



WHISTLEBLOWING: A DENÚNCIA COMO PRÁTICA ÉTICA

POR **DALTON SARDENBERG E ROSÂNGELA M. AYRES**

Whistleblowing é uma daquelas expressões em inglês que não têm um termo, em português, com exatamente o mesmo significado. A palavra surgiu da junção de “apito” (*whistle*) e “soprador” (*blower*), remetendo à ideia de alguém que “assopra um apito”, chamando a atenção para algo errado que está acontecendo. Como um guarda de trânsito ou um árbitro de futebol que aponta uma infração ocorrida. No Brasil, poderíamos recorrer, como forma de tradução, à expressão popular “colocar a boca no trombone”, que significa denunciar algo que não está certo ou revelar para todo mundo algo que sabemos que é errado. Apesar da tradução mais usual para *whistleblowing* ser “denúncia”, o termo em inglês

tem um sentido bem mais amplo, podendo envolver, além da denúncia, realizada dentro ou fora de uma organização ou órgão público, a divulgação ao público em geral, por meio, por exemplo, da imprensa.

No contexto organizacional, pode-se explicar o *whistleblowing* como o ato de revelação de um profissional – empregado, prestador de serviço, fornecedor ou com outro tipo de vínculo – que, tendo conhecimento sobre desvios ocorridos, em curso ou com potencial de ocorrência, decide relatá-los a quem possa tomar providências. O propósito é interromper o desvio, apurar responsabilidades, estabelecer sanções e promover a divulgação e/ou prevenção no âmbito interno ou externo da organização.



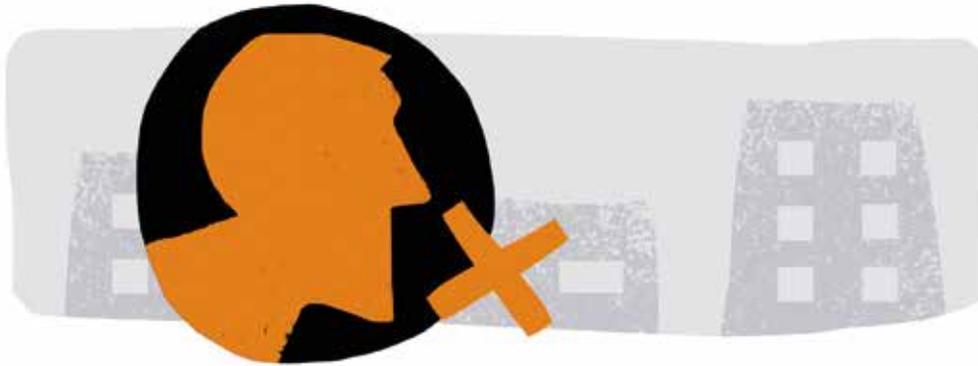
O conceito de *whistleblowing* tem sido introduzido nas organizações, com a implantação de Programas de Integridade, que incluem um canal de denúncia independente, no qual os relatos podem ser realizados de forma anônima, funcionando como mecanismo de combate à fraude, à corrupção e a outros ilícitos. Quando implantados e mantidos adequadamente, os mecanismos de denúncia podem ser um componente valioso do sistema de conformidade da organização. Para isso, é essencial transmitir, com clareza, a todos os funcionários, o entendimento de que o ato de denunciar não é uma deslealdade. Ao contrário, a denúncia verdadeira é fator de inibição de irregularidades e desvios de comportamento no dia a dia corporativo, contribuindo para o fortalecimento da cultura ética. Trata-se de um sistema de alerta precoce da conduta imprópria, má conduta ou comportamentos perigosos que possam ter consequências danosas para a organização, no futuro.

O sucesso de um processo de *whistleblowing* está ancorado tanto na segurança que se dá ao denunciante, de não sofrer qualquer tipo de retaliação, quanto na efetividade da denúncia. A proteção ao denunciante é essencial, já que esta pessoa não vai querer se expor, sob o risco de discriminação ou punições disciplinares. Near e Miceli (1995) apresentam o conceito de “denúncia efetiva”, quando o denunciante considera que o ato inadequado foi interrompido, ainda que parcialmente, em tempo razoável, em função do registro de seu relato.

É fundamental distinguir o *whistleblower* de um delator. Quem faz a delação premiada denuncia uma ação criminosa em que esteve envolvido, buscando a redução ou extinção de sua pena. Já o *whistleblower* não teve participação no ato ilícito e visa apenas – como conhecedor de informações relevantes e impelido por razões morais – contribuir de forma a cessá-lo e inibir a reincidência.

PARA A PROMOÇÃO DA ÉTICA ORGANIZACIONAL, AS CORPORações TÊM ADOTADO PROGRAMAS DE INTEGRIDADE QUE ENGLOBALAM AS ETAPAS DE PREVENÇÃO, DETECÇÃO E RESPOSTA

Outro fator que não deve ser negligenciado é a necessidade de apuração rigorosa de cada denúncia registrada. No mundo da pós-verdade, é preciso considerar a existência do “denuncismo”, comportamento que pode ser motivado por má-fé, falta de senso de justiça e valores sólidos, mas também por uma suscetibilidade exagerada e arbitrária. Camargo (2019) destaca a necessidade de cuidar para que desavenças, contrariedades menores e opiniões divergentes não sejam potencializadas, gerando denúncias infundadas, sem lastro e abusivas, com o único objetivo de constranger, atacar a imagem e a dignidade de outra pessoa. Por isso, a confidencialidade na apuração da denúncia é fator fundamental, mantendo denunciante e acusados com as identidades protegidas e os direitos preservados, evitando-se assim danos devastadores às suas vidas e de seus familiares.



ÉTICA ORGANIZACIONAL Dentre as diversas correntes filosóficas, podemos definir objetivamente a ética como a preocupação com os julgamentos morais envolvidos na tomada de decisão, sobre o que é certo ou errado, bom ou ruim, pressupondo, portanto, a existência de padrões morais que influenciem o bem-estar humano. Por sua vez, a organização deve ser compreendida como uma unidade social, formada por um agrupamento humano, construída com a finalidade de atingir objetivos específicos. Dessa forma, a ética organizacional se refere aos padrões e princípios assumidos pelos indivíduos dentro de uma estrutura corporativa, a fim de evitar comportamentos prejudiciais e promover um ambiente de justiça, confiança, honestidade e respeito.

Para a promoção da ética organizacional, as corporações têm adotado programas de integridade que englobam as etapas de prevenção, detecção e resposta. Se, na prevenção, os elementos adotados são o estabelecimento de políticas, códigos e treinamentos relacionados à ética, conformidade e integridade, na detecção, o instrumento mais comum é o canal de denúncia. No entanto, sua efetividade depende da decisão dos colaboradores de utilizá-lo para registrar irregularidades praticadas contra a empresa em que trabalham, ou órgãos externos, de ilícitos cometidos pela própria organização. Essa predisposição em denunciar poderá, no entanto, ser influenciada pela visão do colaborador sobre a “flexibilidade ética organizacional”, conceito apresentando por Agalgatti e Krishna (2007).

Ao identificar uma flexibilização moral que possa levar à impunidade, existência de canal de denúncia inadequado, lealdade incondicional ao grupo a que pertence ou à organização, uma cultura de não realização e riscos de consequências adversas para si mesmo, o profissional que detém a informação pode optar, simplesmente, por não fazer a denúncia.

Alguns fatores são favoráveis aos potenciais colaboradores: existência de um canal de denúncia que possibilite o relato das irregularidades, de forma anônima; reconhecimento da existência de ética e moral na organização; apuração de denúncias de forma efetiva; condições favoráveis para a efetivação das denúncias; ambiente ético dentro da empresa; estabelecimento de normativas e estruturas; o exemplo vem de cima (*tone at the top*).

RISCOS E OPORTUNIDADES Segundo a Association of Certified Fraud Examiners (ACFE), maior organização antifraude do mundo, o primeiro risco efetivo para uma organização, com a ocorrência de ilícitos, é a perda de receitas, o que compromete a lucratividade e decorre de “fraudes ocupacionais”, como a apropriação indevida de ativos, demonstrações fraudulentas e corrupção, consumindo em torno de 5% das receitas anuais das empresas. O Relatório de 2018 da entidade aponta a denúncia como principal forma de detecção de atos de corrupção e fraudes (45%), o que evidencia a importância deste mecanismo em relação a outras fontes, como auditoria interna (15%), monitoramento do próprio gestor (9%) ou auditoria externa (6%).

No Brasil, a Lei 12.846/2013, conhecida como Lei Anticorrupção – LAC, e o Decreto 8.420/2015 inovaram ao deliberar sobre o estabelecimento de um canal de denúncia (interno, nas organizações), como mecanismo de combate à fraude, corrupção e outros desvios, e incluir o conceito de “cegueira deliberada”, por meio do estabelecimento da responsabilidade objetiva – responsabilização independente da aferição de culpa ou gradação de envolvimento no ilícito. Também foi criada a possibilidade de denúncia em várias entidades de controle (canais de denúncia externos às organizações),



O TIPO DE RESPOSTA DA ORGANIZAÇÃO ÀS IRREGULARIDADES TEM IMPACTO NO SEU DESEMPENHO DE CURTO E LONGO PRAZO

como o Ministério Público Federal (MPF), Tribunal de Contas da União (TCU), Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF) e Controladoria-Geral da União (CGU).

As empresas não são obrigadas a implantar um Programa de Integridade e, em consequência, um canal de denúncia, mas, a violação da LAC pode resultar nas seguintes sanções:

- **Administrativa:** multa de 0,1% até 20% do faturamento bruto do exercício anterior ou de R\$ 6 mil até R\$ 60 milhões, caso não seja possível usar o critério do faturamento; publicação extraordinária de decisão administrativa sancionadora; restrições para contratar com a Administração Pública.
- **Judicial:** pode ser decretado o perdimento de bens, suspensão de atividades, dissolução compulsória, proibição a recebimentos de incentivos, subvenções, doações ou empréstimos de órgãos ou entidades públicas e de instituições financeiras públicas ou controladas pelo poder público, por prazo determinado.

Além disso, a organização pode sofrer relevantes danos à imagem e reputação, monitoramento por entidades governamentais e regulatórias e perda de confiança dos investidores e outras partes

interessadas. As instituições financeiras privadas também podem ter restrições para manutenção de relacionamento com empresas sancionadas, dificultando a captação de recursos para a organização.

Por outro lado, ao estabelecer um canal de denúncia interno, anônimo e independente, a alta administração dá a oportunidade para qualquer colaborador reportar suspeitas de atos que violem a conformidade normativa, regulatória e legal da organização. Poder cuidar das alegações registradas vai permitir à empresa resolver possíveis violações e manter o tratamento do assunto internamente, preservando a credibilidade de sua marca.

Conforme a pesquisa *Customer Study On Organizational Whistleblowing*, realizada em 2019, pelo Whistleblowing Centre, 50% dos participantes declararam que o sistema de *whistleblowing* promove a construção da confiança na empresa. O estudo também revelou que 30% das denúncias se referem a irregularidades financeiras.

Podemos, assim, apontar pelo menos três benefícios relevantes para as organizações, com a implantação de um sistema de denúncia:

1. Construção de confiança na organização
2. Detecção de comportamentos relacionados a desvios que, de outra forma, ficariam desconhecidos, podendo sua descoberta, em estágios iniciais, reduzir os impactos na organização
3. Atuação de forma preventiva, pois a implantação do sistema de denúncia pode promover a descontinuidade de desvios que estejam ocorrendo.

O tipo de resposta da organização às irregularidades tem impacto no seu desempenho de curto e longo prazo, e a direção deste efeito, positivo ou negativo, depende das circunstâncias. Uma denúncia que levar à descoberta e descontinuidade de desvio de um empregado, por exemplo, poderá claramente favorecer a organização, enquanto uma empresa processada por alguma irregularidade pode ser vista como suspeita pelo mercado ou por agências de controle.

Outra reflexão importante é sobre o quanto os funcionários de uma empresa estão dispostos a denunciar. Conforme pesquisa de 2015, conduzida pelo ICTS, consultoria especializada em risco e *compliance* – “Perfil Ético dos Profissionais das Corporações Brasileiras” –, 40% dos participantes se declararam prontos a usar os canais de denúncia disponibilizados, enquanto 12% afirmaram que não denunciariam em qualquer situação, principalmente, por não desejarem ser vistos como “dedos-duros”. Os demais 48% assumiram que poderiam até fazer uma denúncia, dependendo do medo ou não de represálias, dos laços nas relações interpessoais que envolvessem o denunciado e a lealdade à chefia imediata e sua equipe, se a ocorrência os impactasse de alguma forma.

Muitos administradores idealizam um canal de denúncia sem registros de relatos, mas isso pode

indicar um problema maior, como a falta de credibilidade do canal e do processo de tratamento da denúncia. Mansbach e Bachner (2010) defendem a ideia de que o *whistleblowing* ocorre de forma gradual, com o denunciante se aproximando inicialmente do superior hierárquico para delatar a ocorrência ou suspeita de delito, depois progredindo para a denúncia no canal interno e, em seguida, no canal externo (canais de autoridades reguladoras e/ou entidades governamentais) e na mídia, caso a tentativa anterior tenha sido considerada insuficiente para interrupção do malfeito e sanção do delinquente.

DALTON SARDENBERG é professor e diretor do Centro de Governança Corporativa da Fundação Dom Cabral, doutor pela Universidade de Birmingham (Reino Unido).

ROSÂNGELA AYRES é profissional da área de *Compliance* e doutora em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ).

CONCLUSÃO

O canal de denúncia é um instrumento essencial para a garantia da ética organizacional, pois funciona como inibidor de fraudes e má conduta corporativa, induzindo a empresa e todos os seus colaboradores a agirem segundo os princípios de justiça, transparência e conformidade.

A denúncia é realmente uma prática ética, permitindo que seja colocada uma luz sobre ações incorretas que poderiam, de outra forma, permanecer ocultas. Para definir o que é um bom profissional, diversas características são levadas em consideração, e uma das mais importantes é o comportamento íntegro. Mas, além de fazer a coisa certa, o bom profissional deve estar preparado para desafiar comportamentos de outras pessoas que possam ser percebidos como algo fora do padrão ético esperado.

Um ambiente interno guiado pela honestidade e pelo respeito ao outro promove o comprometimento de todos com a missão da empresa. Desconsiderar a importância da denúncia dentro de uma organização, nos tempos atuais, é ampliar os riscos de sofrer um processo judicial, multas consideráveis, obrigação de ressarcimento dos

danos causados e uma exposição pública, com danos à imagem e reputação da organização. Resulta também em maior risco de perda de receitas e de valor para as partes interessadas e demais penalidades previstas na Lei Anticorrupção.

A criação e manutenção de um sistema de *whistleblowing*, com um canal de denúncia anônimo e independente que resulte em denúncia efetiva, pode contribuir na geração de valor para a organização, com aumento de sua credibilidade perante investidores, colaboradores e demais partes interessadas.

A efetividade dos conceitos *Tone at the Top* (exemplo que vem de cima) e *Walking the Talk* (sintonia com o que se fala) são fatores determinantes: afinal, como denunciar se a alta administração estiver envolvida ou não se importar? Por isso, a “flexibilidade ética organizacional” vista como rígida, quando bem estabelecida por meio de políticas, códigos, programas e normativos e o explícito patrocínio de todos os níveis de liderança, fortalece o ambiente ético, promovendo a redução de riscos e a geração de oportunidades para a organização.



PARA SE APROFUNDAR NO TEMA

AGALGATTI, B. H.; KRISHNA, S. **Business Ethics: concepts & practices**. Pune: Nirali Prakashan, 2007.

AYRES, R. M. **Contabilidade e whistleblowing: influência das lógicas institucionais sobre a intenção de denúncia por profissionais**. Rio de Janeiro: Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Ciências Contábeis - FACC, 2019. 387 f.

CAMARGO, D. M. Denuncismo desenfreado. **Jusbrasil**, 2013. Disponível em: <https://danieldecamargo.jusbrasil.com.br/artigos/121942795/denuncismo-desenfreado>. Acesso em: 4 nov. 2019.

ICTS. Perfil ético dos profissionais das corporações Brasileiras. **ICTS**, 2015. Disponível em: [https://icts.com.br/app/webroot/files/uploads/ckfinder/files/perfil_etico_bienal_2703_FINAL\(2\).pdf](https://icts.com.br/app/webroot/files/uploads/ckfinder/files/perfil_etico_bienal_2703_FINAL(2).pdf). Acesso em: 4 nov. 2019.

MANSBACH, A.; BACHNER, Y. G. Internal or external whistleblowing: nurses willingness to report wrongdoing. **Nursing Ethics**, v. 14, n. 4, p. 483-490, 2010.

NEAR, J. P.; MICELI, M. P. Effective whistleblowing. **The Academy of Management Review**, v. 20, n. 3, p. 679-708, Jul. 1995.

Reformar para crescer

POR **ANDERSON TRAUTMAN CARDOSO**
PGA 2017

O que você faria se um fornecedor cobrasse caro, não entregasse produtos com qualidade e ainda lhe impusesse um sistema burocrático para comprar dele? Pois esse é o sistema tributário brasileiro. Segundo dados oficiais, nossa carga tributária atingiu 35,07% do PIB (equivalente a R\$ 2,39 trilhões) em 2018. Em média, cada brasileiro recolheu o equivalente a R\$ 11.494,00 em tributos, o que – na relação com o PIB – corresponde a 128 dias de trabalho. Não bastasse a elevada carga tributária, com o ônus de um sistema complexo e burocrático, ainda não se verifica a correspondente prestação de serviços públicos de qualidade.



Segundo o último relatório *Doing Business*, do Banco Mundial, o Brasil ocupa ainda a 184ª posição (entre os 190 países pesquisados) no critério “Pagamento de impostos”, com um tempo médio de 1.500 horas por ano, apenas para cumprir as obrigações acessórias ao recolhimento de tributos, número muito superior ao da Argentina e China, por exemplo.

Nosso sistema tributário é centrado no consumo – o Brasil é o terceiro país que mais tributa bens e serviços entre os membros e parceiros da OCDE –, além de regressivo e injusto. Trata-se de uma relação perversa, pois quem ganha menos paga proporcionalmente mais tributos, além de ser mais impactado pela baixa qualidade dos serviços públicos, o que contribui para o aumento das desigualdades sociais.

A construção de um novo Brasil envolve, necessariamente, a aprovação de uma Reforma Tributária que altere esse quadro. Precisamos simplificar o sistema tributário brasileiro, estabelecendo regras claras que contribuam para incentivar o desenvolvimento econômico e social. Duas propostas de reforma, em tramitação no Congresso Nacional, têm essa pretensão.

A PEC 110/2019, que tramita na Comissão de Constituição e Justiça do Senado, se propõe a alterar o Sistema Tributário Nacional. Inspirada no sistema europeu, pretende deslocar parte da tributação sobre o consumo para a renda, atingindo distribuição similar à de países da OCDE: 37% sobre a renda e 25% sobre o consumo. A proposta extingue nove tributos (IPI, ICMS, ISSQN, PIS, Cofins, IOF, Cide-combustíveis, Salário-Educação e CSLL), substituindo-os por um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) não cumulativo (crédito financeiro), cobrado “por fora” e com arrecadação integral para o estado de destino, que não vai onerar bens do ativo fixo nem produtos exportados. O IBS preservaria a seletividade atualmente prevista para o ICMS, com alíquotas inferiores para medicamentos e produtos alimentares. A proposta prevê ainda a possibilidade de criação de um Imposto Seletivo Estadual, para inibir o consumo de itens como cigarros e bebidas alcólicas.

Já a PEC 45/2019, em tramitação na Comissão Especial de Reforma Tributária da Câmara dos Deputados, tem como princípios orientadores: simplicidade para os contribuintes; neutralidade para não prejudicar a organização eficiente da produção; transparência para o contribuinte saber quanto paga de impostos; isonomia; capacidade de arrecadação. A proposta também visa a criação do IBS, em substituição ao ICMS, ISSQN, IPI, Contribuição ao PIS e Cofins, e preserva a autonomia da União, estados, Distrito Federal e municípios para fixar alíquotas individuais. O percentual global (estimado em 25%) seria uniforme para todos os itens, representando significativa ampliação da base tributada, pois incidiria sobre intangíveis, cessão e licenciamento de direitos, locação de bens e importações de bens, serviços e direitos.

Esse IBS também será não cumulativo (crédito financeiro), não incidirá sobre as exportações (assegurada a manutenção dos créditos), não deve onerar os investimentos (o crédito instantâneo será assegurado ao imposto pago na aquisição de bens de capital) e não terá isenções, incentivos, benefícios tributários ou financeiros (ressalvada a devolução parcial, por meio de mecanismos de transferência de renda, do imposto recolhido pelos contribuintes de baixa renda). Com base na competência residual, a União poderá criar impostos seletivos com finalidade extrafiscal, para desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos, como álcool e tabaco. Haverá transição de 10 anos para os contribuintes, com as alíquotas de referência do IBS sendo fixadas a cada ano, de modo a repor a perda de receita dos tributos que terão as alíquotas reduzidas. Toda a transição se dará ao longo de 50 anos, contados do início da redução das alíquotas do ICMS e do ISS, com deslocamento da tributação para o destino. Aprovada na Comissão, a PEC 45/2019 será submetida ao Plenário, onde precisará da aprovação em dois turnos de, pelo menos, 308 deputados, seguindo então para o Senado Federal.

As duas propostas visam o aprimoramento do sistema tributário brasileiro, mas ainda precisam de alguns ajustes para alcançar este objetivo. A competência tributária ampla, prevista na PEC 45/2019, por exemplo, deve ser limitada, e itens essenciais e serviços precisam ter alíquotas específicas, menores do que a alíquota uniforme, sob pena de evidentes prejuízos. O que não podemos é perder essa oportunidade de simplificar o sistema tributário brasileiro, melhorar o ambiente de negócios e incrementar a competitividade das nossas empresas no mercado global.

ANDERSON TRAUTMAN CARDOSO é advogado tributarista, sócio da Souto Correa Advogados.