



# Proposta de programa de *compliance* para empresas brasileiras tributadas na modalidade do Lucro Real

**A**s empresas multinacionais estão evitando transacionar com as empresas brasileiras que não possuem programas de *compliance* sob o argumento da vulnerabilidade gerencial e financeira dessas. Nesse sentido, o conceito de *compliance* pode, no Brasil, ser considerado novo, pois data de 2014. Esta pesquisa tem como objetivo sugerir programa de *compliance* que possa disciplinar especificamente ações econômicas com reflexos fiscais às empresas tributadas na modalidade do Lucro Real. Por meio de pesquisa bibliográfica, buscaram-se artigos acadêmicos e livros que abordassem os temas voltados aos programas de *compliance* e a sinergia com o tema que abordasse as empresas brasileiras tributadas na modalidade do Lucro Real. Como conclusão e ao adaptar modelo de programa de *compliance* sugerido por profissionais norte-americanos, criou-se proposta de programa de *compliance* que contemplasse o objeto do presente estudo.

## José Luiz Nunes Fernandes

Contador, Mestre em Controladoria FEA/USP, doutorando em Desenvolvimento Regional NAEA/UFPA, Professor de graduação e pós da Faculdade de Ciências Contábeis do Instituto de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Pará, Consultor *Ad Hoc* em Contabilidade do Ministério da Educação, Perito Contador Judicial em Belém (PA).

*E-mail:* jluiz@ufpa.br

## José Wilson Nunes Fernandes

Contador, mestre em Administração UNB/ UFRN, Professor da Faculdade de Ciências Contábeis do Instituto de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Pará.

*E-mail:* jwilson@ufpa.br

## Bárbara Ádria Oliveira Farias Fernandes

Contadora, mestre em Administração USCS/ SP, doutoranda em Administração Unama (PA), professora da Universidade do Oeste do Paraná.

*E-mail:* barbaraadria@yahoo.com.br

2185 – Recebido em 10/8/2019. Distribuído em 18/8/2019. Pedido de revisão em 26/8/2019 e 2/9/2019. Resubmetido pelo autor em 26/8/2019 e 2/9/2019. Aprovado em 6/9/2019. Na quarta rodada, por dois membros do Conselho Editorial. Publicado na edição novembro-dezembro de 2019. Organização responsável pelo periódico: Conselho Federal de Contabilidade.

## 1. Introdução

Os escândalos financeiros, como os que ocorreram com a Eron e World.Com, associados a desconfianças dos investidores, conduziram a iniciativas jurídicas, contábeis e gerenciais com o objetivo de recuperar a confiança das diversas partes interessadas nos resultados econômicos, financeiros e sociais das entidades econômicas.

No Brasil, destaca-se que Marcelo Odebrecht, ex-presidente do Grupo Odebrecht, empresa que atua no segmento da construção civil, em 2016, foi condenado a prisão por corromper agentes públicos, pois, à época, entre tantos fatores, os programas de *compliance* eram ignorados. Hoje as mudanças do grupo incluem a proibição de que integrantes da família fundadora, qual seja, a família Odebrecht, voltem a ocupar a presidência (RYDLEWSKI et al., 2018).

É possível afirmar que o conceito de *compliance* no Brasil é recente, pois data de 2014 com a promulgação da lei anticorrupção, enquanto que nos Estados Unidos da América do Norte (EUA) o combate à corrupção fora iniciado há mais de 40 anos (FRANCO, 2014). Nesse sentido, as subsidiárias americanas trouxeram para o Brasil robustos programas de *compliance* (CHEN; SOLTES, 2018).

A relevância do tema dá-se quando Petrus e Misale (2018) enfatizam que, em tempo de fortalecimento global das políticas anticorrupção, inclusive no âmbito internacional, em que a exigência de rigidez e integridade por parte dos exportadores e importadores nunca foi tão grande, as práticas de *compliance* passaram a ser vistas, cada vez mais, como vetores fundamentais para garantir a inserção das empresas brasileiras nas cadeias globais de valor.

Nas organizações, *compliance* é o conjunto de ações que visam disciplinar a empresa quanto ao cumprimento das leis, políticas e diretrizes estabelecidas para o negócio com o propósito de evitar, detectar e redirecionar quaisquer desvios ou não conformidades percebidos (GÓIS, 2014).

Com o objetivo de evitar o descumprimento das leis, regulamentações e políticas empresariais, as empresas criam programas de *compliance*, porém, executivos sentem-se frustrados por terem que arcar com os custos imensos e sempre crescentes sem perceberem efetivos benefícios oriundos desses programas (CHEN; SOLTES, 2018).

Por outro lado, o panorama fiscal brasileiro é complexo quando ora tributa o lucro, ora tributa a receita, e possui vasta legislação a ser obedecida. Ademais possui as seguintes formas de tributação das empresas:

Simple Nacional, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e Lucro Real.

Como dito antes, a tributação na modalidade denominada Lucro Real possui vasta e complexa legislação e está disponível a toda e qualquer empresa que desejar oferecer o resultado a essa modalidade de tributação. Assim, se a

empresa obteve lucro fiscal, pagará 15% de Imposto de Renda (IR) e 9% de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e, se ocorrer prejuízo fiscal, muito provável, nada pagará para o Governo da União.

No contexto antes descrito surge o seguinte problema de pesquisa: **Quais as sugestões de ações específicas de programa disciplinador de *compliance* para as empresas brasileiras optantes pela modalidade de tributação denominada Lucro Real?** Neste sentido, esta pesquisa tem como objetivo sugerir a implantação de programa de *compliance* para as empresas brasileiras cuja modalidade de tributação é denominada Lucro Real.

Justifica-se esta investigação, inicialmente pelo registro de que, como regra, programas de *compliance* são inovadores no Brasil, e nos EUA pouco resultado prático tem trazido para as empresas, e que a modalidade de tributação brasileira denominada Lucro Real é desafiadora quanto à apuração do resultado fiscal, portanto merecedora de atenção pelos gestores e profissionais de contabilidade das empresas.

A evolução do tema no Brasil é destacada por Prescott (2018), quando alerta para o fato de que as empresas brasileiras estão buscando para os seus executivos e conselheiros, em nível de especialização, formação por meio de cursos voltados para temas subjacente a *compliance*. Essa procura dá-se por exigência de mercado (PRESCOTT, 2018).

Rydlewski et al. (2018, p.75) entendem que “ainda que existam grandes dificuldades para a implementação de práticas de *compliance*, esse avanço parecer ser inexorável”. Ademais, tramita no Congresso brasileiro o projeto de lei n.º 5.276, que também estabelece para o tratamento dos dados pessoais dos dirigentes por companhias.



“O termo *compliance* tem origem no verbo da língua inglesa, *to comply*, que significa agir de acordo com a norma, uma instrução interna ou um comando. No âmbito corporativo, *compliance* é o conjunto de ações voltado para cumprir normas, regulamentos e diretrizes dos negócios, com o objetivo de evitar e detectar desvios ou inconformidades que possam ocorrer.”

Justifica-se também a pesquisa em face do estudo efetuado por Emerson Melo, sócio da empresa de auditoria KPMG, que identificou no Brasil ao pesquisar 450 empresas. Apesar do impulso de programas *compliance* após a Lava Jato, as empresas saíram do zero, mas estão longe do ideal e, assim, há muito a ser feito (RYDLEWSKI et al., 2018).

## 2. Referencial Teórico

### 2.1. *Compliance*

Nas décadas dos anos de 1970 e 1980, após série de escândalos corporativos ocorridos nos EUA, grupos de empresas se uniram e criaram políticas e procedimentos internos com o objetivo de delatar e mitigar a má conduta ou prática desonesta. Essas ações mitigadoras possibilitaram que os legisladores, quanto à punição rigorosa, tornassem mais compreensivos e tolerantes para as empresas possuidoras dessas práticas (CHEN; SOLTES, 2018).

O autopolicimento agrada os gestores das empresas como maneira de evitarem custos e, como consequência, reduziu a prática investigativa por parte do governo, o que levou *stakeholders* a acreditarem que essa prática intimidaria a realização de delitos (FRANCO, 2018).

Motivada pelas ações de *compliance* praticadas pelas empresas norte americanas, em 1991, a Comissão de Condenação dos Estados Unidos (USSPC – acrônimo em inglês) alterou seu regulamento e reduziu as multas para as empresas que apresentassem um eficaz programa de *compliance* (CHEN; SOLTES, 2018).

Nesse cenário, a inexistência de programa de *compliance* traria sérios transtornos quanto à ausência de credibilidade das empresas que não acompanhavam a nova ordem nos negócios. Esse potencial de responsabilidade aumentou na medida em que países como Reino Unido e Espanha aprovaram leis relacionadas ao cumprimento dos programas de *compliance* (CHEN; SOLTES, 2018).

Identifica-se entendimento de Abdullah, Sadiq e Indlska (2010) quando expressam que a gestão de ações de *compliance* é cada vez mais desafiadora e dispendiosa para as empresas em todos os lugares do mundo, pois, embora alicerçadas em sistema de informação, há evidências de que são inadequadas e não abordam todas as necessidades das empresas, e que a maioria das discrepâncias ocorre pela ausência de alinhamento entre a pesquisa acadêmica e a realidade do mercado.

O termo *compliance* tem origem no verbo da língua inglesa, *to comply*, que significa agir de acordo com a norma, uma instrução interna ou um comando. No âmbito corporativo, *compliance* é o conjunto de ações voltado para cumprir normas, regulamentos e diretrizes dos negócios, com o objetivo de evitar e detectar desvios ou inconformidades que possam ocorrer. *Compliance Officer* é o termo designado ao profissional responsável pela gestão do programa de *compliance* (CHEN; SOLTES, 2018).

Rydlewski et al. (2018) explicam que, na prática, o termo *compliance* quer dizer conformidade e designa o conjunto de medidas adotadas por uma empresa para se manter alinhada às regras, internas ou externas, principalmente no que diz respeito ao combate a fraudes e à corrupção.

A ausência de cumprimento de normas foi responsável por escândalos financeiros como os que ocorreram nas empresas Enron e Parmalat. Por esse motivo, diretrizes legais foram concebidas com o objetivo de proteger empresas e seus *stakeholders*. Como consequência, a gestão de *compliance* é o termo usado no sentido de ações voltadas a evitar ações ilegais no ambiente empresarial (MARKOVIC; PEREIRA; STOJANOVIC, 2008).



O avanço de ações de programas *compliance* é justificado por Rydlewski et al. (2018) quando relatam que nas corporações globais, depois de casos históricos que envolveram a Enron, em 2002, a Siemens, em 2006, e, recentemente, o banco Wells Fargo, onde esse mantinha perto de 3,5 milhões de contas falsas e a Volkswagen, que forjou dados sobre a emissão de poluentes em 11 milhões de veículos automotores movidos a diesel. Esses fatos e outros não divulgados impulsionaram a criação, pelas empresas, de programas *compliance*.

Por outro lado, Rydlewski et al. (2018) destacam que, no Brasil, a operação Lava Jato induziu as empresas a criarem programas de *compliance* no intuito de combater a corrupção, já que esta operação condenou 132 pessoas, entre elas, presidentes e altos executivos das maiores empreiteiras do país.

Pesquisa desenvolvida por Anon, Filowitz e Kovatch (2007) relacionou os controles sugeridos pela lei Sarbanes-Oxley e os programas de *compliance* praticados por uma empresa norte-americana e, como resultado, constataram total discordância de procedimento e ações de controles e, de forma especial, quanto ao cumprimento da legislação federal e estadual.

Weaver e Treviño (2001) relatam que muitas empresas iniciaram seus programas de *compliance*, com ações voltadas para área de Recursos Humanos, pelo fato de essas ações serem destinadas a mitigar problemas com a Justiça. Mas Chen e Soltes (2018) complementam afirmando que muitas vezes os funcionários rejeitaram os programas de *compliance* porque os consideraram como uma série de rotinas para “ticar” nos quadradinhos e exercício de treinamento sem sentido.

Nos EUA, quando as empresas são auditadas pelo governo, os programas de *compliance* também são. Nesse sentido, Chen e Soltes (2018) exemplificam como esses programas são elaborados.

Do Quadro 1 é possível depreender que o programa de *compliance* é elaborado de forma abrangente, ou seja, a visão é macro ou envolve a empresa de forma holística, indo além da fronteira tradicional da empresa ao adentrar na gestão com terceiros que se relacionam com a empresa. Franco (2018) explica que todo programa efetivo de

*compliance* deve conter obrigatoriamente a seleção de terceiros.

Para alguns gestores empresariais, os programas de *compliance* são uma proteção contra cenários piores, similar, portanto, a uma apólice de seguros (CHEN; SOLTES, 2018). Nesse sentido, os promotores enfatizam que as empresas com programas de *compliance* ineficazes não merecem créditos por seus esforços, porém reconhecem, também, quão desafiadora é a tarefa de distinguir eficazes programas de *compliance* dos que são “programas de fachadas”, uma vez que avaliar esses programas exige tempo e expertise consideráveis (CHEN; SOLTES, 2018).

Observam-se críticas quanto às métricas utilizadas na mensuração da eficácia dos programas de *compliance*. Assim Chen e Soltes (2018) explicam que o principal objetivo dos programas de *compliance* é evitar a má conduta e alinhar as políticas corporativas às regulamentações. Desse modo, identificar claramente as metas ajudará os gestores a criar métricas significativas.

Quadro 1. Programa de *compliance* em empresa norte-americana

Gestão de Nível Sênior e Intermediário	Autonomia e Recursos empregados	Programa de <i>Compliance</i>	Avaliação de Risco	Treinamento e Comunicações
<ul style="list-style-type: none"> <li>Como as ações dos gestores sêniores incentivam os programas de <i>compliance</i>?</li> <li>Que tipo de informação os gestores usam em suas supervisões?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Qual a taxa de rotatividade do pessoal envolvido nos programas de <i>compliance</i>?</li> <li>Em relação aos programas de <i>compliance</i> tem ocorrido acordos interrompidos ou alterados?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Como a empresa avalia se as ações são realmente implementadas?</li> <li>Como a empresa avalia a eficácia dessas ações?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Que metodologia a empresa utiliza para identificar riscos específicos?</li> <li>Qual informação ou métrica utilizada para detectar tipo de má conduta?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Como a empresa avalia seus funcionários?</li> <li>Os funcionários têm retorno e acompanhamento de suas avaliações?</li> <li>Qual a métrica do resultado de treinamentos?</li> </ul>
Investigações e Denúncias	Incentivos e medidas Disciplinares	Melhorias Contínuas	Gestão de Terceiros	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Como a empresa coleta, analisa e utiliza as informações de seus mecanismos de denúncia?</li> <li>Até que nível hierárquico da empresa chegam os resultados das investigações?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>As medidas disciplinares e os incentivos foram aplicados de forma justa e consistente em toda a organização?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>A empresa revisou seu programa de <i>compliance</i>?</li> <li>Quais as conclusões e que medidas foram relatadas à gestão e ao conselho?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Como a empresa monitora os terceiros envolvidos?</li> <li>Como a empresa incentiva e <i>compliance</i> e o comportamento ético de terceiros?</li> </ul>	

Fonte: adaptado de Chen e Soltes, 2018.

Entendimento de Petrus e Misale (2018) é identificado quando afirmam que:

em tempos de fortalecimento global das políticas anticorrupção, inclusive no âmbito do comércio internacional, em que a exigência de rigidez e integridade por parte dos exportadores e importadores nunca foi tão grande, nesse sentido as práticas de *compliance* passaram a ser vistas, cada vez mais, como vetores fundamentais para garantir a inserção das empresas brasileiras nas cadeias globais de valor.

Contribuição de Chen e Soltés (2018) é destacada quando afirmam que entendem que competem pelos recursos limitados da empresa as preocupações com regulamentações e responsabilidades, e essas são as lógicas que norteiam os programas de *compliance*. Contrário *sensu*, os empresários brasileiros não querem desperdiçar dinheiro com programas de *compliance* (FRANCO, 2018).

## 2.2. *Compliance* no Brasil

No ano de 2009, a Controladoria Geral da União (CGU) e com o Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social publicaram o documento cujo título foi "A Responsabilidade Social das Empresas no Combate a Corrupção," o qual foi a primeira orientação expressa di-

recionada às empresas, no sentido de que essas pudessem operar em um ambiente íntegro e de combate a corrupção.

No ano de 2013, surgiu o primeiro instrumento jurídico regulamentador dos programas de *compliance*, que foi a Lei n.º 12.846/2013, a qual estabeleceu responsabilidade para as empresas que praticassem atos contra a administração, por meio de multa de 20% do seu faturamento bruto anual. Por oportuno, a Lei n.º 12.846/2013 passou a ter vigência a partir do mês de janeiro de 2014.

No ano de 2015, por meio de Decreto n.º 8.420, ocorreu a regulamentação da Lei Anticorrupção, ou seja, a Lei n.º 12.846/2013. A Portaria n.º 909, de 2015, originária da CGU, definiu critérios para avaliar programas de *compliance* das empresas como requisito para concessão de redução no valor de multa, a qual pode chegar até 20% do último faturamento anterior ao da instauração de processo administrativo e, na hipótese em que este não possa ser utilizado como base, aplicar-se-á multa de R\$6.000,00 a R\$60.000.000,00. O Brasil avança, pois, mesmo países como França, Espanha e Itália, engatinham perto do Brasil, que promulgou sua lei logo após o Reino Unido e muito antes da França.

Aalbers (2018) expressa que, inegavelmente, a aplicação de leis anticorrupção vem crescendo em toda a América Latina e que, no Brasil, desde que a operação Lava-Jato ganhou visibilidade, em 2014, a tendência ganhou mais força. A propina disseminada pela Petróleo Brasileiro S/A (Petrobras) prejudicou não só o governo, mas, também, a economia brasileira e, ao mesmo tempo em que os escândalos corporativos chegam a mídia, muitos outros não chegam (CHEN; SOLTÉS, 2018). Franco (2018) explica que:

*Compliance* no Brasil é um conceito novíssimo se comparado com os Estados Unidos da América do Norte (EUA) e que a lei anticorrupção entrou em vigor no Brasil em 2014 enquanto nos EUA existe há mais de 40 anos, mesmo assim é uma vitória já que estamos em patamares mais avançados em *compliance* que muitos países do primeiro mundo, e isso se deve a Lava Jato e as subsidiárias de empresas norte americanas atuando no Brasil e preocupadas em evitar situações de ilicitude e corrupção.

No entendimento de Franco (2018), a maioria das empresas brasileiras somente agora está criando programas de *compliance*, nem tanto por obrigação da legislação, que certamente os requer, mas pelas exigências de mercado. Na prática, o mercado não quer mais se relacionar com empresas desatentas ao *compliance* (FRANCO, 2018).

Identifica-se que as multinacionais, antes de efetuarem contratos com as empresas brasileiras, investigam se as potenciais contratadas possibilitam ações que poderão trazer riscos para a potencial contratante, no que diz respeito à participação em esquemas de corrupção. Alguns grupos empresariais brasileiros, como Votorantim Cimentos, Neoenenergia e Embraer, adotam eficazes programas de *compliance*, em virtude da imposição por reguladores norte-americanos (FRANCO, 2018).

Rydlewski et al. (2018, p. 72), ao pesquisar 450 empresas brasileiras, constataram a fragilidade, em que 84% das pesquisadas consideraram que, internamente, os informes sobre *compliance* não possuem a independência que se almeja, pois não são direcionados ao conselho de administração ou a um comitê de auditoria. Assim ficam dispersos por outras áreas da empresa e que a prática de *compliance* deve ser abraçada pela cúpula da empresa, pois o exemplo tem que vir de cima para baixo.



A Fundação Ezute, de São Paulo, é a primeira fundação brasileira a receber um selo internacional anticorrupção. Esse selo veio a tira colo da Operação Lava-Jato e foi concedido pela QMS de origem australiana. Rosa (2018) disse que o selo só foi possível quando, há dois anos, o conselho de administração da Ezute decidiu implantar um novo sistema de *compliance*.

Existem evidências de que os empresários brasileiros, como quaisquer outros pelo mundo afora, não querem desperdiçar dinheiro, muito menos com *compliance*, e que, no Brasil, assim como em qualquer outro país do planeta, aprendemos quanto custa a ausência de *compliance* (FRANCO, 2018). Ademais, as multas punitivas por descumprimento das normas são reconhecidamente escorchantes, e a legislação tributária é imutável, longa e complexa, o que, dentre outros, eleva a carga tributária brasileira para um patamar em torno de 37% do Produto Interno Bruto (PIB) (FRANCO, 2018).

### 2.3. Tributação na Modalidade do Lucro Real

A regulamentação tributária é uma das missões do Governo e o seu cumprimento afeta o patrimônio e o resultado das empresas. Por

consequente, o sistema de informação contábil possui relevância ao Fisco, na medida em que auxilia na determinação do valor do imposto a ser arrecadado aos cofres públicos (SUNDER, 1997). Diante disto, é custoso para o Governo estabelecer um sistema tributário separado do sistema da contabilidade. Ele, o Governo, utiliza os números reportados nos relatórios contábeis para atender as suas necessidades de arrecadação e fiscalização das empresas (FORMIGONI; ANTUNES; PAULO, 2009).

Dessa forma, tem-se que a regulação contábil estabelece um conjunto de normas e procedimentos a serem adotados pelas empresas na elaboração e divulgação das informações financeiras para os usuários externos, enquanto que a legislação tributária determina a adoção de regras fiscais para a apuração do lucro tributável (FORMIGONI; ANTUNES; PAULO, 2009).

No Brasil, existem as seguintes modalidades de tributação das empresas: (i) Lucro Presumido; (ii) Lucro Arbitrado; (iii) Lucro Real e (iv) Simples Nacional. Dentre essas, somente a modalidade denominada Lucro Real, o Imposto de Renda (IR) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) são apurados por meio do resultado contábil devidamente ajustado aos preceitos da le-

gislação tributária (ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL-ANFIP, 2016).

A União, na qualidade de usuária da informação contábil, utiliza o lucro contábil como base para definir a renda a ser tributada das pessoas jurídicas. Essa modalidade de tributação é denominada Lucro Real, nos termos da legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ (RULLO, 2008).

A terminologia Lucro Real foi introduzida no arcabouço contábil-jurídico por meio do Art. 6º de Decreto-Lei n.º 1598 do ano de 1977, o qual alicerçou o conceito hoje dominante e expresso no Art. 247 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (ANDRADE FILHO, 2009).

A partir do resultado apurado pelo Sistema de Informação Contábil, o lucro tributado é evidenciado. Esse resultado sofre ajustes no sentido de atender aos preceitos da legislação fiscal e, assim, algumas despesas que diminuíram o lucro contábil, pelo fato da não aceitação fiscal, são ajustadas por meio de adições a base de cálculo dos impostos.

O inverso também acontece, por exemplo, com receitas computadas no resultado, as quais foram anteriormente tributadas. Desse modo, essas receitas, antes

“A partir do resultado apurado pelo Sistema de Informação Contábil, o lucro tributado é evidenciado. Esse resultado sofre ajustes no sentido de atender aos preceitos da legislação fiscal e, assim, algumas despesas que diminuíram o lucro contábil, pelo fato da não aceitação fiscal, são ajustadas por meio de adições a base de cálculo dos impostos.”

tributadas, deverão ser excluídas da base de cálculos dos impostos para que não ocorra a bitributação. Por oportuno, enfatiza-se que os prejuízos fiscais, antes apurados, também reduzem a base de cálculo dos impostos, porém, limitados a 30% desta base.

A modalidade de tributação denominada Lucro Real não possibilita o ato ilícito denominado “omissão de receita” e as consequências desse comportamento evasivo estão previstas nos artigos de 281 a 287 do Decreto Lei n.º 3.000/1999 (RIR/99). Entre as possíveis omissões de receitas, é possível destacar: (i) saldo credor de caixa; (ii) ausência de escrituração de pagamentos efetuados; (iii) manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

Por outro lado, as normas de Distribuição Disfarçada de Lucros estão previstas nos artigos de 464 a 469 do RIR/1999, as quais envolvem transações que poderão levar ao ilícito e à consequente penalidade desse ilícito, quando efetuadas entre sociedades ligadas ou associadas por qualquer forma, bem como as realizadas com pessoas físicas próximas ou com seus administradores. Andrade Filho (2009) explica que, para fins fiscais, esses negócios jurídico-contábeis devem produzir os mesmos efeitos que seriam produzidos se fossem realizados nas mesmas bases em que seriam contratados com terceiros.

Entre as hipóteses de Distribuição Disfarçada de Lucro, destacam-se, entre outras, as expressas em seguida, sempre que contratadas com pessoas ligadas e desde que não existam razões legais que justifiquem o favorecimento: (i) venda por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do ativo da pessoa jurídica; (ii) aquisição por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada; (iii) pagamento de aluguéis, *royalties*, as-

sistência técnicas, em montante que exceda notoriamente o valor de mercado, a pessoa ligada. Por oportuno destaca-se que pessoa ligada segundo o artigo 465 do RIR/1999 é o sócio da empresa, o administrador ou o titular da empresa, o cônjuge e os parentes até terceiro grau.

Nesse panorama de possível ilícito fiscal, surgem as multas de ofício, as quais são aplicadas depois de concluídos os procedimentos de fiscalização. Em relação ao Imposto de Renda e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, as multas são as seguintes: (i) 75% no caso de falta de pagamento; (ii) 150% no caso de evidente intuito de fraude independente de outras penalidades administrativas e criminais (ART. 44 da LEI 9.430/1996). Em seguida, descreve-se o delineamento da presente pesquisa.

### 3. Processo Metodológico

Quanto ao enquadramento metodológico e, em relação à finalidade, trata-se de pesquisa aplicada voltada ao conhecimento e do termo *compliance* com vistas à aplicação desse em programa subjacente às empresas brasileiras tributadas na modalidade do Lucro Real. Portanto, trata-se de uma situação específica a essa modalidade de tributação (GIL, 2010). Ademais, a investigação tem como propósito maior familiaridade com o tema *compliance*, e as consequências de sua aplicação com vistas à torná-lo mais explícito, portanto, quanto aos objetivos mais gerais, a pesquisa é classificada como exploratória (GIL, 2010).



Em relação ao método empregado, trata-se de pesquisa bibliográfica e, nesse sentido, a investigação foi elaborada com base em material já publicado (GIL, 2010), como artigos acadêmicos e livros que abordam os temas voltados aos programas de *compliance* e as empresas brasileiras tributadas na modalidade do Lucro Real, com o propósito de sugerir programa de *compliance* cabível a essa modalidade de tributação.

Com abordagem qualitativa (GIL, 2010) e partindo do modelo de programa de *compliance* proposto por Chen e Soltes (2018) adotado por empresas auditadas pelas entidades governamentais norte americanas firmou-se proposição de programa de *compliance* para empresas brasileiras tributadas na modalidade do Lucro Real, e essa abordagem possibilitou que os procedimentos adotados pelo modelo norte-americano fosse subjacente e adaptado à proposta de programa de *compliance* sugerido às empresas brasileiras que optam por tributar seus resultados na modalidade do Lucro Real.

Os processos gerenciais das empresas brasileiras tributadas na modalidade do Lucro Real e os reflexos contábeis e fiscais consequentes são também os alvos dessa pesquisa. Nesse sentido, esse tipo de tributação é subjacente à série de ações contábeis, fiscais e legais, fazendo com que as empresas, ao optarem pelo Lucro Real, estruturem seu departamento de contabilidade de forma que possa atender a



essas exigências. Portanto, esses desafios e complexidades alicerçados em sólidos instrumentos contábeis e fiscais induziram que essa pesquisa privilegiasse essa modalidade de tributação.

Nesse sentido, a pesquisa possui características situacionais ao procurar diagnosticar um problema específico numa situação específica – ausência de programa de *compliance* – com vistas a alcançar um caso prático – presença e aplicação de um programa de *compliance* (GIL, 2010).

#### 4. Análise dos Resultados

Como antes expresso, a ação proposta é sugerir modelo de programa de *compliance* que possa ter inspiração originada no mundo acadêmico e direcionada ao mundo profissional, sem que com isto esgote o tema ou não seja adaptável a outra forma de tributação das empresas que não seja o Lucro Real.

#### 4.1. Sugestão de programa de *compliance* para as empresas tributadas na modalidade do Lucro Real

O modelo proposto tem intenção de direcionar possíveis ações voltadas a programas de *compliance*, para as empresas tributadas na modalidade do Lucro Real, e é dividido em dois grupos, sendo o primeiro voltado a ações que poderão evitar presunções de omissões de receitas e, o segundo, voltado a evitar ações que poderão ser interpretadas como distribuição disfarçada de lucros.

Por oportuno, ratifica-se que o programa de *compliance* sugerido tem como alicerce documental a proposta explicitada por Chen e Soltes (2018) e devidamente aplicada pelas empresas norte-americanas sujeitas à auditoria governamental e, nesse sentido, entende-se significativa no cenário em que as empresas brasileiras optantes pela modalidade de tributação denominada Lucro Real são também alvos

de auditoria pelo Governo por meio da Receita Federal do Brasil cujas apurações dos tributos e respectivas base de cálculos são alicerçadas no sistema de informação contábil.

A presente proposta de programa de *compliance* tem como objetivo evitar equívocos fiscais e contábeis por parte das empresas, os quais poderão gerar penalidades, além de alinhar as políticas corporativas às regulamentações (CHEN; SOLTES, 2018). Entende-se que o produto final do programa de *compliance* sugerido é em forma de relatório expresso que responde todos os questionamentos propostos. Ressalta-se que o programa proposto é uma versão introdutória, cabendo personalizações e adaptações para cada empresa, tendo em vista que o programa deve refletir a realidade da organização (FRANCO, 2018).

Ademais, nos entendimentos de Formigoni, Antunes e Paulo (2009), a regulamentação contábil estabelece um conjunto de normas e pro-

Quadro 2 – Sugestão de Programa de *compliance* para empresas brasileiras tributadas na modalidade do Lucro Real

Saldo credor de caixa - omissão de receita.	Ausência de escrituração de pagamentos efetuados - omissão de receita	Passivo Fictício - omissão de receita	Suprimento de caixa - omissão de receita	Venda de bens a pessoa ligada - distribuição disfarçada de lucro
<ul style="list-style-type: none"> <li>O saldo contábil da conta caixa apresenta-se ou apresentou-se credor?</li> <li>Se sim, quais as providências para regularizá-lo?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Todos os pagamentos apropriados foram devidamente baixados na contabilidade?</li> <li>A empresa possui mecanismos de controle que possibilite identificar as baixas das obrigações por meio de pagamentos?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>A empresa mantém no passivo obrigações já pagas?</li> <li>Como a empresa controla as baixas de passivos?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>A empresa tem como provar a origem dos recursos aportados pelos sócios à empresa?</li> <li>Qual o documento formal que prova a aplicação de recursos dos sócios na empresa?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>A empresa vendeu ativos a pessoa ligada cujo valor foi notoriamente inferior ao valor de mercado?</li> <li>Qual o mecanismo que a empresa usa para provar que vendeu bem de seu ativo a pessoa ligada pelo valor de mercado?</li> </ul>
Aquisições de bens de pessoa ligada - distribuição disfarçada de lucro	Pagamento de aluguel, royalties ou assistência técnica - distribuição disfarçada de lucro	Negócios em condições de favorecimento - distribuição disfarçada de lucro	Não Exercício de Direito de aquisição de bem - distribuição disfarçada de lucro	Preço de transferência - distribuição disfarçada de lucro
<ul style="list-style-type: none"> <li>A empresa adquiriu bens de pessoa ligada por valor notoriamente superior ao valor de mercado?</li> <li>Qual o documento que poderá provar a licitude desta aquisição?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>A empresa pagou, a pessoa ligada, aluguel, royalties ou remuneração por assistência técnica por valor notoriamente superior ao de mercado?</li> <li>Qual o documento que poderá provar a licitude deste pagamento?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>A empresa realizou negócios com pessoa ligada em condições de favorecimento ou vantajosa do que se realizasse em situação de normalidade com o mercado?</li> <li>Qual o documento que poderá provar a licitude desta negociação?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>A empresa não exerceu o Direito à aquisição de bem do qual já deu sinal ou efetuou depósito para garantir o direito de adquirir e o beneficiário da desistência é pessoa ligada?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>As normas que permeiam as transferências entre pessoas jurídicas ligadas estão sendo cumpridas?</li> <li>Qual o instrumento legal que norteia essas transferências?</li> </ul>

Fonte: adaptado de Chen e Soltes, 2018.

cedimentos a serem adotados pelas empresas na elaboração e divulgação das informações financeiras para os usuários externos, enquanto que a legislação tributária determina a adoção de regras fiscais para a apuração do lucro tributável as quais devem ser obedecidas, sob pena de severas multas. O foco do programa proposto recai sob os gestores e demais colaboradores, mas reconhece-se o resultado em forma de espiral que irá perpassar pelos usuário externos, como clientes e fornecedores.

Sendo assim, treinamentos devem ocorrer periodicamente, pois estes, além de capacitar os gestores e os colaboradores, previnem futuras más condutas na organização. Além de haver a necessidade em implementar, harmonicamente, um mecanismo receptor de denúncias, onde delatores possam realizar denúncias de más condutas, desde que o controle sobre as demandas encaminhadas sejam externas às organizações, para que o anonimato dos delatores seja mantido. Desta forma, os treinamentos servirão para evitar más condutas e as linhas diretas de denúncias para detectá-las, para que haja o alinhamento entre políticas corporativas e, como por exemplo, a legislação vigente (CHEN; SOLTES, 2018).

Resgata-se que as empresas multinacionais, antes de efetuarem contratos com as empresas brasileiras, investigam se as potenciais contratadas possibilitam ações que poderão trazer riscos para a potencial contratante, no que diz respeito à participação em esquemas de corrupção. Neste panorama, alguns grupos empresariais brasileiros como Votorantim Cimentos, Neoenenergia e Embraer, adotam eficazes programas de *compliance* em virtude da imposição por reguladores norte-americanos (FRANCO, 2018).

Por oportuno, lembra-se que, em relação ao Imposto de Renda e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, as multas são de 75%, no caso de falta de pagamento, agravando para 150%, no caso de evidente intuito de fraude independente de outras penalidades administrativas e criminais (ART. 44 da LEI N.º 9.430/1996).

## 5. Conclusão

Em país de extensa e complexa legislação tributária e acrescida por expressivos percentuais de multa e juros, esta pesquisa teve como objetivo sugerir programa de *compliance* que pudesse disciplinar ações econômicas com reflexos fiscais às empresas tributadas na modalidade do Lucro Real e, de forma especial, quanto à apuração da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Líquido das empresas.

Ao adaptar modelo de programa de *compliance* sugerido por profissionais norte-americanos (CHEN;



SOLTES, 2018), buscou-se a legislação tributária brasileira, notadamente voltada à tributação na modalidade denominada Lucro Real e centrou-se em ações que poderão evitar da omissão de receitas e a distribuição disfarçada de lucro e, com isto, mitiga a possibilidade de severas penalidades às empresas brasileiras.

Tais penalidades abrangem as supracitadas multas referentes à Lei n.º 12.846/2013, sendo acrescidas com as multas oriundas do Decreto n.º 8.420/2015, que diz respeito aos agravantes cometidos pela entidade, assim como as multas provenientes do descumprimento da Lei n.º 9.430/1996 também supracitadas.

A pesquisa não intencionou sugerir extenso e complexo modelo de programa de *compliance* para as empresas cuja modalidade de tributação privilegiou, mas, sim, despertar a necessidade de elaborar esse tipo de programa que assegure a legitimidade das ações econômicas e poderá evitar custosas penalidades que as empresas brasileiras poderão arcar, além de resgatar o conceito ético dos negócios das empresas brasileiras, conceito este tão desgastado no mercado internacional.

Por fim, reconhece-se a limitação da pesquisa pela ausência de prova empírica da proposta sob o resultado da investigação e sugerem-se futuras pesquisas com o objetivo de constatar a eficácia dos resultados originados da proposta sugerida de programa de *compliance*.



## Referências

AALBERS, G. Inteligência artificial e big data no combate à corrupção. *Jornal Valor Econômico*. São Paulo. Edição de 21 mai de 2018.

ABDULLAH, N.S.; SADIQ, S.; INDULSKA, M. Emerging Challenges in Information

Systems Research for Regulatory Compliance Management. *Advanced Information Systems Engineering*. v. 6051, p. 251-265, 2010.

ANDRADE FILHO, E. O. *Imposto de Renda das Empresas*. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ANON, J.L., FILOWITZ, H., KOVATCH, J. M.: Integrating Sarbanes-Oxley Controls into an Investment Firm Governance Framework. *The Journal of Investment Compliance*. v.8, p. 40-43, 2007.

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Imposto sobre a renda de pessoa jurídica. Brasília-DF, 2016.

BRASIL. . Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília – DF, 1996.

\_\_\_\_\_. Lei n.º 12.846/2013. Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira. Brasília – DF: Senado, 2013.

\_\_\_\_\_. Decreto nº. 8.420/2015. Regulamenta a responsabilização objetiva administrativa de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, de que trata a Lei n.º12.846, de 1º de agosto de 2013. Brasília – DF: Senado, 2015.

\_\_\_\_\_. Portaria CGU N.º 909, de 7 de abril de 2015. Dispõe sobre a avaliação de programas de integridade de pessoas jurídicas. Brasília – DF, 2015.

\_\_\_\_\_. Decreto Lei n.º 1598 de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Brasília – DF, 1977.

\_\_\_\_\_. Decreto Lei n.º 3.000 de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília-DF, 1999.

CHEN, H.; SOLTES, E. Por que os programas de compliance fracassam. *Harvard Business Review – Brasil* – p.65-71, mai 2018.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO; INSTITUTO ETHOS DE EMPRESAS E RESPONSABILIDADE SOCIAL. A Responsabilidade Social das Empresas no Combate a Corrupção. Brasília, 2009. Disponível em [http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/etica-e-integridade/arquivos/manualrespsozialempresas\\_baixa.pdf](http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/etica-e-integridade/arquivos/manualrespsozialempresas_baixa.pdf). Acesso em: 20 jul. 2018.

FORMIGONI, H.; ANTUNES, M.T.P.; PAULO, E. Diferença entre o Lucro Contábil e Lucro Tributável: Uma Análise sobre o Gerenciamento de Resultados Contábeis e Gerenciamento Tributário nas Companhias Abertas Brasileiras. *Brazilian Business Review*. v. 6. n.1 Vitória - ES, Jan – Ab, p. 44-61. 2009.

FRANCO, I. Os avanços do compliance no Brasil. *Harvard Business Review - Brasil* – p.75-77, mai 2018.

GIL, A.C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 5ª edição. São Paulo: Ed. Atlas, 2010.

GÓIS, V. S. de. A Lei de Compliance e sua Configuração Enquanto Política Pública Regulatória para o Setor Privado Brasileiro. *Revista Controle*, v. XII, p. 98-117, 2014.

MARKOVIC, I., PEREIRA, A.C., STOJANOVIC, N.: A Framework for Querying in Business Process Modelling. *In...* Multikonferenz Wirtschaftsinformatik, Munich, 2008.

---

PETRUS, G.; MISALE, G. Compliance na 4ª Revolução Industrial. *Jornal Valor Econômico*. São Paulo, ed. de 3 de jun. 2018.

---

PRESCOTT, R. Desing thinking e compliance entram na grade curricular. *Jornal Valor Econômico*. São Paulo. Edição de 27 de jun. 2018.

---

ROSA, J.L. Fundação brasileira ganha selo antissuborno. *Jornal Valor Econômico*. São Paulo. Edição de 21 de jun.2018.

---

RULLO, C. *LUCRO REAL OU LUCRO PRESUMIDO: por qual optar?* 2008. 88 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, 2008

---

RYDLEWSKI, C.; NEGRI, A.C.; WEN, L.; CARVALHO, A. Nada será como antes. *Revista Negócios*, ed. n.º 137. p.60-75, Jul. 2018.

---

SUNDER, S. *Theory of accounting and control*. Cincinnati: South-Western Publishing, 1997.

---

WEAVER, G.; TREVIÑO, L.K.; The role of human resources in ethics/compliance management: A fairness perspective. *Human Resource Management Review*. v.11, p. 113-134, 2001.

---