

RELATO TÉCNICO SOBRE A CONTRIBUIÇÃO DO COMPLIANCE NA MITIGAÇÃO DE RISCOS FISCAIS EM UMA EMPRESA DO SEGMENTO DO ALUMÍNIO SITUADA NA REGIÃO DO ABC PAULISTA

Raul Gomes Pinheiro ¹

Francisco Edson Rodrigues de Sousa²

Ingrid Rodrigues Moreira³

RESUMO

Este estudo trata-se de um relato técnico, cujo objetivo geral é de entender a contribuição do compliance na mitigação de riscos fiscais em uma empresa do segmento de alumínio situada na região do ABC paulista, levantar as particularidades que envolvem as operações de remessa para a industrialização de tarugos de alumínio, efetuar a exemplificação da operação com base no regulamento do ICMS-SP e indicar de que forma o compliance pode ser aplicado para a mitigação dos riscos.. Ao atingir esses objetivos, pode-se responder a questão problema, que é se o Compliance pode servir como ferramenta de argumentação e defesa, quando de uma fiscalização e recebimento equivocado de um auto de infração. Para isso, foi-se necessário descrever toda a operação, exemplificar a situação ocorrida e entrevistar os envolvidos na operação e o advogado trbutarista. A empresa buscou respaldo através de profissionais da área de controle interno e de riscos, que por meio de estudos das particularidades inerentes ao ramo do alumínio pôde defendê-la judicialmente perante os órgãos fiscais, através da observação das práticas de *compliance*, do estudo da lei e a sua fiel aplicabilidade. Tais procedimentos possibilitaram aprendizado sobre a necessidade da empresa em manter as práticas de *compliance* bem alinhadas em suas áreas e operações, focado especialmente no âmbito tributário, visto a complexidade e confusão das muitas leis existentes no Brasil. Atuando de forma preventiva em suas operações e principalmente mitigando riscos passíveis com base numa política de ações que prima pela continuidade da empresa.

Palavras-chave: *Compliance*. Legislação. Tributos. Autuações fiscais.

ABSTRACT

This study is a technical report, whose general objective is to understand the contribution of compliance in the mitigation of fiscal risks in a company of the aluminum segment located in the region of the state of São Paulo, to raise the particularities that involve the shipment operations to the of the operation on the

¹Doutor em Administração USCS-SP e Mestre em Ciências Contábeis FECAP-SP; Professor FECAP-SP (raulpinheiro@hotmail.com).

²Especialista em Gestão Tributária (Francisco.sousa@edu.fecap.br).

³Especialista em Gestão Tributária (Ingrid.moreira@edu.fecap.br)

basis of the ICMS-SP regulation and indicate how compliance can be applied to the mitigation of risks. In achieving these objectives, the problem is whether Compliance can serve as a tool of argumentation and defense, when a wrongful inspection and receipt of an infraction notice. To do this, it was necessary to describe the whole operation, to exemplify the situation and to interview those involved in the operation and the tributarista lawyer. The company sought support through professionals in the area of internal control and risk, which through studies of the peculiarities inherent in the field of pole aluminum defends judicially before the tax authorities, by observing compliance practices, law study And its faithful applicability. Such procedures made possible on the company's need to maintain as well aligned compliance practices in its areas and operations, focused especially without taxation, given the complexity and confusion of the many existing laws in Brazil. Acting in a preventive way in its operations and mainly mitigating possible risks based on stock policy and press for the continuity of the company.

Keywords: Compliance. Legislation. Taxes. Tax assessments.

1 Introdução

Com o rápido aumento do poder de fiscalização dos órgãos públicos proporcionado pela tecnologia da informação e através do cruzamento de informações das obrigações acessórias diversas, cresceu também a necessidade das empresas de estar em conformidade com a legislação tributária visando à mitigação de riscos.

As práticas de controle interno e gestão de riscos são ações que caminham aos objetivos do *compliance*, onde as medidas de controle interno também são de caráter preventivo e suas aplicações transformam os processos nas organizações mais eficazes, tais práticas conseqüentemente proporcionam como resultado a mitigação dos riscos inerentes às atividades nas empresas.

Visto a gama de riscos pertinentes às atividades organizacionais em diversas áreas, o *compliance* é apresentado a seguir como medida prática adotada nos procedimentos fiscais da empresa "A" no intuito de mitigar possíveis riscos, visto que nos dias atuais devido a complexidade no atendimento as demandas fiscais impostas pelos órgãos competentes é imprescindível as empresas buscarem planejar, executar e monitorar seus processos observando um conjunto de medidas e procedimentos necessários para manter-se em conformidade com as legislações vigentes.

Nesse sentido, a ferramenta *compliance* adequa-se perfeitamente para atender as demandas fiscais. O texto exemplifica uma situação que apenas não se tornou um enorme problema devido às práticas de *compliance* adotadas preventivamente, onde a empresa fez um estudo prévio de sua operação no intuito de estar em conformidade com as leis, e uma vez acionada pelo órgão fiscal, com base nas ações tomadas preventivamente pôde manter uma defesa plausível e evitar riscos ou prejuízos.

No contexto da sociedade brasileira que vivemos as atitudes éticas sempre serão de maior valia para sustentabilidade das empresas, mas além disso as organizações devem ter mecanismos de prevenções, como por exemplo: políticas de código de conduta bem definidas e claras à todos, gestão de riscos das atividades na empresa e seus *stakeholders*, controles internos perfeitamente desenhados e uma governança corporativa participativa com a alta gestão da empresa. Todas essas ações fazem parte do objetivo final, manter a empresa em conformidade com as legislações e mitigar os riscos.

Como é um relato técnico, esse estudo deve ser focado em um contexto mais restrito (sobre o qual deverá se prescrever soluções factíveis de âmbito técnico), empregando uma Metodologia própria, contendo: Contexto (situação-problema); Intervenção (ou tipo de intervenção proposta para resolver o problema apresentado); Mecanismos Adotados (ou a descrição de como o problema foi solucionado) e Os Resultados obtidos, que descrevem de maneira objetiva, e não genérica, as conclusões na organização, destacando também os fatores conjunturais que podem ter afetado esse resultado além da intervenção feita (BIANCOLINO ET AL., 2012).

1.1. Problema de pesquisa

Tendo em vista todo o avanço tecnológico do governo e a praticidade do uso dessa tecnologia a favor das fiscalizações, surgiu a questão: Poderia o *compliance* servir como ferramenta de argumentação e defesa em situações em que uma empresa é fiscalizada e recebe equivocadamente um Auto de Infração?

1.2. Objetivos

1.2.1 Objetivo geral

O objetivo geral deste relato técnico é entender a contribuição do *compliance* para uma empresa de maneira a servir de defesa em situações de autuações fiscais indevidas.

1.2.2 Objetivos específicos

Os objetivos específicos deste relato são:

- Levantar as particularidades que envolvem as operações de remessa para industrialização de tarugos de alumínio.
- Efetuar a exemplificação da operação amparada por artigo específico do Regulamento do ICMS-SP para tal operação.
- Indicar de que forma o *compliance* pode ser aplicado para a mitigação dos riscos.

1.3. Delimitação

Neste trabalho será demonstrado o caso de uma empresa do ramo do comércio atacadista de alumínio situada na região do ABC Paulista que foi autuada através de um Auto de Infração e Imposição de Multa em fiscalização por parte do fisco Estadual Paulista.

2 Referencial teórico

2.1 Compliance

Conforme Moreira e Silva (2013), referente ao desenvolvimento de sistemas e controles os mesmos devem estar em conformidade com as legislações vigentes no âmbito do mercado financeiro onde podemos aplicar as demais áreas, pois a boa realização do *compliance* depende de uma estrutura informatizada e em conformidade com as leis em vigor, sendo imprescindível o acompanhamento das mudanças que ocorrem com grande frequência na legislação visando manter a conformidade fiscal nos sistemas que irão amparar as práticas de *compliance*.

Em sua obra Das-Gupta (2006), fez o primeiro estudo na Índia com uma amostragem de 45 empresas sobre os custos de conformidade tributária sobre a renda das mesmas, onde explana que tais custos são para cumprir as obrigações decorrentes da lei e sobre o planejamento realizado para a minimização dos tributos, sendo que os custos voluntários vinculados ao planejamento tributário somam entre 19% a 43% do total.

De acordo com Grecco, Grecco e Antunes (2016) visto o atual cenário que temos no mercado devido aos avanços tecnológicos e da informação, a preocupação em atender ao fisco e toda sua malha legislativa vem sendo algo extremamente complexo. Os profissionais contábeis estão na ponta dessa demanda, cabendo a eles fazer um planejamento visando a mitigação de riscos.

2.2 Controle interno

Ao identificar o problema e os riscos que a empresa corre quando não tem estruturado as práticas de *compliance*, Valentim, Silva e Passos (2016), demonstraram a importância dos estudos sobre controle interno e gestão de riscos e o quanto podem contribuir com a exploração do tema no âmbito acadêmico, onde podemos paralelamente aplicar tal estudo para a mitigação de riscos no ambiente corporativo das organizações.

Conforme Miyoshi e Nakao (2012) há vários riscos de penalidades fiscais inerentes às atividades empresariais que podem até inviabilizar o negócio, cabe como ação preventiva às empresas trabalharem no intuito de manter um controle interno visando a minimização dos riscos tributários e proporcionar maior segurança nas operações junto aos órgãos governamentais.

De acordo com Hernandez, Cardenaz e Campos (2016) em pesquisa realizada pelo Instituto Nacional de Estatísticas e Geografia (INEGI) no México apenas 0,02% não são empresas de pequeno porte, e como responsável por 52% do Produto Interno Bruto (PIB), esses pequenos negócios devido à importância que tem na economia também precisam manter um controle interno para atender as operações e manter-se uma empresa sólida.

Ainda sobre a importância do tema controle interno, onde o mesmo é parte integrante da ferramenta *compliance*, Valentim, Silva e Passos (2016) fazem uma afirmação de que os estudos nacionais sobre o tema têm contribuído com novos conhecimentos às empresas e acadêmicos, buscando apresentar a importância do assunto no atual cenário e em futuras pesquisas.

Conforme Chen e Chu (2005) o controle interno será fragilizado na possibilidade de existência de evasão fiscal, pois significa um controle bilateral podendo gerar distorções e perdendo sua eficácia, que tem como finalidade assegurar as atividades da empresa e manter a conformidade com as legislações vigentes.

Hernandez, Cardenaz e Campos (2016) afirmam que a falta de controle interno mesmo que nos pequenos negócios impactam na falta de competitividade dessas organizações, pois nesses ambientes tais controles também são fundamentais para assegurar as operações que visam atingir as metas conforme os objetivos principais das empresas. Mas apenas o controle interno é insuficiente, os autores contextualizam também a importância de uma cultura organizacional.

2.3 Governança corporativa

Gomes (2016) aborda relação entre a Governança Corporativa e o planejamento tributário, visto que em muitas situações o gerenciamento tributário se não bem acompanhado de perto pode ser uma oportunidade de gestores agirem de forma antiética e criminoso para enriquecimento ilícito. Um exemplo são as operações em paraísos fiscais ou em plataformas obscuras onde não se observa claramente as movimentações financeiras, e nisso pode haver desvios, fraudes ou situações que impactem negativamente as organizações.

Conforme Leal, Carvalhal e Iervolino (2015), no Brasil houve muitas iniciativas no intuito de aperfeiçoar as práticas adotadas de Governança Corporativa nas empresas, um exemplo foi a Lei 10.303 de 31 de outubro de 2001 que trata sobre as novas Corporações, menciona também o Código de Melhores Práticas do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) juntamente com as recomendações da CVM.

Gomes (2016) afirma que cabe ao Conselho de Administração monitorar a diretoria executiva da empresa e trabalhar de modo independente a fim de maximizar os resultados, onde conseqüentemente no âmbito de um planejamento tributário, a correta atuação do papel do Conselho de Administração será uma engrenagem relevante para a ferramenta *compliance* no intuito de mitigar riscos a organização. Sendo importante definir em contrato políticas de premiação e punição a diretoria executiva, além de manter a independência de seus membros. São ações que contribuirão para a empresa manter os objetivos e anseios de seus investidores.

O estudo realizado por Vello e Martinez (2014), ressalta que o planejamento tributário feito sem os parâmetros adequados e sem o suporte de uma Governança Corporativa direciona as organizações a maiores riscos de mercado.

Considerando impactos de ações antiéticas Gomes (2016) justifica sua posição ao ressaltar tais riscos caso tenha um distanciamento da Governança Corporativa nas ações tomadas no âmbito do planejamento tributário. Somente ações bem delineadas com monitoramento próximo da Governança Corporativa pode proporcionar que o planejamento tributário traga os resultados almejados a empresa. Onde ainda cabe salientar que mesmo no atual cenário que vivemos no Brasil como uma vasta malha legislativa um planejamento tributário mesmo que bem executado ainda sim pode estar a mercê de questionamentos devido interpretações.

2.4 Planejamento tributário

De acordo com Vello e Martinez (2014), após realização de um estudo com uma amostra de 86 empresas de capital aberto inscritas na Bovespa observando um dado período de cinco anos analisaram a relação e as evidências onde constataram que a qualidade da elaboração de um planejamento tributário promove a mitigação de riscos de mercado às empresas, isso se paralelamente o planejamento estiver respaldado de uma forte política de Governança Corporativa. Outro ponto importante indicado na pesquisa aponta a relação entre um bom planejamento tributário realizado com a diminuição dos riscos de mercado.

De acordo com Gomes (2016) após um estudo com 355 empresas listadas na BM&FBovespa no período de 2008 à 2014 verificou-se que a Governança

Corporativa influencia no gerenciamento tributário nas organizações, e como fator de influência foi apontado a remuneração variável paga aos executivos. Consequentemente a gestão tributária aplicada em determinado período também pode influenciar as próximas gestões.

Em sua obra Vello e Martinez (2014), definem que o planejamento tributário eficiente é o conjunto de ações que proporcionam reduções de tributos explícitos da empresa, realizados dentro das boas práticas de Governança Corporativa. Destacam ainda que a gestão tributária é uma importante ferramenta visto a alta carga tributária existente no Brasil, mas é preciso avaliar o grau de agressividade a ser adotado pelas empresas em seus planejamentos tributários, uma vez que quanto mais arrojado for maior serão os riscos voltados às ações tomadas.

2.5 Fraude

De acordo com Forte, Domingues e Oliveira (2015) a sobrevivência de micro e pequenas empresas nos primeiros anos de vida são base de muitas dificuldades no mercado, com isso apontam que boa parte dos micros empresários para manter-se no mercado recorre a práticas ilícitas ou antiéticas, usando a justificativa da necessidade para manutenção do negócio, e vestindo essa máscara onde não se consideram pessoas fora da lei, mesmo havendo a ciência das ações não éticas.

Deve ser destacada nas empresas as práticas de corrupção ou atos de evasão fiscal, de acordo com Santos, Guevara e Amorin (2010), a governança corporativa mostra-se um meio para o combate a tais práticas e com isso ainda traz a imagem de uma empresa com responsabilidade social. De acordo com Vello e Martinez (2014), a adoção as práticas de evasão ou elisão fiscal abusiva promovem as organizações uma visibilidade de maior risco perante o mercado, isso ocasiona receio de investidores, consequentemente trazendo resultados não satisfatórios a empresa.

Conforme Kopezuk (2006), a aplicação dos impostos nos Estados Unidos não é adequada, visto que a complexidade fiscal minimiza a eficácia tributária nas empresas, onde o cenário ideal seria a simplificação do sistema tributário, com isso poderia combater de forma mais eficaz as práticas ilegais de evasão fiscal, outro

ponto positivo seria não incorrer em aumentos das despesas ao tornar padrão políticas de execuções fiscais mais efetivas.

Em sua obra Graaf (2007) busca explicar as causas imediatas, as circunstâncias e motivo que levaram a tomadas de ações corruptas, identificando diretamente os atos corruptos. O autor da relata que é preciso entender os reais motivos ou circunstâncias que conduziram a tais práticas erradas.

De acordo Crocker e Slemrod (2004) foram por intermédio de casos notórios envolvendo fraude contábil com evasão fiscal que promoveram mudanças significativas nas regras adotadas pelas organizações referentes às práticas adotadas de Governança Corporativa, onde foram desenvolvidos novos padrões legais para processar as irregularidades empresariais. Essas ações se mostram úteis para as organizações definirem melhores controles internos, uma vez que cada vez mais o descumprimento com as obrigações fiscais e carga tributária são pontos críticos se não observados.

2.6 Operação de remessa para industrialização

2.6.1 Industrialização

O conceito de industrialização segundo art. 4º do Decreto 7.212 que regulamenta o IPI é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para consumo.

As operações de industrialização podem ocorrer em cinco diferentes modalidades que são:

transformação - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova; - **beneficiamento** - a que venha a modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto;- **montagem** - consiste na reunião de produtos, partes ou peças, que resulte num novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal; - **acondicionamento ou reacondicionamento** - a que importa em alterar a apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria; e **renovação ou recondicionamento** - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (BRASIL, 2010)

2.6.2 Estabelecimento equiparado à indústria

A legislação do IPI, visando a cobrança e administração do imposto equipara à indústria algumas empresas em função das atividades desenvolvidas conforme determinado em seu artigo 9º e incisos abaixo:

I) os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos; II) os estabelecimentos, ainda que varejistas, que receberem, para comercialização, diretamente da repartição que os liberou, produtos importados por outro estabelecimento da mesma firma; III) as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento do mesmo contribuinte, salvo se aqueles operarem exclusivamente na venda a varejo e não estiverem enquadrados na hipótese anterior; IV) os estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização haja sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiros, mediante a remessa, por eles efetuada, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos; (...) Outros (veja a relação completa o artigo 9º do RIPI/ 2010) (BRASIL, 2010).

2.6.3 Remessa para industrialização

A Remessa para industrialização está normatizada no Capítulo V do Decreto n. 45.490/ 2000. Nessa operação, o estabelecimento autor da encomenda remete matéria prima, materiais intermediários ou insumos para um outro estabelecimento efetuar a operação de industrialização e segundo descrito no artigo 402 do RICMS/SP essa operação está suspensa do lançamento do imposto, essa suspensão é permitida por um prazo de 180 dias, condicionada ao retorno dos produtos industrializados ao estabelecimento remetente. Conforme disposições dos artigos 409 e 410 esse prazo pode ser prorrogado por igual período desde autorizado pelo fisco. (SÃO PAULO, 2000).

O fluxo da operação de Remessa para Industrialização. No retorno da industrialização em que o estabelecimento industrial esteja no mesmo Estado do encomendante a matéria prima, materiais intermediários ou insumos inicialmente enviados devem retornar com o benefício da suspensão do imposto e para no caso do Estado de São Paulo, haverá tributação apenas sobre o valor do material

eventualmente aplicado pelo estabelecimento industrializador no processo de industrialização (SÃO PAULO, 2007).

3 Diagnósticos da situação problema

A seguir será descrito o contexto (situação-problema) e a realidade investigada da operação dentro da empresa A.

3.1 Contexto e realidade investigada

A empresa “A” está estabelecida na região do ABC no Estado de São Paulo e dedica-se ao comércio atacadista de ferragens e ferramentas conforme seu cadastro nacional de atividade econômica – CNAE. Sua principal atividade consiste na revenda de perfis e chapas de alumínio. Apesar de ser um comércio atacadista, a empresa “A” por força do inciso “IV” do artigo 9º do RIPI/ 2010 é também um estabelecimento equiparado a indústria. Atualmente a empresa possui seis filiais, 130 funcionários e faturamento anual centralizado em torno de R\$ 120.000.000,00, Como o principal produto da empresa consiste em perfis de alumínio, seus principais clientes são vidraçarias, serralherias e empresas que fornecem insumos para a construção civil. Como principais fornecedores a empresa “A” tem a CBA – Companhia Brasileira de Alumínio e Alcoa Alumínio.

Dentro do campo do *compliance* a empresa “A” tem grande preocupação com a legalidade das suas operações, onde o departamento tributário visando a conformidade com as legislações vigentes conta com os serviços de uma consultoria tributária para auxiliá-la nas particularidades de suas atividades, uma vez que não é incomum haver corrupção em meio ao mercado do ramo do alumínio, condição esta que atrai constantes fiscalizações.

Em novembro de 2013 a empresa “A” passou pelo processo de fiscalização estadual referente ao período de 2011 e 2012. Após análise da documentação apresentada, o auditor fiscal responsável pela diligência lavrou um Auto de Infração e Imposição de Multa por ter julgado que a empresa “A” havia se creditado indevidamente de ICMS nas entradas de mercadorias a título de industrialização no

período fiscalizado e fundamentou o ato baseado no Artigo 61 do RICMS e autuou também por Suposta saída tributada ao fisco em operação com terceiros (industrialização), tendo como fundamento uma análise equivocada do seu levantamento fiscal.

Em entrevista com o advogado tributarista responsável pela área de *compliance* da empresa “A” a respeito da autuação sofrida, foi exposto que o Auto de Infração e Imposição de Multa aplicado pelo agente fiscal da Receita foi deveras inadequado e impugnado indevidamente e que o fato de autuar a empresa por haver se creditado dos impostos nas entradas de mercadorias a título de industrialização no período de 2011 a 2012 por maliciosa suposição de sonegação referente a omissão das operações com terceiros, mostrou um despreparo por parte do agente fiscal.

3.1.1 Particularidades da operação de remessa para industrialização de tarugo de alumínio

O Regulamento do ICMS-SP traz uma regra particular para essa operação quando se trata de empresas do ramo do alumínio onde o produto enviado para a industrialização classificado inicialmente na posição 7601 da Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM que é onde está classificado o tarugo de alumínio e passa a ser classificado em uma outra posição, no caso da empresa “A” NCM 7604 que é o caso do perfil de alumínio. A remessa do tarugo para industrialização é realizada mediante emissão de nota fiscal pela “A” sem o destaque do ICMS, haja vista previsão expressa na legislação artigos 400-D e 402 do RICMS. (SÃO PAULO, 2000).

O estabelecimento industrializador procede à etapa de industrialização, por conta e ordem da empresa “A”, e posteriormente efetua o retorno do tarugo industrializado, agora classificado na posição 7604 da NCM – Perfil de Alumínio. No retorno da industrialização, também por previsão expressa da legislação, o estabelecimento industrializador emite nota fiscal para a empresa “A” com destaque do ICMS, o qual é calculado sobre o retorno das mercadorias recebidas para industrialização; a mão de obra aplicada e os insumos aplicados na industrialização.

Conforme determina expressamente o artigo 400-E do RICMS/ SP citado abaixo:

Artigo 400-E - Na hipótese de industrialização de alumínio nas formas e posição indicadas no artigo 400-D, por conta e ordem de terceiro, além do cumprimento das obrigações acessórias previstas nos artigos 404 a 408, o imposto será calculado e pago sobre o valor da matéria-prima recebida e sobre o valor total cobrado do autor da encomenda (Convênio AE-15/74, com a alteração dos Convênios ICM-25/81 e ICM-35/82, e Convênio ICMS-34/90): I - na saída de produto resultante da industrialização em retorno ao estabelecimento autor da encomenda; (...) (SÃO PAULO, 2000)

A empresa “A” por sua vez, registra em seus livros fiscais o crédito do ICMS a que possui direito.

3.1.2 A natureza da não-cumulatividade do ICMS

O ICMS foi instituído pela Constituição Federal de 1988 em seu artigo 155 e no seu §2º inciso I do mesmo artigo é tratada a natureza não cumulativa do tributo:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...)
§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; (BRASIL, 1988).

Isso significa que até que se encerre o ciclo do processo produtivo da mercadoria ou sua comercialização, todo o imposto pago em uma etapa poderá ser creditado na etapa seguinte. O RICMS em seu Artigo 59 regulamenta que o imposto anteriormente cobrado deve estar acompanhado de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco.

3.1.3 A legalidade do direito creditório do ICMS no retorno do tarugo de alumínio

A respeito da legalidade do direito de se creditar do ICMS no retorno da mercadoria industrializada o advogado demonstrou que há sim a incidência regularmente do ICMS na operação questionada pelo AFR que por observância ao princípio da não cumulatividade o ICMS devido na etapa anterior gera à empresa “A” o direito ao crédito e tendo como base legal a legislação Estadual de São Paulo exemplificou: A empresa “A” adquire “Tarugo de Alumínio” de terceiros e os remete para industrialização em outra empresa também localizada no Estado de São Paulo, sendo este produto classificado na posição 7601 do NCM.

A remessa do tarugo de alumínio para industrialização é realizada mediante emissão de nota fiscal pela empresa “A” sem o destaque do ICMS, haja vista previsão expressa na legislação conforme artigo 402 do RICMS/SP e artigo 400-D do mesmo diploma legal. O estabelecimento industrializador procede à etapa de industrialização por conta e ordem da empresa “A” e posteriormente efetua o retorno do tarugo de alumínio industrializado agora classificado na posição 7604 da NCM.

No retorno da industrialização, também por previsão expressa da legislação, o estabelecimento industrializador emite nota fiscal para a empresa “A” com o destaque do ICMS, o qual é calculado sobre o retorno das mercadorias recebidas para industrialização; a mão de obra aplicada, e os insumos aplicados na industrialização.

Isso é o que determina expressamente o artigo 400-E do RICMS/ SP já citado neste relato e que não deixa dúvidas de que nesta operação, ao contrário da interpretação do AFR, trata-se de operação na qual o ICMS deve incidir regularmente. Havendo destaque do ICMS na nota fiscal emitida pelo industrializador e considerando que a empresa “A” promoverá posterior saída tributada com o produto recebido em retorno, o crédito do imposto registrado pela empresa “A” é legítimo e está amparado pelo artigo 59 do RICMS/SP que trata da não-cumulatividade e também pelo artigo 61 do mesmo Decreto que trata sobre o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado.

Contudo, para que não parem dúvidas de que não há qualquer infração relativa ao crédito do imposto, o advogado elucida resumidamente como um todo a operação realizada.

Empresa "A" adquire de terceiros tarugo de alumínio em operação abrangida pelo diferimento do ICMS nos termos do artigo 400-D do RICMS/SP e remete essa matéria prima para industrialização, também sem o destaque do ICMS por previsão expressa na legislação, o processo de industrialização sofre a interrupção do diferimento, sendo que no retorno para a empresa "A", em observância ao disposto no artigo 400-E do RICMS/SP, o industrializador destaca o ICMS sobre o valor da matéria prima recebida (cobrando inclusive este valor da empresa "A"), bem como sobre o valor total cobrado (insumos aplicados e mão de obra).

Neste caso, a empresa "A" ao registrar este retorno em seus livros fiscais apropriada, como crédito, o valor do ICMS cobrado pelo industrializador em relação ao retorno da mercadoria remetida para industrialização, amparada pelo princípio da não-cumulatividade do imposto (art. 59 do RICMS/SP), por conta do disposto constante no artigo 400-E do RICMS/SP, pois houve a interrupção do diferimento no momento em que após o processo de industrialização o tarugo de alumínio passou da posição 7601 para posição 7604 do NCM.

Nesta etapa em que o ICMS perde o diferimento ele é recolhido aos cofres públicos pelo estabelecimento industrializador, dando o legítimo direito creditório à empresa "A" tendo em vista que a saída posterior (venda ou transferência) será realizada com o destaque regular do ICMS.

3.1.4 Suposta saída tributada omitida ao Fisco em operação com terceiros

Neste processo, o AFR autuou também por suposta saída tributada omitida ao fisco em operação com terceiros alegando que a empresa "A" deixou de recolher aos cofres públicos uma quantia superior a R\$ 318.000,00.

Referido débito foi apurado pelo AFR com fundamento no artigo 509 do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo (RICMS/SP), aprovado pelo Decreto 45.490/2000, considerando as operações de remessa, pela empresa "A", de insumos para industrialização no estabelecimento de terceiros e o seu consequente retorno (por meio de notas fiscais emitidas e recebidas), confrontando este montante com o saldo contábil existente de estoque em poder de terceiros em 31 de dezembro de cada ano.

Neste levantamento o AFR entendeu que partes destes insumos não retornaram para a empresa “A” e também não constavam no “Estoque em poder de terceiros”, concluindo assim que foi objeto de saídas sem a devida emissão de nota fiscal. Porém, o advogado tributarista elucidou o equívoco cometido no preenchimento dos suportes utilizados para a demonstração.

Para apurar o estoque inicial em outros estabelecimentos o demonstrativo de 2011 não foi preenchido, pois não havia saldo inicial, já para o demonstrativo de 2012 foi extraído o valor informado no Bloco H do SPED Fiscal – Inventário físico. Para o valor das remessas, o AFR extraiu a informação do livro fiscal no campo Valor contábil do CFOP 5.901 e por fim os dados dos retornos foram extraídos do livro fiscal no campo Valor contábil do CFOP 1.902.

Ao analisar a origem da extração dos dados e os critérios utilizados fica evidente o equívoco cometido pelo AFR, pois ao utilizar os dados dos Valores contábeis do livro fiscal da empresa “A” e compará-los com os valores do Livro de Inventário foi utilizada uma base comparativa que utiliza diferentes critérios de valoração.

De acordo com a legislação tributária em seu artigo 221 do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo (RICMS/SP), o livro Registro de Inventário destina-se a arrolar, pelos seus valores mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, produtos manufaturados e produtos em fabricação, existentes no estabelecimento na época do balanço. Há também a determinação de que os dados devem ser registrados em suas devidas colunas. Sobre a coluna “valor” há a abertura em “unitário” que refere-se ao valor de cada unidade de mercadoria registrada pelo seu custo de aquisição ou fabricação.(SÃO PAULO, 2000).

Como a empresa “A” emitiu a nota fiscal de saída de remessa para industrialização (CFOP 5.901) por valor diferente do custo contábil registrado em sua contabilidade (incluindo neste valor, por exemplo, os impostos recuperáveis conforme determina a legislação do ICMS) evidente que o cálculo efetuado pelo AFR apresentaria divergências. O exposto acima demonstra que o AFR não observou a legislação para sua autuação, utilizando dados incorretos, sendo que

esta incorreção o levou a supor que existiam “operações de saídas de mercadorias tributadas omitidas ao fisco”.

Para sua defesa, o departamento de *compliance*, tomando como base os mesmos relatórios utilizados pelo AFR, refez o demonstrativo, porém considerando as quantidades movimentadas no período e não os valores e dessa forma foi comprovada a regularidade da operação e a inexistência de diferenças.

4. Tipo de intervenção e mecanismos adotados

Segundo Grecco, Grecco e Antunes (2016) visto o atual cenário que temos no mercado devido aos avanços tecnológicos e da informação, a preocupação em atender ao fisco e toda sua malha legislativa vem sendo algo extremamente complexo, ciente disso a empresa “A” foi assertiva na contratação de uma consultoria tributária no intuito de mitigar os riscos de suas operações.

Referente ao ponto da legalidade do crédito do ICMS, houve um equívoco por parte do AFR em analisar os termos constantes na legislação de que a remessa do tarugo para industrialização foi realizada mediante emissão de nota fiscal pela empresa “A” sem o destaque do ICMS, mas como o industrializador procedeu à etapa de industrialização, por conta e ordem da empresa “A”, com posterior retorno do tarugo industrializado, classificado na posição 7604 da NCM, que este retorno de produto industrializado se sujeita ao ICMS sobre o valor da matéria prima recebida (remessa para industrialização) e sobre o valor total cobrado. (SÃO PAULO, 2000)

Conforme Miyoshi e Nakao (2012) há vários riscos de penalidades fiscais inerentes às atividades empresariais que podem até inviabilizar o negócio, em consonância com essa ideia e ciente do cenário econômico, do mercado em que atua e consciente que há pode haver um despreparo por parte do órgão fiscalizador, a empresa “A” mantém total controle das suas operações amparadas sempre na legislação para se precaver e por vezes se defender de autos de infrações provenientes de fiscalizações mal conduzidas.

Em questão ao ponto da suposta saída tributada omitida ao fisco em operação com terceiros, ficou evidenciada que a coleta de dados de forma incorreta levou o AFR a uma interpretação errônea da situação, fato esse que foi elucidado pelo advogado

responsável pelo departamento de *compliance* da empresa “A” através de correções no próprio demonstrativo do fiscal.

Tudo isso exposto, para finalizar o advogado informou que foi requerida a nulidade do Auto de Infração e Imposição de Multa e a consequente extinção e arquivamento, de forma que houvesse o cancelamento do indevido lançamento da cobrança, porém, o AFR recorreu e o processo continuou ativo e foi levado à última instância de julgamento, onde em 15 de julho de 2016 a Câmara Julgadora proferiu decisão favorável à empresa “A” e o débito de mais de dois milhões foi extinto em 27/09/2016 quando finalmente o processo foi arquivado.

Não há nenhuma proposta de intervenção a ser oferecida para a empresa “A” tendo em vista que o problema foi totalmente resolvido. Pela análise da situação vivida nesse período que durou 1 ano e 8 meses a única recomendação a ser dada é que se dê continuidade à essa parceria com a área de *compliance* buscando a consolidação do conhecimento dos riscos e particularidades do seu negócio.

5. Conclusão

Conforme os objetivos definidos anteriormente para esse relato técnico, que foram o de entender a contribuição do compliance na mitigação de riscos fiscais em uma empresa do segmento de alumínio situada na região do ABC paulista; levantar as particularidades que envolvem as operações de remessa para a industrialização de tarugos de alumínio, exemplificar a operação com base no regulamento do ICMS-SP e indicar de que forma o compliance pode ser aplicado para a mitigação dos riscos, pode-se responder a questão problema : se o Compliance pode servir como ferramenta de argumentação e defesa, quando do recebimento de um auto de infração.

Diante do rápido avanço tecnológico que aumentou o poder de fiscalização dos órgãos públicos e do atual cenário vivido pelo contribuinte, ficou evidenciado nesse trabalho que cada vez mais as empresas devem ter pleno conhecimento de todo o seu processo operacional e também maior domínio das leis que regem o seu negócio. Com base em um Auto de Infração e Imposição de Multa com valor estipulado superior a R\$ 2.000.000,00 aplicado indevidamente por um agente fiscal,

sendo o montante alto o suficiente para colocar em risco a continuidade do negócio, pode-se afirmar que a ferramenta *compliance* corroborou substancialmente no êxito durante o processo de defesa junto ao órgão fiscalizador.

Este trabalho contribui para o meio acadêmico apresentando temas com referenciais teóricos atuais que possibilitam a quem o lê ter uma visão clara do resultado alcançado, uma vez que mescla o referencial teórico com a prática efetiva da aplicação do tema abordado. O estudo se limitou ao fiel cumprimento da legislação vigente para sua correta aplicação utilizando-se de práticas voltadas à política de *compliance*.

Dentro do âmbito do estudo apresentado recomenda-se a constante atualização das legislações vigentes, visto que no Brasil ocorre com grande frequência mudanças legislativa. Além da busca permanente de aperfeiçoamento das práticas de controles internos, devido ser uma prática essencial na política de *compliance*, onde são premissas que darão base sólida as empresas visto as adversidades que surgem a cada dia.

É conclusivo que a aplicação do *compliance* nas empresas contribui para manter a segurança e continuidade dos negócios, por meio das práticas adotadas de controle interno com foco na mitigação de riscos. Visto que além de haver uma extensa legislação que pode gerar complicações, ainda existe a possibilidade de interpretações equivocadas por parte de agentes fiscais despreparados.

Referências

BIANCOLINO, C.A.; KNISS, C. T.; MACCARI, E.A.; RABECHINI JR, R. Protocolo para Elaboração de Relatos de Produção Técnica. **Revista de Gestão e Projetos – GeP**, v. 3, no. 2, 2012.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 01 mai. 2017

_____, **Decreto n. 7.212, de 150 de junho de 2010**. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.html>. Acesso em: 30 mar. 2017.

CHEN, K. P.; CHU, C. Internal control vs. external manipulation: a model of corporate

income tax evasion. **RAND Journal of Economics**. v. 36, nº 1. Spring, 2005.

CROCKER, K.; SLEMROD, J. Corporate tax evasion with agency costs. **Journal of Public Economics**. v. 89, n. 9. Cambridge, 2004.

DAS-GUPTA A. Income Tax Compliance Cost of Corporations in India, 2000-01. **Vikalpa**, v. 31, n. 4. Ahmedabad, 2006.

FORTE, S.H.A.C; DOMINGUES, M.C.S; OLIVEIRA, O.V. Uso e Percepção de Licitude de Práticas Ilegais ou Antiéticas de Sobrevivência de Micro e Pequenas Empresas. **Revista Ibero-americana de Estratégia**. v. 14, nº 3. Fortaleza, 2015.

GOMES, A.P.M. Características da Governança Corporativa como Estímulo à Gestão Fiscal. **Revista Contabilidade Financeira**. v. 27, nº 71. São Paulo, 2016.

GRAAF, G. Causes of corruption: towards a contextual theory of corruption. **Public Administration Quarterly**. v. 31, n. 1, Amsterdam, 2007.

GRECCO, G.B; GRECCO, M.C.P; ANTUNES, M.T.P. Riscos Fiscal sob Responsabilidade das Organizações Contábeis Brasileiras: Uma Proposta para Mitigação. **Anais... Anpad**. v. 6, nº 2. Rio de Janeiro, 2016.

HERNANDEZ, J.G.V; CARDENAZ, R.C; CAMPOS, P.C. Internal Control and Organizational Culture in Small Business: A Conjunction to Competitiveness. **Reuna**. v. 21, nº 2. Belo Horizonte, 2016.

KOPEZUK, W. **Tax simplification and tax compliance: An economic perspective**. In: SAWICKY, M. B. (Ed.). Bridging the Tax Gap. Washington D. C.: Economic Policy Institute Book, 2006.

LEAL, R.P.C; CARVALHAL, A.L; IERVOLINO, A.P. One Decade of Evolution of Corporate Governance Practices in Brazil. **Revista Brass. Finanças**. v. 13, nº 1. Rio de Janeiro, 2015.

MIYOSHI, R.K; NAKAO, S.H. Riscos de Conformidade Tributária: Um Estudo de Caso no Estado de São Paulo. **Revista de Contabilidade e Organizações**. v. 6, nº 14. Ribeirão Preto, 2012.

MOREIRA, J.R.P; SILVA, P.C. It Management Model for Financial Report Issuance and Regulatory and Legal Compliance. **Revista da Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação**. v. 10, nº 3. São Paulo, 2013.

SANTOS, R.A.; GUEVARA, A.J.H; AMORIM, M.C.S. Corrupção nas organizações privadas: análise da percepção moral segundo gênero, idade e grau de instrução. **Revista Adm**. v. 48, nº 1. São Paulo, 2013.

SÃO PAULO (Estado). **Decreto n. 45.490, de 30 de novembro de 2000**. Dispõe sobre o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de

Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e comunicação - RICMS Disponível em <www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2000/decreto-45490-30.11.2000.html>. Acesso em: 25 mar. 2017.

_____, (Estado). **Portaria CAT – 22, de 8-3-2007**. Disponível em http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao_tributaria/portaria_cat/pcat432007.htm?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut>. Acesso em: 19 abr. 2017.

VALENTIM, I.C.D.; SILVA, L.O.; PASSOS, J.G. Controle Interno e Gestão de Risco: uma revisão baseada em estudos brasileiros. **Revista Interface**. Ed. Especial. v. 13, nº 1. Natal, 2016.

VELLO, A.P.C.; MARTINEZ, A.L. Planejamento tributário eficiente: uma análise de sua relação com o risco de mercado. **Revista Contemporânea de Contabilidade**. v. 11, nº 23. Florianópolis, 2014.