

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA (SEFAZ)

ESPECIALIDADE 1: AUDITOR FISCAL TRIBUTÁRIO – GERAL

Prova Discursiva P₄ – Questão 2

Aplicação: 28/9/2025

PADRÃO DE RESPOSTA DEFINITIVO

- ~~1 – Amostragem (NBC TA 530): aplicação de procedimentos a menos de 100% dos itens para inferência; risco de amostragem; seleção representativa.
A amostragem em auditoria, segundo a NBC TA 530, fornece base racional para inferências sobre populações extensas, equilibrando risco de amostragem, materialidade e erro tolerável, sem pretensão de exaustão.
Evidência (NBC TA 500): apropriada (qualidade) e suficiente (quantidade); confiabilidade conforme fonte/forma; correlação com as afirmações (existência, integridade, direitos/obrigações, mensuração, apresentação).~~
- ~~2 – Testes de observância e testes substantivos (NBC TA 330): os testes de observância avaliam desenho/efetividade de controles; os substantivos visam à detecção direta de distorções; os testes para subavaliação (risco de omissão/insuficiência) e a superavaliação (risco de excesso/ficção) são aplicáveis a caixa, recebíveis e receitas. Os testes de observância estão relacionados aos controles internos e os substantivos estão relacionados à verificação de evidências.~~
- ~~3 – Exemplos de riscos típicos relacionados ao ativo circulante e a receitas: saldo credor da conta caixa por não emissão de documentos fiscais; recomposição contábil do fluxo de caixa como técnica de análise de consistência das entradas/saídas; ocultação de receitas; baixa fictícia e cotejamento de recebíveis com registros de receitas; riscos específicos na EFD/NFe (integridade, correlação item CFOP tributação) e no CIAP (créditos de ICMS do ativo permanente conforme Ajuste SINIEF 2/2010, modelos C/D). Conceitualmente, o cotejamento de recebíveis busca a consistência entre registros de clientes, meios de pagamento (cartões, boletos, transferências), livros contábeis e tributação, detectando subfaturamento e postergação indevida. Essa análise deve ser coerente com o regime de competência na ECD/ECF, evitando que se confundam influxos de caixa com reconhecimento de receita.~~
- ~~4 – LC n.º 105/2001: sigilo das operações financeiras; possibilidade de uso para fins fiscais, observados os requisitos legais, a finalidade específica, o resguardo do sigilo e a rastreabilidade do acesso/compartilhamento. A LC n.º 105/2001 delimita o acesso a informações financeiras à finalidade fiscal legítima, mediante procedimento formal e preservação do sigilo. Tal acesso tem caráter instrumental, não envolve a publicidade de dados e se submete à legalidade e à proporcionalidade.~~

1. Conceitos de amostragem, conforme a NBC TA 530, e de evidência apropriada e suficiente, conforme a NBC TA 500

É imperativo discorrer sobre ambos os conceitos de forma aprofundada e demonstrar sua inter-relação, citando as normas correspondentes.

A **amostragem em auditoria**, conforme a NBC TA 530 – *Amostragem em Auditoria*, é uma técnica essencial que permite ao auditor aplicar procedimentos a menos de 100% dos itens de uma população relevante, desde que cada unidade de amostragem tenha uma chance de seleção. O propósito é fornecer uma base razoável para que o auditor estenda suas conclusões sobre a amostra para toda a população. A norma distingue o **risco de amostragem** – a probabilidade de a conclusão do auditor, baseada na amostra, diferir daquela que seria obtida examinando-se toda a população – e o **risco de não amostragem**, que abrange outros erros humanos ou de aplicação de procedimentos alheios à amostra. A escolha entre amostragem estatística (que permite quantificar o risco de amostragem) e não estatística (baseada no julgamento profissional) é crucial, e em ambas o julgamento do auditor é fundamental para definir o tamanho da amostra, o método de seleção e a avaliação dos resultados.

Por sua vez, a **evidência de auditoria**, segundo a NBC TA 500 – *Evidência de Auditoria*, constitui toda a informação utilizada pelo auditor para fundamentar as conclusões em que se baseia a sua opinião. A qualidade dessa evidência é avaliada por dois atributos indissociáveis: **suficiência e apropriação**.

- A **suficiência** é a medida quantitativa da evidência, ou seja, a *quantidade* de evidência necessária. Essa quantidade é influenciada inversamente pela avaliação do auditor dos riscos de distorção relevante (identificados conforme NBC TA 315) e diretamente pela qualidade (apropriação) da evidência. Em outras palavras, quanto maior o risco de distorção ou menor a qualidade da evidência, maior a quantidade de evidência requerida.
- A **apropriação** é a medida qualitativa da evidência, que abrange sua **relevância e confiabilidade**.
 - A **relevância** refere-se à conexão lógica e à pertinência da evidência com o objetivo do procedimento de auditoria e com a asserção específica das demonstrações financeiras que estão sendo testadas (ex.: existência, integridade, mensuração, ocorrência).

- A **confiabilidade** é influenciada pela fonte e pela natureza da evidência. Geralmente, evidências obtidas de fontes externas independentes são mais confiáveis que as internas; as obtidas diretamente pelo auditor são mais confiáveis que as indiretas; as documentais (em papel ou eletrônicas) são mais confiáveis que as orais; e as evidências originais são mais confiáveis que cópias. A eficácia dos controles internos (NBC TA 315) também tem um impacto direto na confiabilidade da evidência gerada internamente pela entidade.

A **integração** desses dois conceitos é fundamental: a amostragem em auditoria é uma **ferramenta metodológica crucial**, que permite ao auditor obter **evidência apropriada e suficiente** de maneira eficiente e eficaz. Sem a aplicação criteriosa da amostragem, a obtenção da vasta quantidade de evidências necessárias em ambientes de alto volume operacional seria impraticável. Assim, a amostragem serve como um pilar para a obtenção da qualidade e da quantidade de informação exigidas para formar uma opinião de auditoria confiável, reduzindo o risco a um nível aceitavelmente baixo, conforme estabelecido nos objetivos gerais da NBC TA 200.

2. Diferenças entre testes de observância e testes substantivos, incluindo os voltados à subavaliação e à superavaliação de saldos

Para uma resposta completa, é essencial distinguir claramente os dois tipos de testes e, em seguida, detalhar a aplicação dos testes substantivos na detecção de subavaliação e superavaliação, mencionando as assertivas pertinentes.

A NBC TA 330 – *Respostas do Auditor aos Riscos Avaliados* – estabelece que as respostas do auditor aos riscos de distorção relevante (identificados pela NBC TA 315) se materializam por meio de procedimentos de auditoria que se classificam em duas categorias principais:

- **Testes de observância (ou testes de controles):**

- **Conceito:** são procedimentos de auditoria desenhados especificamente para avaliar a *eficácia operacional* dos controles internos na prevenção, detecção e correção de distorções relevantes no nível da asserção. Seu objetivo é verificar se os controles estão funcionando conforme o esperado, de forma consistente e pelo período auditado.
- **Aplicação:** são realizados quando a estratégia de auditoria do profissional pressupõe a confiança nos controles internos da entidade, ou quando os procedimentos substantivos por si só não podem fornecer evidência apropriada e suficiente (ex.: em ambientes de processamento de dados altamente automatizados, em que a intervenção humana é mínima).
- **Exemplo:** a reexecução de uma conciliação bancária interna da entidade para verificar se as diferenças foram corretamente identificadas e tratadas, ou a inspeção de aprovações de notas fiscais de venda para confirmar se as políticas de autorização foram seguidas.

- **Testes substantivos:**

- **Conceito:** são procedimentos de auditoria desenhados para *detectar distorções relevantes* diretamente nos saldos, nas transações e nas divulgações das demonstrações financeiras. Eles buscam evidência sobre a validade e a exatidão dos valores registrados.
- **Categorias:**
 - **Testes de detalhes:** envolvem o exame minucioso de transações, saldos de contas e divulgações específicas. Exemplo: a circularização de contas a receber (conforme NBC TA 505 – *Confirmações Externas*) para confirmar diretamente com terceiros a existência e o valor de saldos devedores.
 - **Procedimentos analíticos substantivos:** consistem em avaliações de informações financeiras por meio da análise de relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros, conforme a NBC TA 520 – *Procedimentos Analíticos*. Exemplo: a comparação da margem bruta do período corrente com períodos anteriores ou com dados da indústria, investigando variações significativas não explicadas.

Diferenciação dos testes para subavaliação e superavaliação de saldos: a direcionalidade dos testes substantivos é uma técnica essencial que se relaciona diretamente com as asserções de demonstrações financeiras (NBC TA 315), o que permite ao auditor focar na detecção de distorções específicas:

- **Testes voltados à superavaliação (*overstatement*):**

- **Objetivo:** detectar se saldos ou transações estão registrados em valor *excessivo* ou se não deveriam ter sido registrados. O foco principal recai nas asserções de **Existência/Ocorrência e Exatidão**.
- **Direção do teste (*vouching*):** o auditor parte de um item já registrado nos livros contábeis (ex.: um saldo de ativo no balancete, um lançamento de receita na razão) e rastreia-o *para trás* até a evidência documental de suporte externa e interna (ex.: nota fiscal de venda, comprovante de entrega de serviço, contrato) para verificar se o registro tem respaldo e se o valor está correto.
- **Exemplo:** para testar se os saldos de contas a receber não estão superavaliados, o auditor seleciona um valor significativo do saldo contábil e solicita confirmação direta aos clientes (circularização), além de examinar os documentos originais que comprovam a venda e a entrega do produto/serviço correspondente.

- **Testes voltados à subavaliação (*understatement*):**

- **Objetivo:** detectar se saldos ou transações *não foram registrados* ou foram registrados em valor *insuficiente*. O foco principal é a asserção de **integralidade**.
- **Direção do teste (*tracing*):** o auditor parte da evidência documental primária ou fonte externa que geraria um registro (ex.: uma nota fiscal de entrada de mercadoria, um romaneio de recebimento de material, um contrato de despesa, um registro de expedição de produto) e rastreia-a *para frente* até o registro contábil

correspondente (ex.: conta a pagar, despesa, receita diferida) para assegurar que tudo o que deveria ter sido registrado, de fato, foi.

- **Exemplo:** para verificar se os passivos (como contas a pagar) não estão subavaliados, o auditor examina notas fiscais de fornecedores recebidas após o fechamento do período, mas referentes a serviços ou mercadorias recebidas antes, e rastreia-as para garantir que foram registradas como passivo na data correta (*cut-off* adequado).

3. Exemplos de riscos de distorção relevantes relacionados ao ativo circulante e a receitas

A resposta deve não apenas citar os riscos, mas caracterizá-los detalhadamente, vinculando-os às asserções afetadas e ao impacto nas demonstrações financeiras, conforme a NBC TA 315 e NBC TA 240.

A identificação e avaliação de riscos de distorção relevante (RDR) é um processo crítico da auditoria, regido pela NBC TA 315 – *Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante*. O auditor deve identificar RDR no nível das demonstrações financeiras e no nível das asserções, considerando fatores inerentes e de controle. Adicionalmente, a NBC TA 240 – *Responsabilidade do Auditor em Relação à Fraude* – presume um risco de fraude no reconhecimento de receitas, o que exige uma avaliação detalhada desse risco.

Exemplos de RDR no ativo circulante:

1. Contas a receber:

- **Caracterização do risco: superavaliação** do saldo devido a **provisão inadequada para perdas esperadas de crédito (PCLD/ECL)**. Isso pode ocorrer por uso de modelos desatualizados, premissas irrealistas de recuperabilidade ou falha em identificar clientes com dificuldades financeiras. Outros riscos incluem a inclusão de recebíveis fictícios, criados para inflar o ativo, ou vendas com acordos de recompra não contabilizados que mascaram a transferência de risco.
- **Asserções afetadas:** principalmente **mensuração/valorização** (pela suficiência da PCLD/ECL) e **existência** (pelos recebíveis fictícios).
- **Impacto nas DF:** resulta em um ativo circulante superavaliado e uma subavaliação das despesas com perdas ou devedores duvidosos no resultado.

2. Estoques:

- **Caracterização do risco: superavaliação** das quantidades ou dos valores registrados devido a **contagens físicas imprecisas** (erros no inventário físico), **obsolescência não identificada ou não provisionada adequadamente** (ignorando o princípio de que o estoque deve ser avaliado pelo custo ou valor realizável líquido, o que for menor). Erros na mensuração do custo de produção/aquisição, ou inclusão de estoques de terceiros (mercadorias em consignação) que não pertencem à entidade, também contribuem para este risco.
- **Asserções afetadas:** principalmente **existência** (pelas quantidades) e **mensuração/valorização** (pelo custo, VNR e provisão).
- **Impacto nas DF:** leva a um ativo circulante superavaliado e um Custo dos Produtos Vendidos (CPV/CMV) subavaliado, inflando o lucro do período.

3. Tributos a recuperar (ex.: ICMS a recuperar, PIS/COFINS a compensar):

- **Caracterização do risco: superavaliação** dos créditos tributários devido ao **registro de valores indevidos**. Isso pode decorrer de cálculos errôneos, interpretações fiscais agressivas sem amparo legal, classificações fiscais incorretas de produtos/serviços (CFOPs/NCMs errados), ou a **ausência de expectativa de realizabilidade** (créditos que, por alguma razão, não serão compensados ou restituídos no futuro devido a impedimentos legais, prazo de validade ou falta de base tributária para aproveitamento).
- **Asserções Afetadas:** Principalmente **Existência** (do direito ao crédito) e **Mensuração/Valorização** (pelo valor correto e realizável).
- **Impacto nas DF:** Acumula um ativo circulante superavaliado e distorce a real posição fiscal e o fluxo de caixa da entidade.

Exemplos de RDR em Receitas:

1. Reconhecimento Prematuro ou Fictício de Receitas (RDR de fraude - NBC TA 240):

- **Caracterização do Risco: Superavaliação** da receita pela **antecipação indevida do reconhecimento**, ou seja, o registro de receitas antes que a obrigação de desempenho seja satisfeita ou antes da transferência efetiva de riscos e benefícios para o cliente. Isso pode ocorrer por meio de **faturamento de vendas fictícias** (para clientes inexistentes ou com conluio), **manipulação de cut-off** (registrando vendas do período subsequente no período atual) ou acordos de "bill-and-hold" que não cumprem os critérios de reconhecimento. Este é um RDR presumido como fraude pela NBC TA 240.
- **Asserções Afetadas:** Principalmente **Ocorrência** e **Corte (Cut-off)**.
- **Impacto nas DF:** Superavaliação da receita e, conseqüentemente, do lucro do período, enganando os usuários das demonstrações financeiras sobre o desempenho da entidade.

2. Mensuração Inadequada de Receitas:

- **Caracterização do Risco: Superavaliação** da receita devido à falha em reconhecer **devoluções, abatimentos, bonificações**, descontos ou outras reduções no valor da venda, ou pela **alocação incorreta do preço de transação** em contratos complexos que incluem múltiplos elementos de entrega (ex: venda de um produto com um serviço de instalação e manutenção que deveria ser reconhecido separadamente ou ao longo do tempo).
- **Asserções Afetadas:** Principalmente **Existência** e **Mensuração/Valorização**.
- **Impacto nas DF:** Superavaliação da receita bruta e, por consequência, do lucro do período.

4. Limites jurídicos gerais do uso de informações bancárias para fins fiscais (LC n.º 105/2001)

Para garantir a nota máxima, a resposta deve detalhar o princípio geral do sigilo bancário, a exceção para fins fiscais com todas as suas condições e salvaguardas, e as implicações do não cumprimento, tudo com base na LC 105/2001.

A Lei Complementar n.º 105, de 10 de janeiro de 2001, é o diploma legal que regulamenta o sigilo das operações de instituições financeiras, estabelecendo o quadro normativo para sua quebra, inclusive para fins fiscais.

a) **Princípio Geral do Sigilo Bancário (Art. 1º, LC 105/2001):**

- A regra primária da LC 105/2001 é o dever das instituições financeiras de conservar o sigilo em suas operações ativas e passivas e dos serviços prestados a seus clientes. Este princípio fundamental visa proteger a privacidade e a segurança financeira dos indivíduos e das entidades, sendo um direito constitucional implícito.

b) **Exceção para Fins Fiscais Sem Ordem Judicial (Art. 6º, LC 105/2001):**

- A mais relevante exceção para fins fiscais é disposta no **Art. 6º** da LC 105/2001, que permite que as autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios requisitem e examinem documentos, livros e registros de instituições financeiras, incluindo contas de depósitos e aplicações financeiras. Importante ressaltar que essa excepcionalidade ocorre **sem a necessidade de prévia autorização judicial**, desde que cumpridas, cumulativamente, as seguintes condições:

- **Procedimento Fiscal ou Processo Administrativo Regularmente Instaurado:** A solicitação das informações bancárias deve estar inequivocamente vinculada a um processo ou procedimento fiscal formalmente iniciado e em curso contra o contribuinte. Não se admite requisições genéricas ou sem causa definida.
- **Indispensabilidade das Informações:** As informações solicitadas devem ser consideradas *indispensáveis* pela autoridade administrativa competente para a consecução da fiscalização ou instrução do processo. A necessidade deve ser justificável e motivada.
- **Competência da Autoridade:** O pedido deve ser feito por *autoridade administrativa regularmente constituída*, com expressa competência legal para tal requisição, agindo dentro de suas atribuições.
- **Formalidade e Motivação:** A requisição deve ser feita por escrito, com a devida motivação que justifique a quebra do sigilo, e deve especificar os dados solicitados e o período a que se referem.

c) **Manutenção do Sigilo Fiscal (Art. 6º, § 2º, LC 105/2001 e Art. 198, CTN):**

- Mesmo após o acesso pela Administração Tributária, as informações bancárias obtidas *permanecem sob sigilo*, mas agora sob a égide do **sigilo fiscal**. Conforme o § 2º do Art. 6º da LC 105/2001, essas informações são consideradas sigilosas e o seu uso é *restrito à finalidade do respectivo processo ou procedimento administrativo fiscal* que as originou. Essa determinação se alinha perfeitamente com o **Art. 198 do Código Tributário Nacional (CTN)**, que estabelece o dever de sigilo das informações fiscais obtidas pela Fazenda Pública.

d) **Uso Restrito, Proibição de Acesso Indiscriminado e Responsabilidade (Arts. 10 e 11, LC 105/2001):**

- O uso das informações é *estritamente limitado à finalidade fiscal específica* para a qual foram solicitadas. A legislação **veda expressamente o acesso generalizado, massivo ou indiscriminado** a dados bancários, reforçando a necessidade de vinculação a um procedimento fiscal individualizado e motivado. A quebra indevida do sigilo fiscal, o uso das informações para fins diversos dos previstos ou a sua divulgação a terceiros não autorizados, por parte de agentes públicos que tiveram acesso a esses dados, acarreta **sanções penais, civis e administrativas**, conforme expressamente previsto nos Arts. 10 e 11 da LC 105/2001, o que sublinha a gravidade e o controle sobre o manuseio dessas informações sensíveis.

QUESITOS AVALIADOS

Quesito 2.1 – Conceitos de amostragem (NBC TA 530) e de evidência apropriada e suficiente (NBC TA 500)

Conceito 0 – Não atendeu ao solicitado ou o fez de forma totalmente equivocada.

Conceito 1 – Apenas citou o que é amostragem, sem apresentar o que é evidência apropriada e suficiente.

Conceito 2 – Citou amostragem e evidência apropriada, mas não discorreu sobre o tema.

Conceito 3 – Discorreu sobre o tema, mas não integrou os dois conceitos em seu texto.

Conceito 4 – Discorreu sobre todo o conteúdo adequadamente.

Quesito 2.2 – Testes de observância e testes substantivos, inclusive os voltados à subavaliação e à superavaliação de saldos

Conceito 0 – Não atendeu ao solicitado ou o fez de forma totalmente equivocada.

Conceito 1 – Discorreu corretamente sobre apenas um dos seguintes tópicos: (i) testes de observância; (ii) testes substantivos; (iii) testes para subavaliação; (iv) testes para a superavaliação.

Conceito 2 – Discorreu corretamente sobre apenas dois dos tópicos anteriormente enumerados.

Conceito 3 – Discorreu corretamente sobre apenas três dos tópicos enumerados.

Conceito 4 – Discorreu sobre todos os quatro tópicos enumerados.

Quesito 2.3 – Riscos de distorção relevantes relacionados ao ativo circulante e a receitas

Conceito 0 – Não atendeu ao solicitado ou o fez de forma totalmente equivocada.

Conceito 1 – Apenas citou o que são riscos de distorção relevantes relacionados ao ativo circulante e a receitas, mas não os caracterizou.

Conceito 2 – Citou riscos de distorção relevantes relacionados ao ativo circulante e a receitas e os caracterizou de forma parcialmente correta ou de forma incompleta.

Conceito 3 – Citou riscos de distorção relevantes relacionados ao ativo circulante e a receitas e os caracterizou corretamente.

Quesito 2.4 – Limites jurídicos gerais do uso de informações bancárias para fins fiscais (LC n.º 105/2001)

Conceito 0 – Não atendeu ao solicitado ou o fez de forma totalmente equivocada.

Conceito 1 – Apenas citou os limites jurídicos gerais do uso de informações bancárias para fins fiscais, mas não os caracterizou segundo a norma legal.

Conceito 2 – Citou os limites jurídicos gerais do uso de informações bancárias para fins fiscais e os caracterizou segundo a base legal, de forma parcialmente correta ou de forma incompleta.

Conceito 3 – Citou os limites jurídicos gerais do uso de informações bancárias para fins fiscais e os caracterizou corretamente segundo a base legal.