

COMUNICADO TÉCNICO IBRACON Nº. 02/2007

Despacho Aduaneiro Expresso (Linha Azul)

O presente Comunicado Técnico (CT) tem por finalidade orientar os auditores independentes na análise dos assuntos de auditoria relacionados à habilitação ao Despacho Aduaneiro Expresso (Linha Azul), instituído pela Instrução Normativa nº. 476, de 13 de dezembro de 2004. Este CT discute os assuntos técnicos e orienta os auditores independentes quanto aos procedimentos de assecuração a serem aplicados e outros temas, incluindo modelo do relatório a ser emitido como resultado desse trabalho.

Antecedentes

A Secretaria da Receita Federal, através da Instrução Normativa SRF nº. 476, de 13 de dezembro de 2004, e alterações posteriores, dispôs sobre o Despacho Aduaneiro Expresso (Linha Azul).

A Linha Azul destina-se a pessoas jurídicas industriais que operem com regularidade no comércio exterior e consiste em tratamento de despacho aduaneiro expresso nas operações de importação, exportação e trânsito aduaneiro, mediante habilitação prévia e voluntária das interessadas a um conjunto de requisitos e procedimentos que demonstrem a existência de controles internos que garantam o cumprimento das obrigações tributárias e aduaneiras e permitam o monitoramento pela fiscalização aduaneira.

A Linha Azul não se aplica às pessoas jurídicas que atuem nos seguintes ramos industriais:

- fumo e produtos de tabacaria;
- armas e munições;
- bebidas; ou
- jóias e pedras preciosas.

Seguem algumas considerações da própria Secretaria da Receita Federal (SRF) sobre a Linha Azul:

A atuação da SRF no controle aduaneiro visa a garantir a segurança da economia e da sociedade brasileira, assim como um comércio internacional seguro, legítimo e confiável. Tudo isso, de maneira racional, transparente e eficiente, conciliando a segurança do comércio internacional com a facilitação comercial.

No exercício desse papel, a SRF reconhece que os exportadores e/ou importadores atuam com volumes e valores distintos, bem como com diferentes padrões de tecnologia da informação e sistemas de segurança. Tais diferenças resultam por influenciar no cumprimento da legislação tributária aduaneira. A Linha Azul, ou Despacho Aduaneiro Expresso, foi idealizada para os exportadores e/ou importadores que demonstrem atender a requisitos mínimos de operação no comércio exterior, de organização e de confiabilidade para o controle aduaneiro.

O regime segue a orientação internacional de Operadores Econômicos Autorizados (OEA), ou seja, de credenciamento de operadores legítimos e confiáveis para operar no comércio exterior com menores entraves nas suas transações de comércio exterior.

A filosofia por trás da Linha Azul é buscar maximizar o aproveitamento dos recursos limitados da Administração Pública em oposição ao crescente volume de comércio exterior. Com esse intuito, a administração aduaneira necessita criar um sistema que premie o cumprimento voluntário da legislação aduaneira e a busca da excelência no trato com a Administração Pública, de forma que a Aduana possa liberar recursos a serem alocados em áreas e operações de maior risco.

Ademais, a agilização nos procedimentos aduaneiros possibilita que os exportadores e importadores reduzam seus custos com logística e estoques e, conseqüentemente, se tornem mais competitivos no mercado global.

Habilitação

Dentre os requisitos à habilitação o item X do artigo 3º. da IN nº. 476, a SRF requer a apresentação de relatório de auditoria avalizando que os controles internos do pretendente à habilitação garantam o cumprimento regular de suas obrigações cadastrais, documentais, tributárias e aduaneiras. De acordo com o Ato Declaratório Executivo COANA¹ nº. 6, de 16 de junho de 2005, a auditoria antes referida poderá ser efetuada por equipe composta por pessoas do próprio quadro de funcionários ou por profissionais ou instituições com comprovada qualificação técnica na área tributária-aduaneira, abrangendo sempre as operações de comércio exterior realizadas nos últimos quatro semestres civis.

As orientações deste CT se destinam aos auditores independentes, pois requerem conhecimento profissional próprio dessa atividade e observância da norma de asseguaração aplicável, incluindo a necessária independência, bem como os requisitos do Código de Ética Profissional do Contabilista.

Base para as orientações deste CT

As orientações contidas neste CT foram baseadas na Norma e Procedimentos de Asseguaração - NPO Nº. 1 emitida pelo IBRACON.

Os elementos dos trabalhos de asseguaração e a forma como eles estão presentes nos serviços discutidos neste CT podem ser assim resumidos:

- relação de três partes integrada pelo usuário previsto (a administração da entidade e a autoridade fiscal), a parte responsável (a administração da entidade) e o próprio auditor independente.
- objeto, ou seja, o sistema de controle interno implementado na entidade para permitir o cumprimento regular de suas obrigações cadastrais, documentais, tributárias e aduaneiras e as informações preparadas pela entidade.
- o critério, ou seja, a legislação específica da Secretaria da Receita Federal e o Ato Declaratório do Coordenador Geral de Administração Aduaneira.

¹ Coana: Coordenação-Geral de Administração Aduaneira, unidade específica da Secretaria da Receita Federal

Dadas as limitações inerentes ao sistema de controle interno, dos trabalhos requeridos e o objetivo restrito do critério utilizado, o presente CT está dirigido para que o auditor obtenha uma segurança limitada sobre o sistema de controle interno dos processos correlatos à área de comércio exterior de acordo com os critérios acima referidos.

Requisitos Éticos

Na execução deste trabalho, o auditor independente deve observar os requisitos éticos constantes da Parte B da NPO 1 - Normas e Procedimentos de Asseguração. Visando possibilitar a contínua renovação da objetividade e do ceticismo do auditor, necessários aos trabalhos, é requerida a rotação dos responsáveis técnicos pelos trabalhos na entidade auditada. Dessa forma, o prazo de rotação estabelecido no item 1.2.9.3 da NBC P 1.2, editada pela Resolução CFC nº.1.034/05, deve ser adaptado à situação específica do trabalho de que trata este Comunicado, prevalecendo a necessidade de substituição dos líderes em cada novo trabalho.

Controle de Qualidade

Na execução dos trabalhos de asseguração previstos neste CT, o auditor independente deve implementar procedimentos de controle de qualidade aplicáveis de acordo com a NBC T-11 - 8 - Supervisão e Controle de Qualidade, aprovada pela Resolução CFC nº 1.036/05.

Aceitação e Continuação do Trabalho

Os trabalhos de asseguração previstos neste CT também devem submeter-se à análise requerida pelas normas de asseguração que estabelecem a necessidade de obter conhecimento do cliente, seus acionistas e administradores, entender as circunstâncias do trabalho, as exigências do Código de Ética ou das normas profissionais. Adicionalmente, o auditor independente deve considerar se:

- terá acesso apropriado e suficiente às evidências que respaldarão sua conclusão.
- possui as competências profissionais necessárias ao trabalho a ser desenvolvido.

Acordo sobre os Termos do Trabalho

Após considerar-se satisfeito pela aceitação do trabalho de asseguração o auditor independente deve ajustar os termos do trabalho com o contratante. Orientações sobre este assunto podem ser obtidas na Resolução CFC nº. 987/03.

Planejamento do trabalho

O auditor deve planejar e documentar sua estratégia para este trabalho e preparar programas de trabalho por escrito, detalhando o que for necessário à compreensão dos procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, complexidade das transações, época e extensão. Como comentado na norma de asseguração, o auditor independente deve planejar o trabalho para que seja executado com eficácia. O planejamento inclui o desenvolvimento de uma estratégia global para estabelecer o alcance, determinar a ênfase, época e a condução do trabalho, além de um plano de trabalho, incluindo a abordagem

detalhada da natureza, época e extensão dos procedimentos de obtenção de evidências e das razões para a sua seleção. O auditor independente usa seu julgamento profissional a fim de determinar a extensão do entendimento necessário sobre o objeto e outras circunstâncias do trabalho e, ainda, considera se esse entendimento é suficiente para avaliar os riscos de que as informações sobre o objeto possam estar significativamente incorretas.

Neste planejamento o auditor deve incluir os procedimentos mínimos incluídos no programa de trabalho que está anexo a este CT. Este programa de trabalho básico deverá ser complementado a partir da análise de riscos do trabalho, dos negócios e sistemas do cliente com os procedimentos adicionais requeridos para responder de forma apropriada aos mesmos e propiciar a obtenção de evidência necessária para formar a conclusão. Esta lista foi preparada com base nos Anexos I e II (“Roteiro de Auditoria de Controles Internos” e “Relatório de Auditoria de Controles Internos”) aprovados pelo Ato Declaratório Executivo COANA (Coordenação-Geral de Administração Aduaneira, unidade específica da Secretaria da Receita Federal) nº. 6, de 16 de junho de 2005 e editado pelo Coordenador-Geral de Administração Aduaneira.

Para a realização desse planejamento o auditor deve considerar, no que for aplicável, as disposições adicionais contidas na NBC T 11.4 - Planejamento da Auditoria, aprovada pela Resolução CFC nº 1.035/05 e na Norma e Procedimentos de Asseguração - NPO Nº. 1, do IBRACON.

Relevância e Risco do Trabalho de Asseguração

Como previsto na norma de asseguração o auditor independente deve considerar a relevância e o risco do trabalho de asseguração no planejamento de trabalho previsto neste CT.

O auditor independente considera a relevância ao determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos de obtenção de evidências, e ao avaliar se as informações sobre o objeto não contêm imprecisões. A consideração da relevância exige que o auditor independente compreenda e avalie quais fatores poderão influenciar as decisões dos usuários previstos. A relevância é considerada em termos de fatores quantitativos e qualitativos, tais como a magnitude, a natureza e a extensão do efeito desses fatores sobre a avaliação do sistema de controle interno o que requer julgamento do auditor independente.

Fraude e Erro

As normas de auditoria de demonstrações contábeis relacionadas a este tema estão consubstanciadas na NBC T 11 - IT - 03. Seus fundamentos devem ser considerados no planejamento e execução desses trabalhos, destacando-se os aspectos a seguir.

O termo **fraude** refere-se a ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos e registros contábeis, enquanto que o termo **erro** refere-se a ato não-intencional na elaboração de registros e demonstrações contábeis, que resulte em incorreções deles.

A responsabilidade primária na prevenção e identificação de fraudes e/ou erros é da administração da entidade, mediante a manutenção de adequado sistema de controle interno, que, entretanto, não elimina o risco de sua ocorrência.

O auditor não é responsável nem pode ser responsabilizado pela prevenção de fraudes ou erros. Entretanto, deve planejar seu trabalho avaliando o risco de sua ocorrência, de forma a ter razoável segurança, mas não absoluta, de que não existem fraudes e erros que impliquem efeitos relevantes nas informações como um todo preparadas pela Administração.

Amostragem

As normas de auditoria de demonstrações contábeis relacionadas a este tema estão consubstanciadas na NBC T 11.11 e serão consideradas na execução desses trabalhos, destacando-se os aspectos a seguir.

Amostragem é a utilização de um processo para obtenção de dados aplicáveis a um conjunto, denominado universo ou população, por meio do exame de uma parte deste conjunto denominada amostra.

Amostragem de auditoria é a aplicação de procedimentos de auditoria sobre uma parte da totalidade dos itens que compõem o saldo de uma conta, ou classe de transações, para permitir que o auditor obtenha e avalie a evidência de auditoria sobre algumas características dos itens selecionados, para formar, ou ajudar a formar, uma conclusão sobre a população.

A determinação do tipo de amostragem e do apropriado tamanho da amostra envolve julgamento do auditor, que considera o nível de segurança nos procedimentos em si, os riscos inerentes e os resultados de outros procedimentos de auditoria. Dada à sua natureza, o IBRACON entende que as tabelas incluídas nos anexos A 1 e A 2 do programa de trabalho cumprem com o objetivo estabelecido para esses trabalhos.

Utilização dos Trabalhos de Especialista

Quando se recorre ao trabalho de um especialista para a obtenção e a avaliação de evidências, o auditor independente e o especialista devem possuir, em conjunto, habilidade e conhecimento adequados em relação ao objeto e aos critérios, para que o auditor independente possa determinar que foram obtidas evidências adequadas e suficientes.

Quando do uso dos trabalhos de especialistas, o auditor independente deverá seguir as normas da NBC P 1.8 - Utilização de Trabalhos de Especialistas, aprovadas pela Resolução CFC nº 1.023/05, de 15 de abril de 2005.

Extensão dos Trabalhos

Os trabalhos para fins de habilitação no Despacho Aduaneiro Expresso envolvem a verificação dos principais controles internos implementados, bem como o cumprimento de obrigações cadastrais, documentais, tributárias e aduaneiras. Em relação a esses controles internos, especial atenção deve ser dada aos controles-chave, uma vez que são aqueles que permitem à administração da entidade obter segurança quanto ao cumprimento regular das referidas obrigações.

A questão que pode ocorrer é o auditor ser solicitado a executar trabalhos e emitir seu relatório para apenas parte do processo de habilitação. Segundo as normas de asseguarção, o auditor somente pode emitir conclusão sem ressalva quando seu exame foi realizado de acordo com as normas de asseguarção e, portanto, com a aplicação de todos os

procedimentos necessários nas circunstâncias. A existência de limitações na extensão de seu trabalho normalmente originará relatório com abstenção de conclusão ou com ressalva na conclusão.

Portanto, caso o auditor seja contratado para um trabalho de asseguarção voltado somente para parte do processo de habilitação, a execução do mesmo será possível somente se não houver nenhuma restrição ao acesso do auditor às informações, registros e dados em que se baseiam as informações e controles, e sejam possíveis todos os procedimentos de asseguarção que considere necessários nas circunstâncias. Assim, a asseguarção para parte do processo de habilitação representa um trabalho de objetivo limitado, mas não de extensão limitada àquela necessária para atingir o objetivo de habilitação.

Assim, ao receber solicitação dessa natureza, o auditor deverá avaliar se, nas circunstâncias específicas, é possível a realização de trabalho de extensão limitada.

Obtenção de evidências

O trabalho de asseguarção aqui tratado exige a aplicação de habilidades e técnicas para a obtenção de evidências suficientes e adequadas, no contexto de um processo de trabalho sistemático e repetitivo, que inclui a obtenção de um entendimento do sistema de controle interno e de outras circunstâncias do trabalho.

Carta de Responsabilidade da Administração

Conforme previsto na norma de asseguarção, o auditor independente deve obter confirmação por escrito de declarações orais visando reduzir a possibilidade de mal-entendidos entre o auditor independente e a parte responsável. Em particular, o auditor independente deve solicitar ao executivo responsável pelas informações objeto do trabalho uma declaração, por escrito, sobre as informações prestadas relativas ao processo de habilitação. Não dispor de declarações por escrito normalmente dá origem a uma conclusão com ressalvas ou a uma abstenção de conclusão devido à limitação do alcance do trabalho.

Ao longo do trabalho de asseguarção, o responsável pode fazer declarações ao auditor independente, sejam elas espontâneas ou em decorrência de indagações específicas. Sempre que tais declarações estejam relacionadas a assuntos relevantes para a avaliação ou a mensuração do objeto, o auditor independente deve:

- (a) avaliar a sua razoabilidade e consistência em relação a outras evidências obtidas, inclusive outras declarações;
- (b) considerar se o autor das declarações está, em princípio, bem familiarizado sobre esses assuntos;
- (c) se considerar necessário, obter evidências corroborativas.

As declarações do responsável não podem substituir outras evidências que seriam, normalmente, disponibilizadas. A incapacidade para obter evidências adequadas e suficientes em relação a um assunto que tenha, ou possa vir a ter, um efeito relevante sobre a avaliação ou a mensuração do objeto, pois elas deveriam ser disponibilizadas, constitui uma limitação no alcance do trabalho, mesmo no caso de ter sido recebida uma declaração do responsável sobre o assunto.

Por ser um trabalho específico, está anexado a este CT um modelo de Carta de Responsabilidade da Administração, que tomou como base a NBC T 11.17 - Carta de Responsabilidade da Administração, aprovada pela Resolução CFC nº. 1.054/05, de 7 de outubro de 2005.

Consideração de Eventos Subseqüentes

O auditor independente deve considerar o efeito causado às informações revisadas e ao relatório de asseguuração de eventos ocorridos até sua data. O grau de consideração dado a eventos subseqüentes depende da possibilidade de tais eventos afetarem as informações sobre o objeto deste trabalho e a adequação da conclusão do auditor independente. Levar em conta eventos subseqüentes, nos trabalhos objeto do presente CT, pode não ser importante em razão da natureza das informações revisadas. Por exemplo, quando forem relatadas providências a serem implementadas pela administração, no futuro, em relação às falhas detectadas pelo auditor nos controles internos da entidade ou em relação a determinado procedimento fiscal, o auditor independente somente verificará essas implementações se forem executadas até a data de seu relatório. Providências a serem implementadas após essa data não serão objeto de verificação por parte do auditor por representarem compromissos assumidos pela administração.

Documentação

O auditor independente deve documentar seus trabalhos bem como assuntos significativos relacionados às evidências que fundamentem o seu relatório e que comprovem, dessa forma, que o trabalho foi realizado de acordo com o presente CT.

A documentação inclui um registro das considerações do auditor independente sobre todas as questões importantes que exijam o exercício de julgamento e respectivas conclusões. A existência de questões complexas de princípio ou julgamento requer que a documentação inclua fatos pertinentes, conhecidos do auditor independente no momento da conclusão.

Não é necessário, nem prático, documentar todos os assuntos levados em conta pelo auditor independente. Ao aplicar o seu julgamento profissional para avaliar a extensão da documentação a ser preparada e mantida como evidência, o auditor independente pode considerar o que é necessário para proporcionar a um outro auditor independente, sem nenhuma experiência prévia do trabalho, um entendimento do trabalho realizado e a base das principais decisões tomadas (excluindo aspectos detalhados sobre o trabalho). Pode acontecer que este outro auditor só compreenda aspectos detalhados do trabalho discutindo-os com o auditor independente que preparou a documentação.

Papéis de Trabalho

O auditor independente deve observar o item 11.3.3 da NBC T 11.3, aprovada pela Resolução CFC nº. 1.024/05, do CFC, que trata da confidencialidade, custódia e propriedade dos papéis de trabalho. Dessa forma, o acesso aos papéis de trabalho que suportam o relatório emitido pode ser franqueado à SRF para leitura e análise, mediante autorização formal da entidade auditada.

Relatórios

O relatório a ser emitido como resultado da revisão efetuada, tendo em vista as limitações inerentes a esse tipo de trabalho, deve seguir o modelo apresentado em anexo, que objetiva fornecer segurança limitada conforme previsto nas normas de asseguaração.

Como resultado do trabalho efetuado, o relatório a ser emitido pode ou não conter ressalvas.

Os fatos que requerem modificações no relatório são:

- a) limitação na aplicação dos procedimentos mínimos descritos no anexo.
- b) omissão ou inadequada divulgação de fatos relevantes.
- c) não observância das normas específicas da Secretária da Receita Federal e do Ato Declaratório do Coordenador Geral de Administração Aduaneira (COANA).

O modelo apresentado no anexo é aplicável àquela situação em que não existem fatos que requeiram modificações no relatório.

Quando existir um fato da natureza do item “a” acima mencionado (limitação no alcance do trabalho do auditor), o modelo de relatório apresentado em anexo deve ser adaptado da seguinte forma:

- Parágrafo 1 - Permanece.
- Parágrafo 2 - O parágrafo 2 do modelo é modificado para iniciar com a seguinte expressão: Com exceção do descrito no parágrafo 3 a seguir, nossa revisão foi.... (segue o modelo anexo).
- Parágrafo 3 - Adiciona-se um novo parágrafo para descrever as limitações havidas.
- Parágrafo da Conclusão- Primeiramente deve ser renumerado de 3 para 4, seguindo a seguinte redação:
“Com base na avaliação dos controles internos procedida e na revisão das informações preparadas pela Administração da Empresa ABC, com exceção dos aspectos descritos no(s) parágrafo(s) anterior(es), não temos...”

Demais parágrafos são renumerados e seguem a redação apresentada no anexo.

Nos casos em que forem constatadas falhas ou irregularidades dos tipos dos itens “b” e “c” acima, deve ser adicionado um (ou mais) parágrafo(s) **antes** do parágrafo da conclusão (parágrafo 3 no modelo anexo), descrevendo todas as falhas, irregularidades e constatações para cada uma das 6 seções, assim como incluindo um parágrafo adicional **após** a conclusão (vide abaixo). O relatório deve ser adaptado da seguinte forma:

- Parágrafos 1 e 2 - Seguem o modelo anexo.
- Parágrafo 3 - Descrição das falhas, irregularidades e constatações (vide modelo anexo “Relação dos Problemas Identificados”).
- Parágrafo da Conclusão- Primeiramente deve ser renumerado de 3 para 4, seguindo a seguinte redação:

“Com base na avaliação dos controles internos procedida e na revisão das informações preparadas pela Administração da Empresa ABC, com exceção dos aspectos descritos no(s) parágrafo(s) anterior (es), não temos...”

- Parágrafo adicional -

Deve ser numerado como parágrafo 5, seguindo seguinte redação:

“Como parte de nosso trabalho, obtivemos a descrição das providências que estão sendo adotadas para saneamento das irregularidades constatadas, incluindo as ações corretivas já implantadas ou que se encontram em implantação e seus prazos de conclusão, mormente no que se refere à retificação das declarações aduaneiras, registros fiscais e contábeis relativos às operações de comércio exterior. Essa descrição encontra-se no Anexo __. Nossa responsabilidade restringiu-se à obtenção da descrição das medidas a serem adotadas e, dessa forma, não nos responsabilizamos pela sua efetiva implementação.”

Considerando que as limitações inerentes de qualquer sistema de controle interno, bem como que o escopo dos serviços e os critérios de avaliação do objeto são somente apropriados para o cliente e a autoridade fiscal, se faz necessário advertir tal fato no texto do relatório, incluindo o seguinte parágrafo:

“Considerando a natureza do objeto e os critérios para sua avaliação, o relatório do auditor independente destina-se exclusivamente a uso e informação da administração da Empresa, da Secretaria da Receita Federal e da COANA, para instruir o processo de habilitação no Despacho Aduaneiro Expresso (Linha Azul), não sendo destinado a outro uso, nem podendo ser utilizado por outras partes que não tenham familiaridade com os objetivos do trabalho, estabelecidos pela COANA, e com os procedimentos de assecuração aplicados para atingir tais objetivos. Portanto, essas partes têm ciência das limitações inerentes a trabalhos desta natureza, cujos procedimentos são aplicados com base em teste e envolvem avaliação de controles internos, cabendo observar que a avaliação histórica da eficácia desses controles não é relevante para períodos futuros, devido ao risco dos controles internos se tornarem insuficientes, em decorrência de mudança de condições ou da eventual diminuição do grau de cumprimento das diretrizes e procedimentos.”

São Paulo, 25 de outubro de 2007.

Francisco Papellás Filho
Presidente da Diretoria Nacional

Ana María Elorrieta
Diretora de Assuntos Técnicos

Anexos

- Anexo 1 – Modelo do Relatório de Auditoria: Inclui o exemplo básico de relatório a ser emitido pelo auditor independente que realiza este trabalho de acordo com este CT.
- Anexo 2 – Relação dos Problemas Identificados: modelo de apresentação elaborado pelo auditor independente dos problemas identificados no seu trabalho. Esse documento contempla também as providências da administração para regularização, bem como o responsável e prazo para resolução. A responsabilidade do auditor independente restringe-se à obtenção da descrição das medidas a serem adotadas e, dessa forma, ele não se responsabiliza pela sua efetiva implementação;
- Anexo 3 - Programa de Trabalho: contempla os procedimentos requeridos pela SRF para execução dos trabalhos;
- Anexo 4 - Informações Relativas ao Processo de Habilitação: Essas informações devem ser preparadas pela administração da empresa e a responsabilidade do auditor é a aplicar sobre essas informações os procedimentos detalhados no programa de trabalho (Anexo 3);
- Anexo 5 - Declaração da Administração: Representação da administração a ser dirigida à SRF sobre sua responsabilidade pela preparação das informações, manutenção de controles internos e outras;
- Anexo 6 - Carta de Responsabilidade da Administração: A ser dirigida ao auditor independentemente confirmando as informações e os dados a ele fornecidos, assim como as bases de preparação, apresentação e divulgação das informações pertinentes a trabalhos dessa natureza.