pescador, não são obrigados a emitir fatura nem a possuir qualquer sistema de faturação (manual ou informatizada). Na sua contabilidade, os documentos que servem de base à contabilização das vendas são os documentos emitidos pela lota, onde é indicado o pescado vendido, quantidade, valor, identificação dos compradores, etc..

Relativamente ao controlo da emissão de faturas, mais propriamente na comunicação dos elementos das faturas, o artigo 3.º do DL n.º 198/2012 de 24 de agosto, determina que as pessoas, singulares ou coletivas, que tenham sede, estabelecimento estável ou domicílio fiscal em território português e aqui pratiquem operações sujeitas a IVA, são obrigadas a comunicar à Autoridade Tributária e Aduaneira, por transmissão eletrónica de dados, os elementos das faturas emitidas nos termos do CIVA. Assim os armadores e pescadores, relativamente ao seu pescado vendido em lota, não têm que fazer qualquer comunicação à AT. Tal obrigação é da responsabilidade da lota, de acordo com a legislação em vigor e também conforme esclarecimento dado pela AT através da pergunta frequente n.º 22 (FAQ 22).

## **8.2 Tratamento fiscal dos ativos biológicos e inventários**

As duas bases de mensuração previstas na NCRF 17, justo valor e custo, são aceites fiscalmente quer para os ativos biológicos de consumo, quer para os produtos agrícolas, conforme n.º 9 do artigo 18.º e alínea d) do n.º 1 do artigo 26.º, ambos do Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas (CIRC).

Deste modo, os ganhos e as perdas resultantes da aplicação do justo valor, e reconhecidos em resultados, são aceites fiscalmente, alínea g) do n.º 1 do artigo 20.º e alínea j) do n.º 1 do artigo 23.º, ambos do CIRC. De salientar que o inspetor deverá aferir o justo valor contabilizado, de modo a garantir que o lucro tributável não se encontra deturpado.

Quando a entidade mensurar os seus ativos biológicos consumíveis ao custo, os ganhos ou gastos a eles associados apenas são reconhecidos aquando a sua alienação, abate ou afetação a outros fins. Contudo, este ganho ou perda não se configuram numa mais ou menos valia, uma vez que os ativos biológicos consumíveis não estão previstos no artigo 46.º do CIRC.

Através da base de mensuração pelo custo dos ativos biológicos de consumo, não há aceitação fiscal nas depreciações, por não estarem previstas no artigo 29.º do CIRC, nem há aceitação fiscal de perdas por imparidade, por também não se encontrarem contempladas no artigo 35.º do CIRC. Tal situação apenas está prevista para os ativos biológicos não consumíveis, como refere Costa (2011, 49):

À luz do artigo 35.º do IRC, podem ser deduzidas para efeitos fiscais as perdas por imparidade por desvalorizações verificadas em ativos biológicos não consumíveis. Acresce que, ao abrigo do disposto no artigo 46.º, n.º 7 alínea a), os ganhos ou perdas sofridas mediante transmissão onerosa de ativos biológicos não consumíveis, qualificam-se como mais ou menos valias realizadas, podendo ser objeto de correcção, e ser enquadradas no âmbito do reinvestimento dos valores de realização, ao abrigo do artigo 48.º do CIRC.

No que respeita ao produto agrícola mensurado pelo justo valor menos os custos estimados no momento da colheita, este tratamento contabilístico é acolhido pela fiscalidade, de acordo com a alínea d) do n.º 1 e o n.º 4 do artigo 26.º do CIRC.

Comparando o normativo contabilístico dos inventários (NCRF 18) com a fiscalidade verifica-se uma grande aproximação, sendo exemplo disso a eliminação do método de custeio FIFO.

Nos termos da linha d) do n.º 1 do artigo 26.º do CIRC, os produtos agrícolas são mensurados ao preço de venda deduzidos dos custos estimados no ponto de venda, excluindo os custos de transporte e outros necessários para colocar os produtos no mercado. Nesta matéria a fiscalidade vai ao encontro do §20 da NCRF 18 e §14 da NCRF 17.

Os ajustamentos em inventários são gastos fiscais, conforme alínea h) do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC. Assim, são dedutíveis no apuramento do lucro tributável os ajustamentos reconhecidos no período de tributação até ao limite da diferença entre o custo de aquisição ou de produção dos inventários e o respetivo valor realizável líquido referido à data do balanço, quando este for inferior àquele, n.º 1 do artigo 28.º do CIRC. O normativo fiscal define valor realizável líquido como sendo o preço de venda estimado no decurso normal da atividade do sujeito passivo deduzido dos custos necessários de acabamento e venda, n.º 2 do artigo 28.º do CIRC. De referir que os preços de venda são os constantes de elementos oficiais ou os últimos que em condições normais tenham sido praticados pelo sujeito passivo ou ainda os que, no termo do período de tributação, foram correntes no mercado, desde que sejam idóneos ou de controlo inequívoco, n.º 4 do artigo 26.º do CIRC.

A reversão total ou parcial dos ajustamentos também concorrem para a formação do lucro tributável, n.º 3 do artigo 28.º do CIRC.

### **8.3 Outras considerações fiscais**

Até 31-03-2013 as culturas aquícolas e piscícolas eram atividades isentas de IVA nos termos do n.º 33 do artigo 9.º do CIVA, norma que foi revogada pelo artigo 199.º da Lei 66-B/2013 de 31-13-2012 (Lei do Orçamento de Estado 2013). Esta alteração ao artigo 9.º do CIVA entrou em vigor a 01-04-2013, de acordo com o n.º 2 do artigo 198.º da lei 66-B/2012. Assim, e de acordo com o n.º 3 do mesmo artigo, os sujeitos passivos que à data de 31-12-2012 se encontravam abrangidos pelo regime de isenção, que, durante aquele ano de 2012, tenham realizado um volume de negócios superior a 10.000,00 ou que não reúnam as demais condições para o enquadramento no regime especial de isenção, previsto no artigo 53.º do CIVA, ficam enquadrados no regime geral de tributação do IVA a partir de 1 de abril de 2013, conforme o estipulado no n.º 2 e n.º 3 do artigo 198.º da Lei 66-B/2012. Aqueles sujeitos passivos que reúnam as

condições de enquadramento no regime especial de isenção deveriam ter entregue, durante o primeiro trimestre de 2013, uma declaração de alterações prevista no artigo 33.º do CIVA (n.º 2 do artigo 198.º da Lei 66-B/2012).

De acordo com a alínea d) do artigo 14.º do CIVA, estão isentas de IVA as transmissões de bens de abastecimento postos a bordo de embarcações de pesca em alto mar ou longínqua. Esta isenção de imposto justifica-se por se tratar de provisões ou bens cujo consumo é feito, na sua maioria, fora da soberania fiscal portuguesa, equiparando-se tais transmissões a exportações.

Relativamente à pesca costeira, também estão isentas todas as transmissões de bens de abastecimento postos a bordo, com exceção das provisões de bordo, alínea e) do artigo 14.º do CIVA.

Estão ainda isentas de IVA as transmissões, transformações, reparações, operações de manutenção, construção, frete e aluguer de embarcações afetas à pesca, bem como as transmissões, aluguer, reparação e conservação dos objetos, incluindo o equipamento de pesca, incorporados nas embarcações, alínea f) do artigo 14.º do CIVA. Esta isenção também abrange outras prestações de serviços efetuadas com vista às necessidades diretas das embarcações, alínea j) do artigo 14.º do CIVA.

As isenções do artigo 14.º, aqui referidas, significam que o emitente da fatura, relativa àquelas transmissões de bens de abastecimento ou prestações de serviços, não fará a respetiva liquidação de IVA, contudo deverá ter na sua posse um documento emitido pelo adquirente dos bens ou utilizador dos serviços (armador ou pescador) em que expressamente refira o destino dado aos bens ou serviços, n.º 8 do artigo 29.º do CIVA. Este documento comprovativo, emitido pelo adquirente, fundamentam a não liquidação do imposto nos termos da alínea e) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA.

De acordo com o n.º 2 do artigo 14.º do CIVA e com o Ofício-Circulado n.º 18973 de 21-02-1989, quando são transmitidas bebidas a bordo das embarcações de pesca, a respetiva faturação deverá conter a competente liquidação de IVA, cuja dedução deverá ser exercida pelo armador ou pescador, caso este seja sujeito passivo de IVA enquadrado no regime normal. Neste caso a dedução do IVA liquidado far-se-á nos termos gerais do CIVA, não considerando o disposto na alínea d) do n.º 1 do artigo 21 do CIVA, que exclui o direito à dedução de despesas respeitantes a bebidas. Isto é, no caso de abastecimento de bebidas a bordo o armador pode deduzir o IVA liquidado nas faturas de aquisição daqueles bens, verificando-se assim, de uma forma indireta a isenção prevista no artigo 14.º do CIVA.

O n.º 3 do artigo 14.º do CIVA esclarece o que se entende por bens de abastecimento:

- a) As provisões de bordo, tais como produtos destinados exclusivamente ao consumo da tripulação;

- b) Os combustíveis, carburantes, lubrificantes e outros produtos destinados ao funcionamento das máquinas de propulsão e de outros aparelhos de uso técnico instalados a bordo;
- c) Os produtos acessórios destinados à preparação, tratamento e conservação das mercadorias transportadas a bordo, tendo como exemplo o gelo adquirido para a conservação do pescado.

Na prática verifica-se que muitos dos armadores não beneficiam das isenções previstas no artigo 14.º do CIVA, optando por deduzir o IVA liquidado, nos termos do artigo 19.º e seguintes do CIVA. Por outro lado, estes sujeitos passivos não liquidam IVA nas vendas do pescado, uma vez que é da responsabilidade da lota. Deste modo, os armadores e pescadores são contribuintes que se encontram normalmente em crédito de imposto, solicitando com frequência o reembolso de IVA nas suas declarações periódicas.

## CONCLUSÕES

Para finalizar, e tendo em conta os objetivos inicialmente propostos, salienta-se de seguida as conclusões que decorrem deste trabalho.

O conhecimento do sector das pescas permitiu demonstrar a extrema importância do conhecimento do negócio da entidade a auditar para a execução eficiente e eficaz de uma auditoria.

O auditor/inspetor deve ser célere na execução das auditorias, para isso é obrigado a aumentar a eficiência e eficácia do seu trabalho, para que consiga alcançar os objetivos inicialmente propostos e desejados. Assim é fundamental que o inspetor defina uma estratégia e realize um plano de auditoria tendo por base o conhecimento do negócio da entidade a auditar.

As pescas, sector tão peculiar, possui especificidades e particularidades que não podem ser ignoradas pelo inspetor/auditor aquando do início e no decorrer de uma auditoria, podendo pôr em causa o sucesso de todo o trabalho.

Trata-se de um sector com grande peso na economia mundial e nacional, dele dependendo muitas pessoas. Portugal é um dos países com o maior consumo *per capita* de peixe por ano, fruto também da larga tradição piscatória. Como foi possível verificar, é um sector de atividade de elevado risco de incumprimento fiscal, veja-se por exemplo as elevadas quantidades de peixe atribuído à tripulação, fuga à lota e à primeira venda em leilão, captura de peixe imaturo (que é posteriormente vendido no mercado paralelo), contratação, por parte do armador, de pescadores sem que seja legalizada a sua situação laboral e fiscal.

É fundamental conhecer o tipo de embarcação, o tipo de pesca, e o método de pesca utilizado, para que o auditor possa de seguida identificar os riscos de auditoria, e as áreas de maior risco.

Existem diversas entidades externas, tais como Docapesca, DGRM, Capitania do Porto, que ao abrigo do princípio de colaboração, podem fornecer informações muito úteis ao inspetor, para que este possa utilizá-las na validação dos valores declarados nas declarações fiscais.

Ao longo deste trabalho foram dados conta de procedimentos de auditoria úteis para cada tipo de subsector ou atividade.

Quanto às normas contabilísticas, com especial destaque para a NCRF 17 – agricultura, é necessário ter bem presente os conceitos de ativos biológicos, seu reconhecimento e mensuração. A aquicultura é considerada uma atividade agrícola, ao contrário da pesca marítima, por a sua colheita ser feita em fontes não geridas. A aplicação do normativo contabilístico varia de entidade para entidade, devido à possibilidade de opção pelo SNC, NCRF-PE ou NC-ME.

Fiscalmente há a destacar que é com a primeira venda, em lota, que o pescado é introduzido no mercado, sendo também neste momento que se efetua a primeira liquidação de IVA por aquela transmissão. Nos termos do n.º 1 do artigo 9.º do DL n.º 122/88 de 20 de abril, são as lotas, em substituição dos armadores e pescadores, que deverão liquidar e entregar o IVA ao Estado. Tal facto não impede o direito à dedução do imposto suportado a montante, por parte dos armadores e pescadores.

O armador e o pescador, por força do artigo 9.º do DL n.º 122/88, bem como do regime geral da primeira venda, não são obrigados a emitir fatura nem a possuir qualquer sistema de faturação (manual ou informatizada). Na contabilidade do armador, os documentos suporte à contabilização das vendas são os documentos emitidos pela lota.

Entre todos os procedimentos de auditoria a executar ao longo do trabalho há a destacar o recurso a técnicas e ferramentas informáticas, uma vez que para além de a maior parte da informação a tratar já se encontrar em suporte informático, o volume de dados não permite um trabalho de auditoria com recurso a técnicas manuais. As análises dos ficheiros SAFT da faturação e contabilidade, gestão de *stocks*, diversa informação fornecida por entidades externas, tais como Docapesca, DGRM, fornecedores e clientes, etc., são exemplo de que o recurso a técnicas manuais é quase impossível e muito demorada.

Este trabalho resultou da experiência acumulada da autora e da investigação de todo o normativo relacionado com o sector, bem como de entrevistas realizadas junto das entidades reguladoras e encarregues de fiscalizações nestas atividades. Por ser sempre vantajoso a troca de experiências entre os técnicos que operam na mesma área, o intercâmbio entre as entidades relacionadas com este sector deveria ser mais frequente, para fomentar a troca de experiências e de informações, melhorando assim o trabalho de todos.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

### Bibliografia Geral

ALEIXO, José Manuel Q., 1995. *Auditoria Informática na Inspeção Tributária*. Revista Fiscália, n.º 13, pág. 11 a 18. DGCI – Direção-Geral das Contribuições e Impostos.

ALVES, José António Costa e MARTINS, Jesuíno Alcântara, 2008. *Manual de Procedimento e de Processo Tributário*, Centro de Formação Tributária da Direção Geral dos Impostos. ISBN: 978-972-9377-41-9

ARENS, Alvin, ELDER, Randal e BEASLEY, Mark, 2007. *Auditoría: Un Enfoque Integral*, Pearson Educación, 11ª edición.

BASTOS, Rui Manuel Pereira da Costa, 2004. *Auditoria Tributária: Uma abordagem conceptual*, X congresso de Contabilidade, Lisboa. Acedido em 13 de outubro de 2013 disponível em:

<http://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/1656/1/Auditoria%20tribut%C3%A1ria.pdf>

CANEDO, João. GUEDES, Olga. MONTEIRO, Ana Isabel, 2009. *Manual de auditoria Tributária*, Direção Geral dos Impostos.

CASSAMO, Ana Isabel Xarepe, 2012. *Aquicultura em Portugal, Produção Intensiva de Pregado (Psetta maxima)* [versão eletrónica]. Dissertação de Mestrado. Universidade Técnica de Lisboa, Faculdade de Medicina Veterinária, Lisboa. Acedido em 18 de março de 2013 disponível em: <https://www.repository.utl.pt/handle/n.ºe/10400.5/4655>

COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS, 2002. *Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento europeu: estratégia de desenvolvimento sustentável da aquicultura europeia* [versão eletrónica]. Bruxelas, Comissão das Comunidades Europeias. Acedido em 04 de março, 2013, disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2002:0511:FIN:PT:PDF>

COMISSÃO INTERMINISTERIAL PARA OS ASSUNTOS DO MAR, 2012. *Manual de Procedimentos de Licenciamento de Estabelecimentos de aquicultura Marinha* [versão eletrónica]. Lisboa. Acedido em 17 de março de 2013 disponível em: [http://www.dgrm.min-agricultura.pt/xportal/xmain?xpid=dgrm&actualmenu=1470669&selectedmenu=1470679&xpgid=genericPageV2&conteudoDetalhe\\_v2=1476504](http://www.dgrm.min-agricultura.pt/xportal/xmain?xpid=dgrm&actualmenu=1470669&selectedmenu=1470679&xpgid=genericPageV2&conteudoDetalhe_v2=1476504)

COSTA, Carlos Baptista da, 2010. *Auditoria financeira – teoria e prática*, 9ª edição, Lisboa, Rei dos Livros. ISBN 978-989-8305-11-4.

COSTA, Nuno José Matos, 2011. *Agricultura – Implicações Contabilísticas e de Auditoria*, Revista OROC n.º 52 de Janeiro/março 2011, pág. 38 a 53. ISSN 0870-3566

FAO - Organização das Nações Unidas para Agricultura e Alimentação, 2010. *El Estado Mundial de la Pesca y la Acuicultura 2010* [versão eletrónica], Roma. ISBN 978-92-5-

306675-9. Acedido em 18 de março de 2013, disponível em:  
<http://www.fao.org/docrep/016/i2727s/i2727s00.htm>

FAO - Organização das Nações Unidas para Agricultura e Alimentação, 2012. *FAO yearbook – Fishery and Aquaculture Statistics 2010 – Aquaculture Production* [versão eletrónica], Roma. ISBN 978-92-5-307225-5. Acedido em 18 de março de 2013, disponível em: [ftp://ftp.fao.org/FI/CDrom/CD\\_yearbook\\_2010/booklet/ba0058t.pdf](ftp://ftp.fao.org/FI/CDrom/CD_yearbook_2010/booklet/ba0058t.pdf)

FAO - Organização das Nações Unidas para Agricultura e Alimentação, 2012. *El Estado Mundial de la Pesca y la Acuicultura 2012* [versão eletrónica]. Roma. ISBN 978-92-5-307225-5 Acedido em 23 de junho de 2013, disponível em: <http://www.fao.org/docrep/016/i2727s/i2727s.pdf>

FERREIRA, Mafalda Eugénia Araújo Costa, 2010. *Identificação e avaliação do risco, por via do conhecimento da entidade a auditar – Caso concreto para o sector hospital público*, Revista OROC n.º 49 abril/junho 2010, pág. 16 a 31. Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. ISSN 0870-3566.

GUIMARÃES, Joaquim Fernando da Cunha, 1998. *Auditoria Fiscal*, Separata da Revista de contabilidade e Comércio, n.º 217, Volume LV, Porto. Versão electrónica, acedido em 12 de Outubro de 2013, disponível em: [http://www.infocontab.com.pt/download/AuditoriaFiscal\\_25.pdf](http://www.infocontab.com.pt/download/AuditoriaFiscal_25.pdf)

IFAC – International Federation of Accountants, 2009, Norma Internacional de Auditoria (ISA) 240 – *A responsabilidade do auditor ao considerar a fraude numa auditoria de demonstrações financeiras*. In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CD-ROM v.1.00.04, 2012

IFAC – International Federation of Accountants, 2009, Norma Internacional de Auditoria (ISA) 250 (clarificada) – *Consideração de Leis e regulamentos numa auditoria de demonstrações*. In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CD-ROM v.1.00.04, 2012

IFAC – International Federation of Accountants, 2009, Norma Internacional de Auditoria (ISA) 300 (clarificada) – *Planear uma auditoria de demonstrações financeiras*. In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CD-ROM v.1.00.04, 2012

IFAC – International Federation of Accountants, 2004, Norma Internacional de Auditoria (ISA) 545 – *Auditoria das mensurações e divulgações de justo valor*. In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CD-ROM v.1.00.04, 2012

IFAC – International Federation of Accountants, 2004, Norma Internacional de Auditoria (ISA) 570 – *Continuidade*. In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CD-ROM v.1.00.04, 2012

INE – Instituto Nacional de Estatística, 2009. *Estatísticas das Pescas 2008*. Edição de 2009. ISBN 978-972-673-962-3. Acedido a 23 de junho de 2013, disponível em: [http://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine\\_publicacoes&PUBLICACOESpu\\_b\\_boui=70242037&PUBLICACOESmodo=2](http://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_publicacoes&PUBLICACOESpu_b_boui=70242037&PUBLICACOESmodo=2)

INE – Instituto Nacional de Estatística, 2013. *Estatísticas da pesca 2012*, Edição de 2013. ISBN 978-989-25-0199-4. Acedido a 23 de junho de 2013 [http://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine\\_publicacoes&PUBLICACOESpub\\_boui=153378507&PUBLICACOESmodo=2](http://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_publicacoes&PUBLICACOESpub_boui=153378507&PUBLICACOESmodo=2)

JORNAL “ALGARVE 123”, n.º 644 de 16/09/2010, suplemento “Vivalgarve”. *Aquacultura – Sucedâneo ou iguaria?*

MENDES, Cláudia Araújo, 2010. *Enquadramento Normativo dos Ativos Biológicos e suas Problemáticas: Uma Análise Comparativa*, Revista OROC n.º 49 de abril/junho 2010, pág. 32 a 39. Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. ISSN 0870-3566.

MORAIS, Georgina e MARTINS, Isabel, 2007. *Auditoria Interna*, 3ª edição, Lisboa, Áreas Editora. ISBN 978-989-8058-11-9.

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 1999. Diretriz de Revisão/Auditoria (DRA) 300 – *Planeamento*. In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CD-ROM v.1.00.04, 2012.

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 1999. Diretriz de Revisão/Auditoria (DRA) 310 – *Conhecimento do Negócio*. In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CD-ROM v.1.00.04, 2012.

PEREIRA, Maria Manuel Cordeiro Vale, 2009. *Planos de vigilância em piscicultura*. [versão eletrónica]. Dissertação de Mestrado. Universidade Técnica de Lisboa, Faculdade de Medicina Veterinária, Lisboa. Acedido em 23 de março de 2013 disponível em: <http://hdl.n.º.hanDL.n.ºe.net/10400.5/930>

PINHEIRO, Joaquim Leite, 2010. *Auditoria Interna*, 2.ª Edição, Rei dos Livros. ISBN: 978-989-8305-07-7.

PINTO, José Alberto Pinheiro Pinto, 2011. *O LIFO no atual ordenamento contabilístico e fiscal*”, Revista OTOC n.º 138, setembro de 2011, pág. 62 a 66. Ordem dos Técnicos Oficiais de Conta. ISSN 1645-9237

RODRÍGUEZ GONZÁLEZ, Ricardo e LAURO, Giovanni Di, 2007. *Problemática de la aplicación de la NIC 41*. Revista Partida Doble, n.º 185, pág. 30 a 45, fevereiro de 2007.

TAVARES, Miguel da Costa, 2012. *Auditoria aos Inventários*, Revista OROC n.º 58 de julho/setembro 2012, pág. 14 a 23. Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. ISSN 0870-3566

## **Legislação**

Aviso n.º 15652/2009. Diário de República – 2.ª série, n.º 173, de 07.09.2009, Pág. 36227. Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística

Aviso n.º 15654/2009 de 07 de Setembro. Diário da República, 2.ª série - n.º 173, de 07.09.2019, Pág. 36237. Sistema de Normalização Contabilística - norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades

Aviso n.º 15655/2009. Diário da República - 2.ª série, n.º 173, de 07.09.2019, Pág. 36316. Norma Contabilística de Relato Financeiro (NCRF) 17 - Agricultura

Aviso n.º 15655/2009. Diário da República, 2.ª série - n.º 173, de 07.09.2009, Pág. 36319. Norma Contabilística de Relato Financeiro (NCRF) 18 – Inventários

Aviso n.º 6726-A/2011 de 14 de março. Diário da República, 2.ª série - n.º 51 (suplemento), de 14.03.2011, Pág. 12226-(2). Sistema de Normalização Contabilística - norma contabilística para microentidades

Decreto-Lei n.º 278/87, de 7 de Julho, alterado e republicado pelo Decreto-Lei n.º 383/98 de 27 de Novembro, Diário da República - 1.ª série A, nº 275, de 27.11.1998, Pág. 6583

Decreto-Lei n.º 122/88 de 20 de abril. Diário da República - 1.ª série, nº 92, de 20.04.1988, Pág. 1495

Decreto-Lei n.º 398/98 de 17 de dezembro. Diário de República - série I-A, n.º 290, de 17.12.1998, Pág. 6872. Aprova Lei Geral Tributária

Decreto-Lei n.º 413/98 de 31 de Dezembro. Diário da República - 1.ª série A, nº 301, de 31.12.1998, pág. 7306. Aprova Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária

Decreto-Lei n.º 81/2005 de 20 de Abril. Diário da República - 1.ª série A, nº 77, de 20.04.2005, Pág. 3121

Decreto-Lei n.º 226-A/2007 de 31 de maio de 2007. Diário da República - 1.ª série, nº 105-2º Suplemento, de 31.05.2007, Pág. 3644-(24)

Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 junho. Diário da República - 1.ª série, nº 118, de 20.06.2008, pág. 3542. Altera e república o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 julho. Diário da República - 1.ª série, nº 133, de 13.07.2009, pág. 4375. Aprova o Sistema de Normalização Contabilística

Decreto-Lei n.º 159/2009 de 13 de julho. Diário da República - 1.ª série, nº 133, de 13.07.2009, pág. 4384. República o código do imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas

Decreto-Lei n.º 36-A/2011 de 9 de março. Diário da República - 1.ª série, nº 48, de 09.03.2011, Pág. 1344(3). Aprova o Regimes da Normalização Contabilística para Microentidades

Decreto-Lei n.º 198/2012 de 24 de agosto. Diário da República - 1.ª série, nº 164, de 24.08.2012, Pág. 4666

Decreto Regulamentar n.º 43/87 de 17 de julho. Diário da República - 1.ª série, n.º 162, de 17.07.1987, Pág. 2814

Decreto Regulamentar n.º 7/2000 de 30 de maio. Diário da República - 1.ª série B, n.º 125, de 30.05.2000, Pág. 2509

Decreto Regulamentar n.º 14/2000 de 21 de setembro. Diário da República - 1.ª série B, n.º 219, de 21.09.2000, Pág. 5061

Despacho 15351-A/2012 de 30 de novembro. Diário da República - 2.ª série, n.º 232, de 30.11.2012, Pág. 38462-2

Despacho 7112-A/2013 de 31 maio. Diário da República - 2.ª série, n.º 105, de 31.05.2013, Pág. 17686-4

Lei n.º 66-B/2012 de 31 de dezembro. Diário da República - 1.ª série (suplemento), n.º 252, de 31.12.2012, Pág. 7424(42). Lei do Orçamento de Estado para 2013

Ofício-Circulado (DGCI) n.º 18973 de 21.02.1989

Portaria n.º 1102-B/2000 de 22 de novembro. Diário da República – 1.ª série B, n.º 270 - 2º Suplemento, de 22.11.2000, Pág. 6692-4

Portaria n.º 1102-C/2000 de 22 de novembro. Diário da República – 1.ª série B, n.º 270 - 2º Suplemento, de 22.11.2000, Pág. 6692-9

Portaria n.º 1102-D/2000 de 22 de novembro. Diário da República – 1.ª série B, n.º 270 - 2º Suplemento, de 22.11.2000, Pág. 6692-10

Portaria n.º 1102-E/2000 de 22 de novembro. Diário da República - 1.ª série B, n.º 270-2º Suplemento, de 22.11.2000, Pág. 6692-12

Portaria n.º 1102-F/2000 de 22 de novembro. Diário da República - 1.ª série B, n.º 270-2º Suplemento, de 22.11.2000, Pág. 6692-16

Portaria n.º 1102-G/2000 de 22 de novembro. Diário da República - 1.ª série B, n.º 270-2º Suplemento, de 22.11.2000, Pág. 6692-18

Portaria n.º 1102-H/2000 de 22 de novembro. Diário da República - 1.ª série B, n.º 270-2º Suplemento, de 22.11.2000, Pág. 6692-20

Portaria n.º 244/2005 de 08 de março.

Portaria n.º 197/2006 de 23 de fevereiro. Diário da República - 1.ª série B, n.º 39, de 23.02.2006, Pág. 1518

Portaria n.º 769/2006 de 07 de agosto. Diário da República - 1.ª série, n.º 151, de 07.08.2006, pág. 5621

Portaria n.º 397/2007 de 04 de abril. Diário da República - 1.ª série, n.º 67, de 04.04.2007, pág. 2176

Portaria n.º 117-A/2008 de 08 de fevereiro. Diário da República - 1.ª série, n.º 28, de 08.02.2008, pág. 954(2)

Portaria n.º 251/2008 de 04 de abril. Diário da República - 1.ª série, nº 67, de 04.04.2008, pág. 2055

Portaria n.º 495/2008 de 23 de Junho. Diário da República - 1.ª série, nº 119, de 23.06.2008, pág. 3723

Portaria 1011/2009, de 09 de Setembro. Diário da República - 1.ª série, nº 175, de 09.09.2009, pág. 6148. Código de contas SNC

Portaria n.º 247/2010 de 03 de maio. Diário da República - 1.ª série, nº 85, de 03.05.2010, pág. 1578

Portaria n.º 251/2010 de 04 de maio. Diário da República - 1.ª série, nº 86, de 04.05.2010, pág. 1584

Portaria n.º 1228/2010 de 06 de Dezembro. Diário da República - 1.ª série, nº235, de 06.12.2010, pág. 5471

Portaria n.º 294/2011 de 14 novembro. Diário da República - 1.ª série, nº 218, de 14.11.2011, pág. 4849

Portaria n.º 230/2012 de 03 de agosto. Diário da República - 1.ª série, nº 150, de 03.08.2012, pág. 4090

Regulamento (CE) n.º 2406/1996 do Conselho de 26 de novembro de 1996. Jornal Oficial das Comunidades Europeias: L; 334; 23-12-1996; pág. 1

Regulamento (CE) n.º 2792/1999 do Conselho de 17 de dezembro de 1999. Jornal Oficial das Comunidades Europeias: L; 337; 31-12-1999; pág. 10

Regulamento (CE) n.º 104/1999 do Conselho de 17 de dezembro de 1999. Jornal Oficial das Comunidades Europeias: L; 17; 17-12-1999; pág. 22

Regulamento (CE) n.º 2509/2000 da Comissão de 15 de novembro de 2000. Jornal Oficial das Comunidades Europeias: L; 289; 16-11-2000; pág. 1

Regulamento (CE) n.º 2814/2000 de 21 de dezembro de 2000. Jornal Oficial das Comunidades Europeias: L; 326; 22-12-2000; pág. 34

Regulamento (CE) n.º 2493/2001 da Comissão de 19 de dezembro de 2001. Jornal Oficial das Comunidades Europeias: L; 337; 20-12-2001; pág. 20

Regulamento (EU) n.º 1242/2012 do Conselho de 18 de dezembro de 2012. Jornal Oficial da União Europeia: L; 352; 21-12-2012; pág. 6

Regulamento de execução (EU) n.º 232/2013 da comissão de 15 de março de 2013. Jornal Oficial da União Europeia: L; 74; 16-03-2013; pág. 1

## **Webgrafia**

[www.portaldasfinancas.gov.pt](http://www.portaldasfinancas.gov.pt)

[www.dgrm.min-agricultura.pt](http://www.dgrm.min-agricultura.pt)

[www.inrb.pt](http://www.inrb.pt)

[www.ifap.min-agricultura.pt](http://www.ifap.min-agricultura.pt)

[www.docapesca.pt](http://www.docapesca.pt)