

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE

ARIEL PRATES

PERCEPÇÕES DE ANALISTAS DA ÁREA PERICIAL CONTÁBIL DO
MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL QUANTO AS SUAS PRÁTICAS
PROFISSIONAIS

Porto Alegre

2018

ARIEL PRATES

**PERCEPÇÕES DE ANALISTAS DA ÁREA PERICIAL CONTÁBIL DO
MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL QUANTO AS SUAS PRÁTICAS
PROFISSIONAIS**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Controladoria e Contabilidade.

Orientador: Prof^ª. Dra. Romina Batista de Lucena de Souza

Porto Alegre

2018

CIP - Catalogação na Publicação

Prates, Ariel

Percepções de analistas da área pericial contábil do Ministério Público Federal quanto as suas práticas profissionais / Ariel Prates. -- 2018. 178 f.

Orientadora: Romina Batista de Lucena de Souza.

Dissertação (Mestrado) -- Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Ciências Econômicas, Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Porto Alegre, BR-RS, 2018.

1. Perícia contábil. 2. Ministério público federal. 3. Contabilidade forense. 4. Práticas profissionais. I. Souza, Romina Batista de Lucena de, orient. II. Título.

ARIEL PRATES

**PERCEPÇÕES DE ANALISTAS DA ÁREA PERICIAL CONTÁBIL DO
MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL QUANTO AS SUAS PRÁTICAS
PROFISSIONAIS**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Controladoria e Contabilidade.

Aprovado em: Porto Alegre, 13 de abril de 2018.

BANCA EXAMINADORA:

Prof^a. Dra. Romina Batista de Lucena de Souza – Orientadora
UFRGS

Prof. Dr. Ariel Behr
UFRGS

Prof. Dr. Cesar Viterbo Matos Santolim
UFRGS

Prof. Dr. Ivam Ricardo Peleias
FECAP

Dedico este estudo a minha família.
Alicerces da minha vida, pessoas únicas que investiram na minha formação como pessoa e me ensinaram a amar.

AGRADECIMENTOS

A minha família, Sergio, Margarete e Bruna, pelo apoio e incentivo nessa caminhada chamada vida; pela compreensão e paciência nos momentos de angústia; e por formarem quem sou hoje.

À Maria, pelo amor, apoio, incentivo e compreensão, todos incondicionais.

Ao ilustríssimo Sr. Cedaio da Silveira, por crer em mim e nos meus ideais, incentivando-me a ser diariamente uma pessoa melhor e a enfrentar as incertezas da vida.

À professora Dra. Romina Batista de Lucena de Souza, por confiar no meu potencial como pesquisador; por me orientar; por acreditar no potencial dessa pesquisa; e por contribuir nesse caminho desafiador.

Aos analistas da área pericial contábil do Ministério Público Federal que participaram dessa pesquisa, solícitos desde o primeiro contato e que tornaram essa pesquisa possível.

Aos professores do PPGCONT -em especial Prof. Ariel, Prof.^a Wendy e Prof.^a Márcia-, por se colocarem na visão do aluno, provendo o melhor ensino e por compartilharem valorosos ensinamentos.

Aos colegas de mestrado, especialmente Giovana Bolzan e Giovana Schiavi, pelas parcerias de estudos e momentos valorosos compartilhados.

A todos que, de alguma forma, contribuíram não só para a realização desse trabalho, mas também à minha formação como pessoa e docente.

Na luta contra a corrupção, vencer ou perder é pessoal.
É algo que afeta a mim e a você.

Deltan Dallagnol

RESUMO

PRATES, A. **Percepções de analistas da área pericial contábil do Ministério Público Federal quanto as suas práticas profissionais.** 2018. 179 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2018.

Devido aos diversos crimes financeiros cometidos por políticos e não políticos, que por consequência acentuam a crise econômica e política no Brasil, se faz necessária a presença de um órgão fiscalizador. Nessa linha, o Ministério Público Federal (MPF) atua de forma a defender a ordem jurídica e os interesses pessoais por meio dos Procuradores da República. Como seus auxiliares, os analistas da área pericial contábil buscam, entre outras atribuições, realizar perícias, exames, vistorias e avaliações, sob a forma de pareceres, laudos e relatórios, a fim de assessorar os membros quando a matéria em litígio versar sobre a ciência contábil. Diante de sua posição ante os Procuradores, a Justiça Federal e a sociedade, este estudo teve como objetivo analisar as percepções de analistas da área de perícia e especialidade em contabilidade sobre suas práticas profissionais. Essa pesquisa é descritiva, com abordagem qualitativa, sendo, quanto aos procedimentos, uma pesquisa etnográfica e *survey*. No que se refere à amostra e as técnicas de coleta de dados, foram realizadas entrevistas presenciais com 12 analistas da área pericial contábil no Distrito Federal, Rio Grande do Sul, Paraná e São Paulo, pelo uso de um roteiro semiestruturado de oito questões, cujas respostas foram analisadas pela técnica de análise de conteúdo; e aplicados questionários online, com 37 questões, para 13 analistas dessas mesmas regiões, analisados por estatística descritiva. Os resultados permitem inferir que há singularidades na atuação desses analistas, especialmente pela dificuldade em classificá-los como peritos contábeis ou contadores forenses. Outro resultado encontrado foi o fato de nenhum entrevistado ter atuado com essas áreas antes de ingressar no MPF, o que corrobora com certas dificuldades suscitadas em adquirir a experiência necessária para uma boa atuação no órgão. Pelo questionário aplicado pôde-se verificar que as competências de maior importância, para a amostra, são as comportamentais, e não as técnicas. Os domínios obtidos sobre as competências relacionadas nesse estudo se apresentaram, no geral, com índices inferiores às importâncias atribuídas a elas. Ou seja, no geral, o domínio está aquém da importância da competência, indicando uma necessidade de melhoria na capacitação da amostra. No que tange aos pontos de melhoria em suas práticas profissionais, as faltas de feedback e o baixo número de analistas são os principais aspectos, além, da valorização profissional. A pesquisa permite inferir que a atuação desses profissionais não segue

inteiramente a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica sobre Perícia Contábil (NBC TP 01), nem possui todos os aspectos de uma contabilidade forense, apresentando, tanto particularidades de cada uma dessas áreas, quanto pontos em comum, mas não atendendo todos os requisitos necessários para enquadrar sua atuação como a de um perito contábil ou de um contador forense. Outra inferência é a de que, comparando-se a atuação dos contadores forenses norte-americanos com os analistas da área pericial contábil do MPF, há semelhanças, como os casos envolvendo declarações de demonstrações financeiras, detecção e resposta à fraude, cálculos de danos econômicos e falência e insolvência; e distinções, pois os analistas não atuam em casos de lei de família e prevenção à fraude. No que se refere às importâncias mais importantes, destaca-se a capacidade de entrevista e testemunho e comunicação oral eficaz, que no contexto do MPF não são tão relevantes, o que difere dos contadores forenses norte-americanos e do Reino Unido.

Palavras-chave: Perícia contábil. Ministério público federal. Contabilidade forense. Práticas profissionais.

ABSTRACT

Due to the various financial crimes committed by politicians and non-politicians, which consequently accentuate the economic and political crisis in Brazil, it is necessary to have a monitoring body. In this line, the Federal Public Ministry (MPF) acts in a way to defend the legal order and personal interests through the Attorneys of the Republic. As their assistants, analysts in the accounting expert area seek, among other duties, to carry out surveys, examinations, surveys and evaluations, in the form of opinions, reports and reports, in order to advise members when the matter in dispute is related to science accounting. In view of its position before Prosecutors, Federal Courts and society, this study aimed to analyze the perceptions of analysts in the area of expertise and specialty in accounting over their professional practices. This research is descriptive, with a qualitative approach, being, regarding the procedures, an ethnographic research and survey. With regard to the sample and data collection techniques, face-to-face interviews were conducted with 12 analysts from the accounting expert area in the Distrito Federal, Rio Grande do Sul, Paraná and São Paulo, for the use of a semi-structured script of eight questions, responses were analyzed by the content analysis technique; and 37 online questionnaires were applied to 13 analysts from the same regions, analyzed by descriptive statistics. The results allow us to infer that there are singularities in the performance of these analysts, especially because of the difficulty in classifying them as accounting experts or forensic accountants. Another result was the fact that no interviewee had acted with these areas before joining the MPF, which corroborates with certain difficulties involved in acquiring the necessary experience for a good performance in the body. Through the questionnaire applied it was possible to verify that the most important competences, for the sample, are the behavioral ones, not the technical ones. The domains obtained on the competences related to this study were generally lower than the amounts attributed to them. That is, in general, the domain falls short of the importance of competence, indicating a need for improvement in the training of the sample. Regarding the points of improvement in their professional practices, the lack of feedback and the low number of analysts are the main aspects, besides, the professional valorization. The research allows to infer that the performance of these professionals does not follow fully the Norma Brasileira de Contabilidade Técnica sobre Perícia Contábil (NBC TP 01), nor does it have all the aspects of a forensic accounting, presenting both particularities of each one of these areas, as points in common, but not answering all the necessary requirements to fit their performance as that of an accounting expert or a forensic accountant. Another inference is that, comparing the

performance of US forensic accountants with MPF accountant analysts, there are similarities, such as cases involving financial statement disclosures, fraud detection and response, calculations of economic damages and bankruptcy and insolvency; and distinctions, as analysts do not act in cases of family law and fraud prevention. With regard to the most important issues, the interview and testimony and effective oral communication skills, which in the context of the MPF are not so relevant, stand out from the US forensic accountants and the United Kingdom.

Keywords: Accounting expertise. Ministério público federal. Forensic accounting. Professional practices.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Método de pesquisa utilizado no Portal de Periódicos CAPES/MEC.....	25
Figura 2 – Segmentos do Ministério Público do Brasil, com ênfase ao MPF	31
Figura 3 – Mapa Eestratégico do Ministério Público Federal.....	33
Figura 4 – Localização da atuação do MPF ante os órgãos do Poder Judiciário	34
Figura 5 – Distribuição das áreas de atuação do MPF no âmbito judicial.....	35
Figura 6 – Distribuição das áreas de atuação do MPF no âmbito extrajudicial.....	36
Figura 7 – Fluxo de trabalho em demandas periciais da SEAP	40
Figura 8 – Tríade CHA: conhecimentos, habilidades e atitudes.....	53
Figura 9 – Desenho da pesquisa.....	60
Figura 10 – Distribuição de Analistas do MPU no Brasil.....	63
Figura 11 – Momentos e instrumentos utilizados para a coleta de dados.....	64
Figura 12 – Área de atuação dos analistas da SEAP na esfera extrajudicial	85
Figura 13 – Relação dos casos de atuação dos analistas do MPF segregados por secretarias e câmaras	87
Figura 14 – Dificuldades relacionadas à solicitação de análise	96
Figura 15 – Dificuldades relacionadas ao tratamento e à coleta de dados	100
Figura 16 – Gráfico de distribuição das competências	107
Figura 17 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê de os “conhecimentos de técnicas de investigação de fraudes” serem ou não importantes	108
Figura 18 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê de os “conhecimentos das legislações pertinentes e do sistema jurídico” serem ou não importantes para o seu trabalho	109
Figura 19 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê de os “conhecimentos em contabilidade pública” ser ou não importante para o seu trabalho.....	110
Figura 20 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê de os “conhecimentos de auditoria” ser ou não importante para o seu trabalho.....	111
Figura 21 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê de os “conhecimentos em informática, utilizando softwares e programas informatizados; e em TI” ser ou não importante para o seu trabalho	111
Figura 22 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê de os “conhecimentos em contabilidade fiscal e tributária” ser ou não importante	113

Figura 23 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade de gerar resultados eficientes e de qualidade” ser ou não importante	113
Figura 24 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade de transformar dados isolados em informações úteis de forma tempestiva” ser ou não importante para o seu trabalho	114
Figura 25 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade de ser claro e objetivo ao fornecer informações específicas de sua área de conhecimento” ser ou não importante para o seu trabalho	115
Figura 26 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade analítica e de interpretar informações” ser ou não importante para o seu trabalho	116
Figura 27 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade de expressar ideias com base em conhecimentos técnicos especializados” ser ou não importante para o seu trabalho	117
Figura 28 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade de argumentação” ser ou não importante para o seu trabalho	117
Figura 29 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade de agir bem sob pressão” ser ou não importante para o seu trabalho	118
Figura 30 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade de ser conciso e exato” ser ou não importante para o seu trabalho	119
Figura 31 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade de resolver problemas desestruturados / casos novos” ser ou não importante para o seu trabalho	120
Figura 32 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade de planejamento e gerenciamento de informações” ser ou não importante para o seu trabalho	120
Figura 33 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade de pensar como um ‘malfeitor’” ser ou não importante para o seu trabalho	121
Figura 34 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade de trabalhar em equipe e manter bom relacionamento interpessoal” ser ou não importante para o seu trabalho	122
Figura 35 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade de agir intuitivamente” ser ou não importante para o seu trabalho	123
Figura 36 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade de ser criativo” ser ou não importante para o seu trabalho	124

Figura 37 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade de comunicação oral eficaz” ser ou não importante para o seu trabalho.....	125
Figura 38 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê de “capacidade de entrevista e testemunho” ser ou não importante para o seu trabalho	125
Figura 39 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade de agir com honestidade, com postura ética e profissional” ser ou não importante para o seu trabalho	127
Figura 40 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade de agir com responsabilidade, zelo, discrição e manter sigilo” ser ou não importante para o seu trabalho	127
Figura 41 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade de agir com educação, disciplina e lealdade” ser ou não importante para o seu trabalho	128
Figura 42 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade de se atualizar por meio de ações que visem o aprendizado contínuo” ser ou não importante para o seu trabalho	129
Figura 43 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade de atuar segundo as normas e regulamentos vigentes no MPF” ser ou não importante para o seu trabalho	130
Figura 44 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade de agir com imparcialidade” ser ou não importante para o seu trabalho.....	131
Figura 45 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade de agir com assertividade e confiança” ser ou não importante para o seu trabalho	132
Figura 46 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade de agir com persistência, demonstrando interesse e comprometimento com o trabalho” ser ou não importante para o seu trabalho	133
Figura 47 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade de agir com meticulosidade e perspicácia” ser ou não importante para o seu trabalho.....	134
Figura 48 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê de “capacidade de se adaptar a mudanças” ser ou não importante para o seu trabalho	135
Figura 49 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê de “capacidade de agir proativamente” ser ou não importante para o seu trabalho.....	136
Figura 50 – Primeiras percepções da amostra sobre o fornecimento de capacitação promovido pelo MPF	137

Figura 51 – Primeiras percepções da amostra sobre os benefícios da capacitação oferecida pelo MPF	140
Figura 52 – Nuvem de palavras	141
Figura 53 – Primeiras percepções da amostra sobre o <i>feedback</i>	143

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Síntese das áreas de atuação do Ministério Público Federal	20
Quadro 2 – Termos pesquisados e resultados encontrados	26
Quadro 3 – Órgãos do Poder Judiciário e suas atribuições	29
Quadro 4 – Fases de modernização do MPF	31
Quadro 5 – Classificação de Perícias Contábeis.....	38
Quadro 6 – Distinções entre o Perito e o Assistente.....	43
Quadro 7 – Fases da execução de uma análise forense na área contábil.....	47
Quadro 8 – Diferenças e similaridades entre perícia contábil e contabilidade forense	49
Quadro 9 – Amostra da pesquisa por UF, lotação, secretaria e assessoria temática	64
Quadro 10 – Descrição da escala Likert utilizada	65
Quadro 11 – Relação das seções de análise com os objetivos específicos.....	68
Quadro 12 – Agrupamento das questões por constructo, objetivos e literatura de suporte....	178

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Principais áreas de estudo sobre contabilidade forense nos Estados Unidos	46
Tabela 2 – Competências percebidas como mais importantes (ordem de importância)	56
Tabela 3 – Competências necessárias para um contador forense no Reino Unido	58
Tabela 4 – Capacidades mais importantes para contadores forenses norte-americanos	59
Tabela 5 – Causas de trabalhos mal feitos por contadores forenses.....	59
Tabela 6 – anos de trabalho no MPF da população desta pesquisa.....	73
Tabela 7 – Ranking de competências	105
Tabela 8 – Ranking de competências pela diferença entre a importância média e o domínio médio	106

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AUDIN/GAB	– Auditoria Interna do Gabinete
CADE	– Conselho Administrativo de Defesa Econômica
CFC	– Conselho Federal de Contabilidade
CRC	– Conselho Regional de Contabilidade
CAPES	– Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
MEC	– Ministério da Educação
MPU	– Ministério Público da União
MPE	– Ministério Público do Estado
MPF	– Ministério Público Federal
PR	– Procuradoria da República
PGR	– Procuradoria Geral da República
PRR	– Procuradoria Regional da República
SEAP	– Secretaria de Apoio Pericial
SPEA	– Secretaria de Pesquisa e Análise
STJ	– Superior Tribunal de Justiça
STF	– Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	20
1.1	PROBLEMA DE PESQUISA	23
1.2	OBJETIVOS	23
1.2.1	Objetivo Geral.....	24
1.2.2	Objetivos Específicos	24
1.3	JUSTIFICATIVA	24
1.4	DELIMITAÇÃO DA PESQUISA.....	26
2	REFERENCIAL TEÓRICO	28
2.1	DIREITO CONSTITUCIONAL	28
2.1.1	Três Poderes	28
2.1.2	Ministério Público Federal.....	30
2.2	ATUAÇÃO DO MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL.....	34
2.2.1	Atuação Judicial.....	35
2.3.2	Atuação extrajudicial	36
2.3	PERÍCIA CONTÁBIL.....	37
2.3.1	Perito Contábil	40
2.3.2	Perito Nomeado e Assistente Técnico	43
2.3.3	Laudo Pericial Contábil e Parecer Técnico.....	44
2.4	CONTABILIDADE FORENSE.....	45
2.5	GESTÃO DE PESSOAS	49
2.5.1	Competências	51
2.5.2	Escola norte-americana e escola europeia.....	51
2.5.3	A tríade CHA, competências técnicas e competências comportamentais	52
2.5.4	Gestão por competências.....	54
2.6	ESTUDOS RELACIONADOS	55
2.6.1	Competências dos Peritos Criminais Federais da área 1 da Polícia Federal	56
2.6.2	Competências de contadores forenses no exterior	58
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	60
3.1	CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	61
3.2	POPULAÇÃO E AMOSTRA	62

3.2.1	Definição da população-alvo do estudo.....	62
3.2.2	Plano de amostragem	63
3.3	PLANOS DE COLETA E ANÁLISE DOS DADOS	64
3.1.4	Plano de coleta dos dados.....	64
3.1.5	Plano de análise dos dados	66
4	ANÁLISE DOS DADOS	68
4.1	CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA.....	68
4.1.1	Atuações anteriores ao ingresso no MPF.....	68
4.1.2	Tempo de trabalho no MPF	73
4.1.3	Educação continuada.....	75
4.1.4	Âmbito de Atuação no MPF	78
4.1.5	Atuação brasileira x atuação americana	87
4.2	PRODUTO DO TRABALHO DO ANALISTA	92
4.2.1	Produtos entregues pelos analistas da SEAP	93
4.2.2	Produtos entregues pelos analistas da SPEA	94
4.3	DIFICULDADES PARA ELABORAR O PRODUTO DE SEU TRABALHO.....	95
4.3.1	Dificuldade em entender a matéria, o processo e o pedido	95
4.3.2	Dificuldades relacionadas a dados e informações.....	99
4.3.3	Escrita	103
4.3.4	Prazo para entrega	104
4.4	COMPETÊNCIAS.....	104
4.4.1	Conhecimentos	108
4.4.2	Habilidades.....	113
4.4.3	Atitudes.....	126
4.5	CAPACITAÇÃO OFERECIDA PELO MPF	137
4.6	PONTOS DE MELHORIA	140
4.6.1	Descrição do pedido de análise pericial	141
4.6.2	Feedback da qualidade do trabalho	142
4.6.3	Unificação das secretarias	146
4.6.4	Fila de processos	147
4.6.5	Valorização do analista da área pericial contábil do MPF	150

5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	155
5.1	RESULTADOS ENCONTRADOS.....	155
5.2	LIMITAÇÕES DA PESQUISA E SUGESTÕES PARA PESQUISAS FUTURAS .	162
	REFERÊNCIAS.....	164
	APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO ESTRUTURADO	176
	APÊNDICE B – ROTEIRO DE ENTREVISTA	178

1 INTRODUÇÃO

A complexidade de delitos tem despertado atenção nas ciências sociais, ocasionado pela preocupação dos pesquisadores com os efeitos negativos desse fenômeno para as instituições políticas e para a economia (CEPIK; BORBA, 2011). Veras (2006) aduz que isso se deve ao fato da maximização dos lucros muitas vezes ser alcançada mediante práticas ilícitas, em detrimento à ordem econômica.

Esses atos que corroem a sociedade e retardam o desenvolvimento dos países tomaram proporções alarmantes, especialmente nos últimos anos (SÁ; HOOG, 2015), contaminando a nação (PEREIRA, 2003). Segundo Veras (2006), embora sejam tão recorrentes quanto os crimes do direito penal tradicional (e.g. roubo), os delitos nas mais altas instâncias da atividade econômica (e. g. estelionato, corrupção e improbidade administrativa) são de menor difusão pública e, conseqüentemente, aparecem com menor frequência nos meios de comunicação.

Como medida para combater esses atos lesivos, há, no Brasil, diversas instituições (e.g. Polícia Federal) e diferentes funcionários (e.g. Juiz Federal) que, embora possam atuar de forma independente e em diferentes situações e setores, conjuntamente buscam reduzir os efeitos dessas infrações. O papel dessas instituições e desses servidores é relevante, pois, conforme Veras (2006), apenas quando esses delitos são deflagrados é que se obtém conhecimento sobre os reais prejuízos [financeiros] causados à sociedade.

Entre essas instituições, há o Ministério Público da União (MPU), que possui diferentes segmentos. Um deles, o Ministério Público Federal (MPF), instituição objeto desta pesquisa, tem, entre outras funções, a instauração de inquérito civil; a requisição de diligências investigatórias; e a instauração de inquérito policial, podendo acompanhá-los e apresentar provas (BRASIL, 1993). Sua atuação pode ser dividida sob três enfoques, conforme Quadro 1.

Quadro 1 - Síntese das áreas de atuação do Ministério Público Federal

Atuação na área criminal	Atuação na tutela coletiva	Atuação como fiscal da lei
Crime contra a administração pública	Ação civil pública	Mandado de segurança
Crime contra a organização do trabalho	Ação de improbidade administrativa	Ação ordinária
Crime contra a ordem econômica	Termos de ajustamento de conduta	
Crime contra o sistema financeiro	Audiências públicas e recomendações	

Fonte: adaptado de Brasil (2010).

Por essas atribuições, percebe-se o papel desse Ministério no combate a diferentes delitos, defendendo a ordem jurídica e os interesses sociais (BRASIL, 1988). Entre seus

funcionários, estão os Analistas do MPU na área de Perícia e especialidade em Contabilidade, profissionais que têm como atribuições básicas: a realização de perícias, vistorias e exames; a coleta e análise de dados documentais; a prestação de informações técnicas sob a forma de pareceres, laudos e relatórios, indicando a fundamentação técnica e os métodos aplicados; e a atuação em processos administrativos e judiciais como assistente técnico (BRASIL, 2013). Como requisito para poder exercer sua função, tais analistas devem ter curso superior em Ciências Contábeis e estarem devidamente registrados no Conselho Regional de Contabilidade, não sendo necessária experiência profissional (BRASIL, 2013).

Diante da diversidade de atuações desse Ministério, intensifica-se a importância dos analistas periciais contábeis como profissionais responsáveis pela produção da prova pericial, usando como base de seu trabalho, conforme Rodrigues, Silva e Truzzi (2010), o conhecimento científico e as inovações tecnológicas aplicadas.

A contabilidade, como ciência social aplicada, tem relevante papel econômico, visto que é comum que atos lesivos contra o patrimônio sejam realizados no interior das estruturas contábeis e financeiras (SÁ; HOOG, 2015). Nesse entendimento, Mendes, Oleiro e Quintana (2008) aduzem que a transparência na gestão pública é, ao mesmo tempo, o principal obstáculo e a melhor forma de combate a crimes como a corrupção.

Diferentes áreas da ciência contábil já foram relacionadas com o combate a delitos. Nesse sentido, Silva, Braga e Laurencel (2009) enfatizam o papel da auditoria como ferramenta de combate à corrupção; e Neves Júnior e Moreira (2011) asseveram que a perícia contábil é uma ferramenta de combate ao crime organizado. Assim, fica evidenciado que a contabilidade tem relevante papel econômico, inclusive em delitos cometidos contra o patrimônio público.

No âmbito judicial, quando nomeado pelo juiz, o perito contábil se intitula perito nomeado, e o produto de seu trabalho é o laudo pericial contábil. Em situação distinta a essa, por não serem nomeados pelo juízo, encontram-se os analistas da área perícia contábil do MPF, chamados de assistentes técnicos (do qual seu papel de trabalho é comumente chamado de parecer técnico), cuja atuação se desmembra em duas circunstâncias. A primeira, no âmbito judicial, decorre-se no momento em que o próprio Ministério indica formalmente o analista como assistente, já no transcorrer do processo; e a segunda, no âmbito extrajudicial, ocorre quando o analista assessora os Procuradores da República antes de propor ações à justiça.

Independentemente de ser um laudo ou parecer, o referido profissional deve registrar, de forma abrangente, o conteúdo da perícia, particularizando aspectos e minudências que envolvam o seu objeto (CFC, 2015b), o que converge com as atribuições básicas dos analistas

(BRASIL, 2013). Seja um laudo, seja um parecer, o perito busca, com essa peça, fomentar o magistrado na solução de questões contábeis na lide apreciada no âmbito judicial, visto que tais peças auxiliam o trabalho dos juízes, especialmente no ato decisório (BLEIL; SANTIN, 2008; LEITÃO JÚNIOR et al.; 2012; FERREIRA et al. 2012; NEVES JÚNIOR et al.; 2013), enquanto no âmbito extrajudicial tem como foco esclarecer fatos para a parte contratante.

A perícia contábil, no âmbito das investigações, opera como prova judicial, podendo fornecer os subsídios necessários ao desembaraço das questões controversas (NEVES JÚNIOR; MOREIRA, 2011), devendo ser bem compreendida pelas partes, pois a falta de uma boa estrutura pode afetar, por exemplo, a União e os cofres públicos (NEVES JÚNIOR; COSTA; PEREIRA, 2008). A perícia contábil é, conforme Bastos (2013), de grande relevância para a atuação do MPF, tanto na esfera criminal (para a propositura da ação penal), servindo como instrumento de prova; quanto na esfera cível, especialmente em casos de improbidade administrativa, no âmbito extrajudicial.

No contexto internacional, há diversos estudos sobre contabilidade forense, incluindo as competências necessárias a um contador forense (HEGAZY, SANGSTER; KOTB, 2017) e os casos mais analisados por tal profissional (DAVIS, FARRELL; OGILBY, 2009). Ainda incipiente no Brasil, essa área ainda não está claramente definida no país, apresentando alguns aspectos semelhantes e outros distintos à perícia contábil, o que, conjuntamente com o desconhecimento do que é a contabilidade forense (CARDOSO, 2008), dificulta a capacitação desses profissionais e a análise sobre os pontos fortes e fracos sobre o seu trabalho e das competências necessárias ao seu desempenho profissional.

Alguns estudos já verificaram a percepção de magistrados acerca da qualidade e da relevância do trabalho desenvolvido pelos peritos contábeis na esfera trabalhista (FERREIRA et al., 2012; NEVES JÚNIOR et al., 2013;) e na esfera cível (BLEIL; SANTIN, 2008). No âmbito federal, Gonçalves et al. (2014) analisaram, no contexto goiano e sob a ótica de peritos contábeis, juízes e advogados da União, quais as características que um perito contábil deve possuir. Nessa linha, Silva (2014), buscou analisar a percepção de peritos criminais federais da Polícia Federal sobre as competências necessárias para o exercício de suas atividades, indicando os pontos que mais carecem de capacitação por parte desses profissionais.

Na Polícia Federal havia sido iniciado um trabalho de mapeamento de competências como parte da política de gestão do órgão, cujos esforços, conforme exposto por Silva (2014), não chegaram a captar a percepção dos próprios peritos sobre as competências necessárias para suas práticas profissionais. Essa situação também pode ser vista no MPF, em que foi instaurado um processo de modernização alinhado aos objetivos estratégicos do órgão, incluindo o

desenvolvimento de conhecimentos, habilidades e atitudes necessários aos servidores (onde se incluem os analistas da área pericial contábil), mas que não foram objeto de mapeamento anteriormente pelas suas próprias percepções.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

A fim de auxiliar o Ministério Público Federal (MPF) no cumprimento de seus objetivos, e em conjunto com a Secretaria de Pesquisa e Análise (SPEA), foi criada em 2015 a Secretaria de Apoio Pericial (SEAP). Ambas estão instauradas na estrutura do gabinete do Procurador-Geral da República, e têm como objetivo oferecer serviços técnicos especializados não jurídicos, nas diversas áreas do conhecimento científico (BRASIL, 2015a), atuando em todo território nacional, sendo compostas (entre outros profissionais) por Analistas do Ministério Público da União da área de Perícia e especialidade em Contabilidade.

Tal qual os Procuradores da República, esses analistas precisam possuir determinadas características para o exercício de suas atividades, sejam elas relacionadas, ou às capacidades intelectuais, o que inclui os conhecimentos teóricos e práticos; ou às capacidades comportamentais, o que inclui, segundo Silva (2014), atitudes frente às necessidades impostas pelo serviço desempenhado.

Dado que para exercer tal cargo de analista no MPF é necessário graduação em Ciências Contábeis, além de estar em situação regular diante do CRC; que há ausência de estudos sobre a concepção desses profissionais sobre suas práticas profissionais e sobre as características necessárias para o seu trabalho; da relevância de sua atuação para os Procuradores da República, os Juízes Federais, a sociedade e os futuros peritos; e que um mapeamento de suas atuações auxiliaria a sua própria capacitação, essa dissertação busca responder: *Qual a percepção de Analistas da área de Perícia e especialidade em Contabilidade lotados no MPF sobre suas práticas profissionais?* Diante dessa problemática, a seguir são expostos os objetivos desta dissertação, a fim de responder esse questionamento.

1.2 OBJETIVOS

Com a pretensão de responder à questão de pesquisa, nesta seção são apresentados os objetivos desta dissertação. Primeiramente é exposto o objetivo geral, seguido dos objetivos específicos.

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo principal desta pesquisa é analisar a percepção de Analistas da área de perícia e especialidade em contabilidade lotados no MPF sobre suas práticas profissionais.

1.2.2 Objetivos Específicos

Para atingir o objetivo geral desta dissertação, busca-se, pela percepção dos Analistas da área pericial e especialidade em contabilidade lotados no MPF, atender aos seguintes objetivos específicos propostos:

- a) identificar a formação profissional e o âmbito de sua atuação;
- b) analisar as dificuldades encontradas para a confecção do produto de seu trabalho;
- c) identificar quais as competências mais importantes para seu desempenho profissional;
- d) analisar o porquê dessas competências serem ou não importantes para seu desempenho profissional;
- e) identificar as propostas de capacitação promovidas pelo MPF para seus analistas; e
- f) descrever quais são os pontos de melhoria para o exercício de suas práticas profissionais.

Ao se propor obter as percepções desses analistas, pretende-se fornecer as respostas ao MPF, de forma a possibilitar a propositura de ações e procedimentos por parte dos setores organizacionais do Ministério, a fim de aprimorar os serviços prestados pela instituição.

1.3 JUSTIFICATIVA

A relevância desse estudo se traduz por três pilares principais. O primeiro é o fato do Brasil ser o país com o maior número de processos *per capita*, o que demonstra a complexidade e o tamanho do desafio que é montar e manter um sistema judiciário eficiente, justo e rápido para atender à demanda (O LONGO..., 2014). Nesse cenário, cada vez mais se faz presente – e necessários – os esforços do perito contábil como auxiliar da justiça.

Dado que esse profissional muitas vezes lida com a insuficiência de dados e documentos; com a própria limitação humana; e com legislações, tanto específicas, quanto gerais, há uma certa dificuldade para propositura de ação penal e a produção de provas. Assim, busca-se saber, na percepção do perito, o que deve ser aprimorado em seu trabalho pericial para que os objetivos do

MPF como órgão agente e/ou interveniente sejam alcançados, de forma a auxiliar o andamento dos processos e procedimentos cabíveis aos peritos contábeis desse ministério.

Essa necessidade de auxiliar os magistrados se deve ao fato do Brasil ser, na percepção da população, o 76º país menos corrupto (TRANSPARENCY, 2015). Aliado a isso, desde os escândalos envolvendo a Petróleo Brasileiro S.A. (PETROBRÁS), a partir de 2014 o país vem caindo posições nesse *ranking* (MARTINS, 2016). A Lava Jato, maior investigação de corrupção e lavagem de dinheiro que o Brasil já teve (BRASIL, 2017a), expondo especialmente a expressão econômica do dinheiro desviado, acaba, por consequência, corroborando para que a percepção da população quanto à corrupção seja agravada, convergindo ao exposto por Veras (2006).

O segundo pilar de relevância dessa pesquisa baseia-se em dois aspectos. O primeiro reside na qualidade do parecer técnico elaborado pelos analistas do MPF ser de papel relevante para o propósito do Ministério. Na esfera trabalhista, Ferreira et al. (2012) e Neves Júnior et al. (2013) apontam que, para os juízes da Justiça do Trabalho, os laudos e pareceres são instrumentos chave na prolação da sentença, mas que considerável quantidade dessas peças são de baixa qualidade; na esfera cível, Anjos et al. (2010) encontram resultados semelhantes quando analisados os laudos nas Varas Cíveis Estaduais de Maceió. Por outro lado, não há estudos que verifiquem a qualidade do laudo no âmbito federal.

O segundo aspecto é a posição do analista do MPF ante o próprio Ministério: embora não seja sua função propor mudanças institucionais, suas percepções sobre ajustes que favoreceriam seu desempenho profissional não são inválidas, haja vista que, pela sua experiência prática, consegue ver carências, tanto em seu trabalho, quanto na estrutura do Ministério, que, supridas, auxiliariam seu desempenho profissional e melhoraria os índices estratégicos do MPF.

O último pilar consiste na falta de estudos que vinculem a participação desses Analistas e o combate à diferentes delitos de atuação desta instituição. Tal constatação ocorreu ao realizar, no Portal de Periódicos Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior-CAPES/Ministério da Educação -MEC, pesquisas avançadas que relacionam diferentes termos referentes à perícia contábil e ao Ministério Público da União e Federal, conforme método da Figura 1.

Figura 1 – Método de pesquisa utilizado no Portal de Periódicos CAPES/MEC

O formulário de busca avançada do Portal de Periódicos CAPES/MEC apresenta a seguinte estrutura:

- Primeira linha: Menu suspenso "Qualquer", menu suspenso "é (exato)", campo de texto, menu suspenso "AND".
- Segunda linha: Menu suspenso "Qualquer", menu suspenso "é (exato)", campo de texto.

Fonte: CAPES (2017).

Conforme Figura 1, relacionou-se o operador “é (exato)” seguido do termo pesquisado “a” e do operador “AND”, com o operador “é (exato)” sucedido do termo pesquisado “b”. Optou-se pelo operador “é (exato)” pois a utilização do operador “contém” traz centenas de resultados, em sua maioria materiais que contém, por exemplo, apenas o termo “Ministério”.

A quantidade de resultados obtidos, bem como os termos pesquisados “a” e “b”, estão expostos no Quadro 2.

Quadro 2 – Termos pesquisados e resultados encontrados

Termo “a”	Termo “b”	Número de resultados encontrados
Perito Contábil	Ministério Público Federal	Zero
Perito Contábil	Ministério Público da União	Zero
Perícia Contábil	Ministério Público Federal	Um
Perícia Contábil	Ministério Público da União	Zero
Analista	Ministério Público Federal	Cinco
Analista	Ministério Público da União	Zero

Fonte: elaborado pelo autor (2017).

O único resultado encontrado na relação “perícia contábil” e “Ministério Público Federal” trata de uma pesquisa que versa sobre a Contabilidade Forense, em que foi aplicado um questionário a 84 participantes do módulo III do Curso de Combate à Lavagem de Dinheiro do Departamento de Recuperação de Ativos e Cooperação Jurídica Internacional do Ministério da Justiça do Brasil (RIBEIRO et al., 2016), não sendo relacionado ao MPF. Os demais resultados, obtidos da relação “Analista” e “Ministério Público Federal” apenas mencionam os termos pesquisados, não sendo aplicados à contabilidade.

Nesse sentido, Souza e Prates (2017) verificam que não há pesquisas científicas nos principais congressos de contabilidade brasileiros e periódicos de *Qualis* B4 ou superior vinculando tais analistas e o MPF. Expõem ainda que a perícia contábil em órgãos públicos só foi objeto de pesquisas científicas tendo como escopo a Polícia Federal (NEVES JÚNIOR; MOREIRA, 2011; SANTOS FILHO, 2016); e que há apenas dois estudos sobre perícia contábil no âmbito federal (CESTARE; PELEIAS; ORNELAS, 2007; GONÇALVES et al., 2014).

1.4 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

A delimitação diz respeito à “moldura que se pretende colocar no estudo, uma vez que a realidade é extremamente complexa, por um lado, e histórica, por outro, não se podendo analisá-la em seu todo” (VERGARA, 2009, p. 23). Isto posto, essa dissertação apresentou algumas delimitações, expostas a seguir.

Para cumprir os objetivos da pesquisa, não foi escolhido um lapso temporal, tampouco um delito em específico, abrangendo a atuação dos analistas periciais contábeis do MPF de modo geral. Como limitação da pesquisa, não há como identificar se o analista respondeu focando em um determinado momento da carreira ou não, salvo quando devidamente expresso pelo analista durante a entrevista.

Contudo, a pesquisa de campo, realizada nos meses de junho/2017 e julho/2017, representa um corte transversal no que se refere a coleta de dados (fases de entrevista e questionário). Os 48 analistas do MPF que compõem a população desta pesquisa são apenas os da área de perícia e especialidade em contabilidade lotados nas dependências desse Ministério em março de 2017, data em que as entrevistas foram agendadas. Assim, os peritos de outros Ministérios Públicos vinculados ao Ministério Público da União (e.g. Ministério Público do Trabalho) e de outras áreas (e.g. engenharia civil) não foram considerados para esta dissertação.

Conforme contato prévio com um Procurador da República e com o analista com quem se realizou o pré-teste do questionário e das entrevistas, verificou-se que os analistas não têm conhecimento do andamento processual após a juntada de seu parecer aos autos. Isso significa que informações sobre a qualidade do produto entregue por eles, bem como a aceitação da peça por parte do Procurador da República ou do magistrado da Justiça Federal não são, via de regra, de conhecimento dos Analistas. Esse fator, por sinal, foi questionado à amostra na presente dissertação.

Não pertence ao escopo desta pesquisa verificar a viabilidade das proposições expostas pelos analistas, visto que não competem a eles a proposição de mudanças no fluxo de trabalho do MPF. Contudo, obteve-se contato prévio com o Secretário de Apoio Pericial Adjunto, que demonstrou interesse pelos resultados dessa pesquisa. Ainda quanto às proposições, elas possuem como delimitação temporal as percepções dos analistas sob a situação do órgão e de suas práticas profissionais em 2017. Ou seja, questões passadas já resolvidas, ou futuras que podem vir a acontecer ou não, não são tratadas neste estudo.

Esta investigação propõe-se a apresentar os elementos que embasam a pesquisa a ser realizada, estruturando-o em cinco capítulos. O primeiro capítulo, como elemento introdutório, traz o problema de pesquisa, os objetivos, a justificativa, a delimitação e a estrutura do estudo. O segundo capítulo traz a revisão bibliográfica sobre o tema, em que são discorridos assuntos como direito constitucional; atuação do MPF; perícia contábil; contabilidade forense; competências; e estudos relacionados. Posteriormente, no terceiro capítulo, são expostos os procedimentos metodológicos de cada etapa desta pesquisa. No quarto capítulo são apresentados os dados e suas respectivas análises. Por fim, no quinto e último capítulo, são apresentadas as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo apresenta a fundamentação teórica desta pesquisa, partindo da forma mais abrangente para a mais específica. Para tal, dividiu-se o aporte teórico desta dissertação em seis seções: a estrutura do Estado brasileiro, explanando o funcionamento dos três poderes, Executivo, Legislativo e Judiciário, e do Ministério Público; as áreas de atuação do MPF, ilustrando a atuação no âmbito judicial e extrajudicial; a perícia contábil, trazendo temas como o perito contábil e o laudo pericial contábil; a contabilidade forense; os conceitos de competências; e os estudos relacionados.

2.1 DIREITO CONSTITUCIONAL

Nesta seção são expostas as definições de cada um dos três poderes brasileiros, bem como suas funções e deveres. Por último, é apresentado o Ministério Público, instituição independente e não vinculada a nenhum dos três poderes.

2.1.1 Três Poderes

O Brasil está organizado segundo a divisão tripartida dos Poderes: Legislativo, Judiciário e Executivo, sendo independentes e harmônicos entre si (BRASIL, 1988). A ideia da separação dos poderes é evitar a concentração do poder em um único órgão. Isto traz uma grande diferença quando comparada a Carta Magna de 1824, que possuía expresso um quarto poder, conhecido como Moderador.

Este poder se tratava da vontade expressa do imperador que se sobrepunha sobre os três outros poderes, quais sejam o judiciário, executivo e legislativo, havendo, por conseguinte, desequilíbrio dos poderes. Portanto, há que se observar que a atual divisão dos poderes dá equilíbrio ao Estado. Em tese, pode-se dizer que os três poderes são independentes e harmônicos, trabalhando em conjunto, mas sem violar as funções primárias um dos outros.

Exercido pelo Congresso Nacional, o Poder Legislativo tem como funções legislar e fiscalizar o poder executivo, devendo dispor sobre as matérias de competência da União e, por intermédio do processo legislativo, elaborar emendas à constituição; leis complementares, ordinárias e delegadas; medidas provisórias; decretos legislativos e resoluções (BRASIL, 1988). O Poder Legislativo no Brasil, no âmbito Federal, é bicameral, isto significa que o Legislativo é composto por duas casas, a Câmara dos Deputados, constituída por representantes

do povo; e o Senado Federal, constituído o por representantes dos Estados-Membros e do Distrito Federal.

Via de regra, o Poder Judiciário é um Poder neutro, não sujeito ao abuso de poder, diferente do Legislativo e do Executivo (MONTESQUIEU, 2008), tendo como função a pacificação social, solucionando as lides que lhe são propostas (DANTAS, 2015). Conforme a Constituição Federal (1988), o Poder Judiciário é composto por diferentes órgãos, entre eles: o Supremo Tribunal Federal, o Superior Tribunal de Justiça, os Tribunais Regionais Federais e os Juízes Federais. O Quadro 3 lista algumas das atribuições de cada um destes órgãos, em ordem cronológica de recursos. Embora o Poder Judiciário tenha um nível de independência, existe um órgão que realiza uma espécie de controle do judiciário nos termos do artigo 103-B da Constituição Federal (BRASIL, 1988), qual seja o CNJ – Conselho Nacional de Justiça, evitando assim que os juízes, desembargadores e ministros exerçam suas funções arbitrariamente.

Quadro 3 – Órgãos do Poder Judiciário e suas atribuições

Órgão	Função
Juiz Federal	Processar e julgar: as causas em que a União, entidade autárquica ou empresa pública federal forem interessadas na condição de autoras, rés, assistentes ou oponentes; os crimes políticos e as infrações penais praticadas em detrimento de bens, serviços ou interesse da União ou de suas entidades autárquicas ou empresas públicas
Tribunal Regional Federal	Processar e julgar: os juízes federais da área de sua jurisdição, nos crimes comuns e de responsabilidade, e os membros do Ministério Público da União; as revisões criminais e as ações rescisórias de julgados seus ou dos juízes federais da região; em grau de recurso, as causas decididas pelos juízes federais e pelos juízes estaduais no exercício da competência federal da área de sua jurisdição.
STJ	Processar e julgar, em recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida: contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência; julgar válido ato de governo local contestado em face de lei federal.
STF	Processar e julgar: ação direta de inconstitucionalidade de lei, entre elas a requerida pelo Procurador Geral da República; o Presidente da República, o Vice-Presidente, os membros do Congresso Nacional, seus próprios Ministros e o Procurador-Geral da República, quanto a infrações penais comuns.

Fonte: elaborado a partir de Constituição Federal (1988).

Salienta-se que há outros órgãos, tal qual o Tribunal de Justiça (esfera estadual), mas que fogem do escopo desta pesquisa, haja vista que o MPF atua apenas sob a jurisdição da Justiça Federal.

O líder do Poder Executivo é o Presidente da República (BRASIL, 1988), pois a Constituição de 1988 adota o sistema de governo presidencialista, isto significa dizer que as funções de chefe de Estado e chefe de governo estão concentradas na mesma pessoa. A ele, entre outras atribuições, compete:

[...] IV - Sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução;

V – Vetar projetos de lei, total ou parcialmente;
 XIV – Nomear, após aprovação pelo Senado Federal, os Ministros do Supremo Tribunal Federal e dos Tribunais Superiores, os Governadores de Territórios, o Procurador-Geral da República [...] (BRASIL, 1988, art. 84).

Existem também as funções atípicas do Poder Executivo, como por exemplo o poder de legislar, o que pode ser realizado via medida provisória, previsto no artigo 62 da constituição e o poder de julgar no contencioso administrativo (BRASIL, 1988). Algumas instituições também compõem o Poder Executivo, tal qual a Polícia Federal, que, entre outras funções, deve apurar infrações penais contra a ordem política e social ou em detrimento de bens, serviços e interesses da União (BRASIL, 1988), sendo que nessa instituição trabalham os peritos criminais federais da área 1 – crimes financeiros, profissionais, esses, objeto de estudo de Silva (2014).

2.1.2 Ministério Público Federal

Ainda que não pacificado no mundo jurídico, entende-se que algumas instituições são independentes e autônomas, não sendo subordinadas a nenhum dos três poderes. A exemplo, temos o Tribunal de Contas da União, a Controladoria-Geral da União e o Ministério Público da União. A discussão sobre suas subordinações a um dos três poderes, bem como sua integração não pertencem ao escopo dessa pesquisa.

Historicamente, o Ministério Público da União foi criado em 1951 pela Lei nº 1.341. Em 1985 a Lei de Ação Civil Pública ampliou a atuação do MP, incumbindo-o da função de defesa dos interesses difusos e coletivos, não estando mais restrito apenas à seara criminal. Contudo, apenas pela Constituição de 1988 é que foi afastada a função de defesa dos interesses da União, sendo esse modelo o que vigora atualmente.

O Ministério Público da União é uma instituição essencial à função jurisdicional do Estado, sendo a ele incumbido a defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis, sendo-lhe assegurada independência funcional (BRASIL, 1988). Tem, como funções institucionais:

[...] I - Promover, privativamente, a ação penal pública, na forma da lei;
 [...] III - Promover o inquérito civil e a ação civil pública, para a proteção do patrimônio público e social, do meio ambiente e de outros interesses difusos e coletivos;
 IV - Promover a ação de inconstitucionalidade ou representação para fins de intervenção da União e dos Estados, nos casos previstos nesta Constituição;
 [...] VI - expedir notificações nos procedimentos administrativos de sua competência, requisitando informações e documentos para instruí-los, na forma da lei complementar respectiva;

- VII - Exercer o controle externo da atividade policial, na forma da lei complementar mencionada no artigo anterior;
- VIII - Requisitar diligências investigatórias e a instauração de inquérito policial, indicados os fundamentos jurídicos de suas manifestações processuais [...] (BRASIL, 1988, art. 129).

O Ministério Público é composto pelo MPU e pelo MPE. A Figura 2 traz a distribuição de instituições que compõem aquele Ministério, com ênfase ao MPF, instituição objeto deste estudo.



Fonte: adaptado de Brasil (2010).

Quando o Ministério Público atua como parte da relação processual, ou seja, como órgão agente, exerce suas funções por meio de ação civil pública, ação civil pública por improbidade administrativa, ação penal pública, ação direta de inconstitucionalidade, termo de ajustamento de conduta, audiência pública e recomendação. Já atuando como órgão interveniente, o Ministério Público integra a relação processual como fiscal da lei (do latim, *custos legis*), não sendo propriamente parte do processo, mas sendo resguardada a sua intervenção a fim de assegurar o cumprimento da lei (CURTINOVI, 2015).

A fim de tornar o MPF um órgão estruturado e organizado, em 2012 começou a ser implementado um processo de modernização no órgão, de forma a agilizar a tomada de decisão e a adequar a gestão de pessoas, de materiais e de recursos às necessidades das atividades institucionais, unindo as áreas administrativa e finalística. Esse processo foi dividido em três fases, conforme Quadro 4.

Quadro 4 - Fases de modernização do MPF

(continua)

1ª FASE	2ª FASE	3ª FASE
Planejamento estratégico institucional	Desdobramento do planejamento estratégico institucional	Modernização dos gabinetes
<ul style="list-style-type: none"> • Diagnóstico da situação do MPF; • Mapeamento do redesenho de processos de trabalho; 	<ul style="list-style-type: none"> • Painéis de contribuição das PRs e PRRs; • Plano de ação da Função Eleitoral e da Corregedoria; 	<ul style="list-style-type: none"> • Fortalecer a atuação pericial; • Início da gestão da qualidade dos processos das Câmaras de Coordenação e Revisão;

(conclusão)

1ª FASE	2ª FASE	3ª FASE
Planejamento estratégico institucional	Desdobramento do planejamento estratégico institucional	Modernização dos gabinetes
<ul style="list-style-type: none"> • Construção do Planejamento Estratégico Institucional rumo a 2020; • Criação do Sistema Integrado de Gestão Estratégica e Governança; • Criação do Escritório de Projetos do MPF; e • Regulamentação da gestão por projetos no MPF. 	<ul style="list-style-type: none"> • Planejamento temático das Câmaras de Coordenação e Revisão e da Procuradoria Federal dos Direitos do Cidadão; • Plano Estratégico de Tecnologia da Informação e Plano Diretor de Tecnologia da Informação; • Capacitação de Agentes de Execução da Estratégica de todas as Unidades Gestoras; • Painéis de contribuição das Secretarias Nacionais e Assessorias do PGR; • Implantação do software Channel - sistema de gestão estratégica e de projetos; e • Criação das bases de um novo modelo de gestão. 	<ul style="list-style-type: none"> • Disseminar métodos de trabalho mapeados, aprimorados, roteirizados ou manualizados; • Modernizar métodos de trabalho e a gestão de conhecimento nos gabinetes de membros; <ul style="list-style-type: none"> • Aprimorar modelos de organização do trabalho; • Modernização do Gabinete do Procurador-Geral da República; • Proposta de Vetores de Valor de Desempenho; <ul style="list-style-type: none"> • Aperfeiçoar a gestão do conhecimento; e • Melhorar serviços aos gabinetes.

Fonte: adaptado de Brasil (2017e).

Esse processo de modernização busca estar alinhado com o planejamento estratégico institucional do órgão, o que inclui a visão, missão e valores, expostos em seu mapa estratégico (Figura 3), cujas diretrizes buscam nortear as ações de cada integrante do Ministério Público Federal, sob a perspectiva da sociedade; processos internos; e aprendizado e conhecimento.

Figura 3 – Mapa Estratégico do Ministério Público Federal



Fonte: Brasil (2017d, p. 8).

Para cada objetivo estratégico de cada uma das perspectivas, há itens que buscam ser aprimorados pelo órgão. Para tal, apresenta-se o Quadro 5 com a síntese desses itens.

Quadro 5 - Objetivos estratégicos do MPF

Aprendizado e conhecimento	
1. Trabalhar alinhado à estratégia com foco em resultados:	
Compartilhamento do conhecimento;	Foco em pessoas; e Meritocracia
2. Desenvolver conhecimentos, habilidades e atitudes dos membros e dos servidores:	
Habilidades em temas periciais	Desenvolvimento e a manutenção de competências
3. Assegurar a atratividade das carreiras do MPF:	
Desenvolver clima organizacional e política remuneratória, de forma a continuar atraindo bons profissionais e mantê-los vinculados ao MPF	
4. Prover soluções de tecnologia da informação e comunicação alinhadas com a estratégia:	
Assegurar o aprimoramento dos serviços de TI e de comunicação, valorizando a inovação e a qualidade	
Processos internos	
5. Assegurar corpo pericial flexível às demandas:	
Estruturar regionalmente um corpo pericial flexível segundo as especificidades locais para atender à variação de demandas	
Sociedade	
6. Combate à criminalidade e à corrupção:	
Assegurar, na defesa da sociedade, a apuração e a persecução célere e eficaz dos ilícitos penais e dos atos de improbidade administrativa, reduzindo a impunidade e a incidência de condutas criminosas e ímprobos.	
7. Atuação preventiva:	
Voltar a atuação do MPF à prevenção de danos sociais e ao incremento do sistema de proteção da cidadania, num contexto de proatividade.	

Fonte: elaborado a partir de Brasil (2017d).

O mapa estratégico foi utilizado na fase de coleta de dados, sendo expostos à amostra a visão, missão e valores do MPF, bem como servindo de base para questionamentos acerca de proposições de melhoria no órgão. O objetivo estratégico referente ao aprendizado e conhecimento: desenvolver conhecimentos, habilidades e atitudes dos membros e dos servidores foi direcionador para o entendimento neste estudo do conceito de competência, definida pela tríade CHA.

2.2 ATUAÇÃO DO MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

Os Analistas do MPF respondem diretamente aos Procuradores da República. Esses profissionais atuam em primeira instância perante o Juiz Federal; quando promovidos a Procuradores Regionais da República, atuam em segunda instância, ante o Tribunal Regional Federal; e, quando nos mais altos cargos dessa carreira, os Subprocuradores-Gerais da República e o Procurador-Geral da República (nomeado pelo Presidente), atuam perante o STJ e o STF (BRASIL, 2017e), sendo que a atuação do Analista pode ser requerida em qualquer instância.

O MPF intervém em causas nas quais a Constituição considera haver interesse federal, podendo atuar judicialmente como fiscal da lei, cível e criminal; e extrajudicialmente, quando em recomendações e promovendo acordos por meio dos termos de ajuste de conduta (BRASIL, 2017b).

No âmbito judicial, a atuação desse Ministério percorre a jurisdição da Justiça Federal, conforme Figura 3.

Figura 4 – Localização da atuação do MPF ante os órgãos do Poder Judiciário



Fonte: adaptado de Brasil (2010).

Ressalta-se que, mesmo esse Ministério não sendo autor da ação judicial, deve sempre ser ouvido pelo Magistrado da respectiva instância decisória em que o processo se encontra (BRASIL, 2017e). Isso posto, se reconhece que nas matérias em que não há interesse federal não há a participação do MPF.

2.2.1 Atuação Judicial

No âmbito judicial, o MPF atua sob três enfoques. O primeiro, como fiscal da lei (*custos legis*), especialmente como interveniente nos processos cíveis, em mandados de segurança, ações ordinárias e precatórios (BRASIL, 2010). Isso ocorre quando:

O MPF não faz parte da relação processual, nem como autor, nem como réu. Sua posição é apenas a de verificar, com base na legislação, se o pedido feito ao juiz merece ou não ser atendido. Em linguagem jurídica, diz-se que o procurador deu parecer sobre o caso, que é nada mais, nada menos do que emitir uma opinião fundamentada [baseada, por exemplo, em um parecer técnico contábil], de forma a fazer cumprir o que a lei determina. (BRASIL, 2010, p. 67).

O segundo escopo de atuação do MPF, na área cível, corresponde à defesa dos interesses: difusos (interesses de toda a sociedade, não específicos a um indivíduo apenas); coletivos (interesses de um grupo, categoria ou classe); e individuais homogêneos (têm um fato gerador comum, e atinge as pessoas individualmente e da mesma forma), agindo por meio da ação civil pública ou coletiva ou da ação de improbidade administrativa (BRASIL, 2017b). O terceiro segmento de atuação do MPF é a área criminal, cabendo a ele promover a ação penal pública.

Em outubro de 2017, há 353.721 processos judiciais e inquéritos policiais sob ação do MPF, conforme a Figura 5.

Figura 5 – Distribuição das áreas de atuação do MPF no âmbito judicial

ADMINISTRATIVO DO MP (ÁREA-MEIO)	478
DIREITO ADMINISTRATIVO E OUTRAS MATÉRIAS DE DIREITO PÚBLICO	23.156
DIREITO CIVIL	2.499
DIREITO DA CRIANÇA E DO ADOLESCENTE	14.938
DIREITO DO CONSUMIDOR	492
DIREITO DO TRABALHO	51
DIREITO ELEITORAL	1.556
DIREITO ELEITORAL E PROCESSO ELEITORAL DO STF	93
DIREITO INTERNACIONAL	51
DIREITO MARÍTIMO	-
DIREITO PENAL	308.658
DIREITO PENAL MILITAR	74
DIREITO PREVIDENCIÁRIO	540
DIREITO PROCESSUAL CIVIL E DO TRABALHO	204
DIREITO PROCESSUAL PENAL	636
DIREITO PROCESSUAL PENAL MILITAR	-
DIREITO TRIBUTÁRIO	245
A CLASSIFICAR	31
PROCURADORIA GERAL DA REPÚBLICA	17
REGISTROS PÚBLICOS	12

Fonte: Brasil (2017c).

Denota-se a grande amplitude de atuação do MPF, com destaque para a área de direito penal. A análise de todas as áreas expostas não pertence ao escopo deste estudo, tendo a Figura 5 caráter meramente ilustrativo. Destaca-se a grande quantidade de demanda sob matéria do direito penal.

2.2.2 Atuação extrajudicial

A atuação é considerada extrajudicial quando os membros do MPF agem independentemente da vinculação a um juízo (BRASIL, 2010). Fora da esfera judicial e antes da proposição de ação à Justiça, o MPF pode realizar medidas administrativas, tal qual inquéritos civis públicos, recomendações, termos de ajustamento de conduta e audiências públicas (BRASIL, 2017b). Caso sejam comprovadas [com o auxílio ou não do parecer técnico contábil] irregularidades, o MPF pode ingressar com ação judicial (BRASIL, 2017b). Em outubro de 2017, há 165.592 procedimentos extrajudiciais sob apreciação do MPF, conforme Figura 6.

Figura 6 – Distribuição das áreas de atuação do MPF no âmbito extrajudicial

ADMINISTRATIVO DO MP (ÁREA-MEIO)	265
DIREITO ADMINISTRATIVO E OUTRAS MATÉRIAS DE DIREITO PÚBLICO	102.130
DIREITO CIVIL	7.614
DIREITO DA CRIANÇA E DO ADOLESCENTE	3.921
DIREITO DO CONSUMIDOR	3.466
DIREITO DO TRABALHO	816
DIREITO ELEITORAL	2.131
DIREITO ELEITORAL E PROCESSO ELEITORAL DO STF	479
DIREITO INTERNACIONAL	338
DIREITO MARÍTIMO	18
DIREITO PENAL	42.686
DIREITO PENAL MILITAR	123
DIREITO PREVIDENCIÁRIO	1.357
DIREITO PROCESSUAL CIVIL E DO TRABALHO	321
DIREITO PROCESSUAL PENAL	503
DIREITO PROCESSUAL PENAL MILITAR	1
DIREITO TRIBUTÁRIO	1.012
A CLASSIFICAR	5.576
PROCURADORIA GERAL DA REPÚBLICA	49
REGISTROS PÚBLICOS	30

Fonte: Brasil (2017c).

Ressalta-se que essa classificação é meramente ilustrativa, pois ao se explorar todas as áreas listadas, verifica-se as dezenas de áreas de atuação do MPF, cuja explanação não pertence ao escopo dessa pesquisa, cabendo destacar a grande atuação na área administrativa.

2.3 PERÍCIA CONTÁBIL

Advinda do latim *peritia*, costuma-se empregar o termo perícia como sinônimo de conhecimento (HOOG, 2017), saber e talento (SÁ, 2011). É, na prática, um “instrumento especial de constatação, prova ou demonstração, científica ou técnica, da veracidade de situações, coisas ou fatos” (ALBERTO, 2012, p. 3), pelo conjunto de procedimentos técnicos e científicos: exame, vistoria, indagação, investigação, arbitramento, mensuração, avaliação e certificação (CFC, 2015b).

Para Fagundes et al. (2008), a perícia tem como objetivo principal esclarecer a verdade e, para isso, tem que ser confiável, imparcial e merecedora de fé, sem subjetividade. Assim, complementam os autores, deve-se buscar sempre a realidade e a verdade sobre os fatos que estão sendo tratados, levantando elementos de prova e subsidiando informações concretas. Essa verdade é então transferida para o ordenamento da instância decisória (ALBERTO, 2012), a fim de orientar uma autoridade formal no julgamento de um fato, ou desfazer conflito em interesses de pessoas (MAGALHÃES et al., 2009). Diante disto, diversos ramos da ciência podem ser periciáveis, como a engenharia, a medicina, a grafotécnica, a química e a contábil.

Neste sentido, Ornelas (2012, p.15) aduz que a perícia contábil é um “dos gêneros de prova pericial, ou seja, é uma das provas técnicas à disposição das pessoas naturais ou jurídicas, e serve como meio de prova de determinados fatos”. Dessa forma, sendo o patrimônio o objeto da Contabilidade, a perícia será de natureza contábil sempre que recair sobre elementos referentes ao patrimônio das entidades, sejam elas físicas ou jurídicas, estatais ou privadas (ALBERTO, 2012), sendo um instrumento de apoio à instância decisória quando se constata a necessidade de conhecimento contábil específico para desencadear matéria que está sendo objeto de conflito (GONÇALVES et al., 2014). A perícia contábil, como prova, possui como usuário final o juiz, uma vez que cabe a este analisá-la e fundamentar sua decisão, no âmbito judicial (DIDIER JÚNIOR; BRAGA; OLIVEIRA, 2014); ou as partes, quando no âmbito extrajudicial.

Os conceitos sobre perícia contábil mesclam elementos jurídicos e contábeis, visto que, segundo Ornelas (2012, p. 2):

Do Direito estaremos alimentando-nos de todo o embasamento teórico da denominada Teoria da Prova e do Direito Processual Civil, naquilo que se refere à prova técnica e à função do perito e do assistente técnico, à medida que [...] o desenvolvimento de uma perícia contábil, em seus aspectos formais, é matéria de Direito Processual Civil. A Contabilidade dá-nos o segundo contexto teórico que vai nortear o desenvolvimento do conteúdo da prova técnica; conseqüentemente, os princípios fundamentais da

Contabilidade, os sistemas contábeis aplicados a cada caso e as Normas Técnicas de Perícia Contábil e Funcionais de Perito, aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, estarão sempre presentes na realização da perícia contábil.

A perícia contábil pode ser exercida sob diferentes âmbitos, não havendo consenso na literatura sobre as esferas de sua atuação. O Quadro 6 traz uma síntese dessas classificações.

Quadro 6 - Classificação de Perícias Contábeis

Autor	Classificação
Magalhães et al. (2009)	Judicial, Extrajudicial, Administrativa e Operacional
Sá (2011)	Judicial, Administrativa e Especial
Alberto (2012)	Judicial, Extrajudicial, Semijudicial e Arbitral
CFC (2015b)	Judicial e Extrajudicial

Fonte: elaborado a partir de Magalhães et al. (2009), Sá (2011), Alberto (2012) e CFC (2015b).

Para fins desta dissertação, explanar-se-á as perícias contábeis nos âmbitos judicial e extrajudicial, pois são as esferas de atuação do Ministério Público Federal (BRASIL, 2010), o que converge com a classificação do CFC (2015b) que a distingue sob estes dois grandes grupos.

A perícia contábil judicial é aquela realizada dentro dos procedimentos processuais do Poder Judiciário (MURRO; BEUREN, 2016), por determinação, requerimento ou necessidade das partes envolvidas e do magistrado (OLIVEIRA, 2012). Para Sá (2011), visa servir de prova, auxiliando os magistrados sobre assuntos em litígio que merecem seu julgamento, objetivando fatos relativos ao patrimônio azidental ou de pessoas, devendo, conforme Oliveira (2012), seguir regras legais específicas de um processo judicial. Assim, a perícia contábil pode ser vista como uma interseção entre Contabilidade e Direito, conforme exposto anteriormente por Ornelas (2012).

Neste escopo, diversos indivíduos atuam no processo judicial: as partes, autor(es) e réu(s); seus respectivos procuradores; e os magistrados: juiz, a turma de desembargadores, os Ministros do STJ e do STF. Partindo da necessidade de aclarar questões controversas acerca da verdade contábil, os magistrados solicitam suporte técnico de um profissional para subsidiar sua decisão, situação que se vislumbram as figuras do perito nomeado e do assistente técnico (MURRO; BEUREN, 2016).

Assim, a prova pericial, que consiste em exame, vistoria ou avaliação, resultará no laudo pericial, que será apreciado pelo magistrado e que indicará na sentença as razões que o levaram a considerar ou desconsiderar as conclusões do laudo (BRASIL, 2015c). A perícia pode ser oficial, quando determinada pelo juiz, sem requerimento das partes; requerida, determinada pelo juiz, com requerimento das partes; necessária, quando a lei ou a natureza do fato impõe

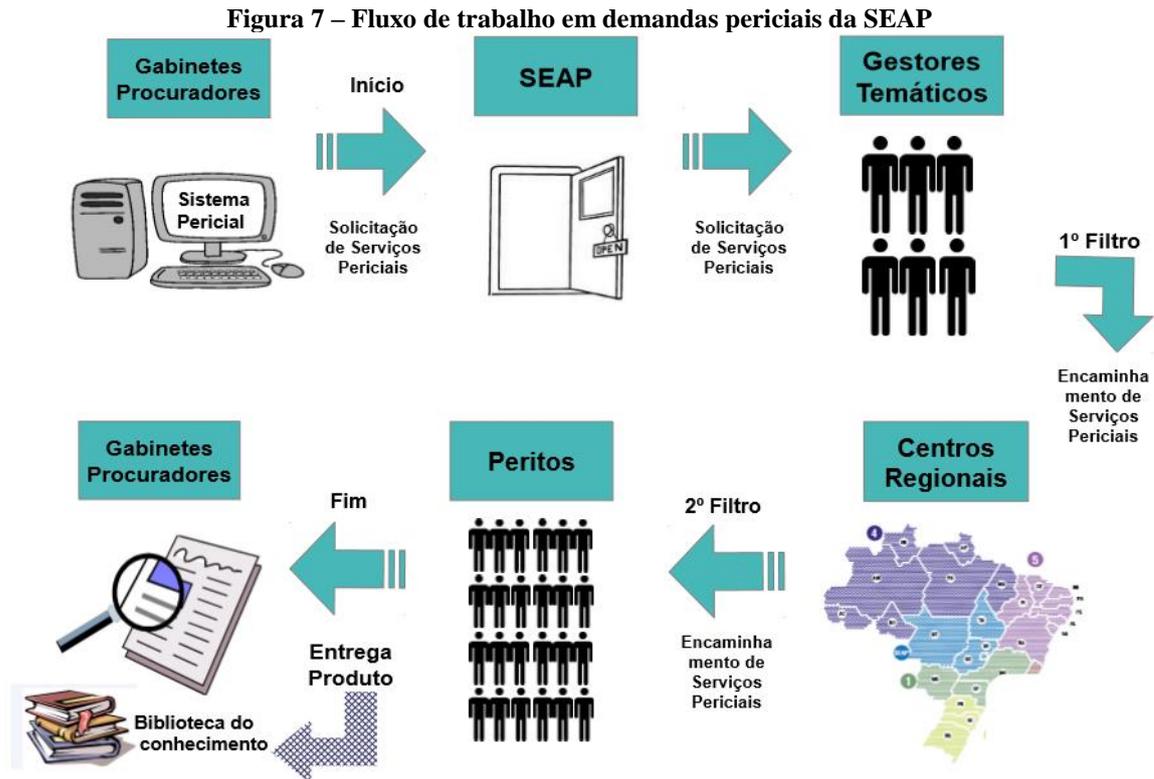
sua realização; e facultativa, na ocasião do juiz determinar, se houver conveniência (FAGUNDES et al., 2008).

Todavia, a perícia contábil no Ministério Público Federal ocorre também no âmbito Extrajudicial. Essa modalidade se caracteriza por ser realizada fora da esfera judicial e antes de propor ações à justiça (BRASIL, 2017e) por necessidade e escolha das partes (ALBERTO, 2012; OLIVEIRA, 2012), a fim de encontrar irregularidades em dada situação (LEITÃO JÚNIOR et al., 2012), podendo inclusive ter a contribuição de advogados [e Procuradores da República] (ZANNA, 2016). Assim, realizada “dentro” do Estado, mas fora do poder judiciário, tem como finalidade ser meio de prova, podendo ter caráter demonstrativo, quando busca evidenciar a veracidade ou não de um fato; discriminativo, na ocasião de colocar nos justos termos os interesses de ambos os envolvidos; e comprobatório, na medida em que se visa comprovar manifestações patológicas da matéria, como fraudes e simulações (ALBERTO, 2012).

A perícia contábil extrajudicial, segundo o CFC (2015b), se subdivide em arbitral, quando exercida sob o controle da lei de arbitragem; estatal, no momento em que sua execução está sob o controle de órgãos de Estado [onde especialmente se encaixa a Perícia no MPF]; e voluntária, na ocasião da contratação, de forma espontânea, por uma ou ambas as partes. Caso o conflito entre as partes não seja solucionado, o mesmo laudo elaborado extrajudicialmente pode ser usado como sustentação para o ingresso de ação na justiça, partindo para a perícia judicial (LEITÃO JÚNIOR et al., 2012)

Independente se extrajudicial ou judicial, a perícia contábil pode ser discriminada pela natureza da matéria periciável. Dentre essas matérias, cita-se as áreas administrativa, auxiliando nos litígios de origem nos órgãos estatais; criminal, tal qual os crimes contra a administração pública e contra a ordem econômica; e cível, especialmente no tocante à improbidade administrativa. A título explicativo, a perícia contábil realizada na área criminal, por exemplo, tem como objetivo obter prova material na busca de valores e da autoria do delito praticado, buscando informações como movimentações bancárias, financiamentos, operações financeiras e orçamentárias e superfaturamento em obras de serviços públicos (CUNHA, 2003).

No âmbito da SEAP, para que seja realizada uma perícia, é necessário um rito, cujo fluxo de trabalho é exposto a seguir:



Fonte: Brasil (2015b).

Esse fluxo permite um acompanhamento das movimentações das demandas periciais, bem como alterações no fluxo do trabalho, atuações conjuntas de peritos de unidades distintas, assinatura digital, e a disponibilização da perícia na biblioteca de conhecimento pericial (BRASIL, 2015b).

Estudos indicam que há ruídos no processo de comunicação de perícias contábeis. No Alto Vale do Itajaí, Santos et al. (2013) verificaram, com uma amostra de 19 peritos, cinco magistrados e 15 advogados, que há ruídos em todas as etapas do laudo pericial. Nesse sentido, Nogueira et al. (2008), ao analisar as percepções de juízes, advogados e peritos, constataram, mediante o teste de Kruskal-Wallis, que tais grupos são diferentes entre si, caracterizando ruídos no processo de comunicação pericial, inclusive no que tange ao conceito de perícia e aos procedimentos e ritos, havendo maior alinhamento de suas percepções entre advogados e magistrados, com possível justificativa para sua formação na área jurídica, enquanto os peritos a possuem na área contábil.

2.3.1 Perito Contábil

O termo perito também possui origem no latim, *peritus*, sendo sinônimo de experto, louvado e hábil (MOSSIN, 2013). Para Santana (1999) e Leitão Júnior et al. (2012), este

profissional entende e conhece profundamente fatos de determinada matéria científica e tecnológica, devido ao seu conhecimento e sua experiência, e, por isto, é capaz de analisar, interpretar e evidenciar problemas, fatos e significados com clareza e profundidade. Complementam Gonçalves et al. (2014), que o conhecimento advém da formação e qualificação, enquanto a experiência se adquire pelo envolvimento prático do perito.

Na linguagem jurídica, perícia designa a diligência realizada ou executada por peritos, com o objetivo de que se esclareçam ou evidenciem certos fatos (SILVA, 2012a). Seus serviços são necessários quando a prova do fato depender de conhecimento técnico e científico (BRASIL, 2015c), a fim de que se esclareça, à autoridade e às partes, as informações necessárias à correta compreensão da matéria objeto de discussão (NEVES JÚNIOR et al., 2014; PIRES, 2015). Para Fagundes et al. (2008), os trabalhos efetuados por este profissional têm que ser o mais real e eficaz, pois atendem a vários usuários, como magistrados, litigantes em processos judiciais; e empresários, sócios e administradores, no caso de perícia extrajudicial. Contudo, é possível que o perito apresente motivos de impedimento e suspeição, tal qual estão sujeitos os membros do Ministério Público (BRASIL, 2015c). Essa situação ocorre, a título de exemplo, quando o perito possui amizade com as partes litigantes (CFC, 2015a).

Quando a matéria objeto de discussão cai sobre a área contábil, é o perito contábil quem fornece as informações para as partes interessadas. Para que este profissional desempenhe bem a função pericial, deve ser portador de diversas competências. Spencer e Spencer (1993) as descrevem como características intrínsecas ao profissional que influencia e serve de referência para o desempenho de seu trabalho. Sá (2011), classifica-as sob quatro grupos: legal, profissional, ética e moral.

No escopo legal, a Norma Brasileira de Contabilidade do Perito Contábil - 01 estabelece que o único profissional autorizado a realizar perícia nesta área é o contador, devendo estar em situação regular ante o Conselho Regional de Contabilidade; não sendo atribuível a profissionais de nível técnico e de outras áreas [advogados] (CFC, 2015a).

Nesse sentido, Davis, Farrel e Ogilby (2009) explicam que um contador forense norte-americano regularmente registrado no Conselho estaria apto, legalmente, a exercer a contabilidade forense, ainda que não possuísse competência técnica e científica para tal. À vista disto, no Brasil e para a perícia contábil, o CFC estabeleceu o Exame de Qualificação Técnica (EQT) para Peritos Contábeis, cuja aprovação assegura ao Contador o registro no Cadastro Nacional de Peritos Contábeis (CFC, 2016). Esse exame tem o objetivo de aferir o nível de conhecimento e a competência técnico-profissional necessários ao contador que pretende atuar

na atividade de perícia contábil (CFC, 2016), sendo necessário o cadastro até o fim do ano de 2017.

Das qualidades profissionais inerentes ao referido perito, pode-se listar o conhecimento teórico-prático da ciência contábil, experiência em perícias, perspicácia, sagacidade e conhecimento interdisciplinar de ciências afins à Contabilidade [e.g. direito] (SÁ, 2011; GONÇALVES et al., 2014) e atenção (FERREIRA et al., 2012). Deve possuir eficiência em comunicação escrita, saber identificar questões, apresentar capacidade investigativa, responder a questões e ter perfil de pesquisador (GONÇALVES et al., 2014). Assim, consoante Muller e Antonik (2013), há mitigação da possibilidade da realização de um trabalho superficial.

Quanto ao aspecto ético, o perito deve tê-lo como paradigma orientador de sua função, pois propicia vantagens não só às partes envolvidas no litígio, mas para toda a sociedade (ALBERTO, 2012). Conforme Pires (2015), tal profissional deve ater-se e respeitar os limites da sua função no processo/procedimento em que atua, pois embora sua incumbência seja esclarecer a verdade contábil e explicar a realidade, não é seu dever fazer julgamento. Para o exercício pleno da ética, requer-se idoneidade, imparcialidade, honestidade, zelo e responsabilidade (ALBERTO, 2012). Complementa o autor ao listar aspectos básicos orientadores no desenvolvimento de uma perícia idônea:

- a) submeta tudo ao crivo da razão, com rigor lógico;
- b) não julgue ou opine;
- c) nada presuma, devendo deduzir a verdade daquilo que examina;
- d) não tenha preconceitos em relação ao objeto periciado; e
- e) exerça a autocrítica com rigor e a crítica com benevolência.

No que se refere às qualidades morais, são as relacionadas com as atitudes pessoais que o profissional assume, incluindo a personalidade e o equilíbrio emocional (SÁ, 2011). Partindo destas quatro capacidades, o perito pode apresentar boa qualidade em seus serviços e, para aprimorá-los, consoante Alberto (2012), deve estar sempre se especializando e participando da educação continuada. Complementam Rocha e Santos (2004), que a qualidade dos seus serviços pode ser medida também pela satisfação das partes [e/ou magistrados] ante o resultado obtido pela perícia.

Sá (2011) expressou que o perito não deve poupar explicações que justifiquem seu trabalho, tornando-o digno de confiança e livre de erros. Diante disso, Neves Júnior et al. (2013) verificaram a percepção de juízes da Justiça do Trabalho quanto à qualidade do trabalho do perito e concluíram que há pontos de melhoria, entre eles: necessidade de uma preparação melhor destes expertos; nem todas as perícias seguiam fielmente o disposto na sentença; e a

necessidade de que peritos fundamentem melhor as conclusões em seus trabalhos. Assim, se o perito contábil pretende ser entendido pelos usuários da perícia, deve buscar o uso de termos que, sem perderem o significado contábil, sejam inteligíveis aos usuários, tal qual os magistrados, os advogados (ORNELAS, 2012) e os Procuradores da República.

2.3.2 Perito Nomeado e Assistente Técnico

Na perícia contábil judicial, poderão figurar o perito contábil nomeado e os assistentes técnicos das partes. Do ponto de vista processual, o primeiro é introduzido ao processo por nomeação pelo juízo; enquanto o segundo é indicado pelas partes (ALBERTO, 2012). Extrajudicialmente, por lógico, não há propriamente a figura do perito nomeado com essa denominação, visto que não há juízo para nomeá-los, sendo que todo perito contábil atuante é, de fato, assistente técnico. Os Analistas do MPF atuam somente dessa forma, visto que servem diretamente aos Procuradores e aos interesses do Ministério, não sendo nomeados pelo juízo. O Quadro 7 demonstra algumas diferenças entre o perito contábil nomeado e o assistente técnico.

Quadro 7 - Distinções entre o Perito e o Assistente

Perito Nomeado	Assistente Técnico
1. nomeado pelo juiz	1. indicado pela parte
2. de confiança do juiz	2. de confiança da parte
3. emite Laudo Pericial	3. emite Parecer Técnico
4. substituído por decisão do juiz	4. substituído por decisão da parte que o contratou
5. honorários aprovados pelo juiz	5. honorários acertados com a parte
6. contestado pelas partes	6. pode ser contestado pela outra parte, pelo juízo e pelo perito nomeado

Fonte: Adaptado de Santos, Schmidt e Gomes (2006, p. 49).

Outra diferença é que para o assistente técnico a imparcialidade não se aplica, sendo natural que seu parecer busque auxiliar a parte que o contratou a alcançar seus objetivos (BATISTA DA SILVA; KRONBAUER, 2012), pois, tanto no âmbito judicial, quanto no extrajudicial, é possível encontrar margem para interpretações, o que não exclui o compromisso com a verdade por parte desses profissionais.

Contratado por uma das partes como auxiliar, sua função é a de acompanhar a produção da prova pericial, emitindo um parecer concordando ou impugnando as conclusões do Perito nomeado (GONÇALVES, 2010); assistir às partes quando da elaboração dos quesitos (SANTANA, 1999); e assessorar o contratante [Procurador da República] para esclarecimentos

adicionais, a fim de garantir a segurança e veracidade das informações opinadas pelo perito nomeado pelo juiz (MIGUEL, 2009).

Para o desenvolvimento das perícias e, conseqüentemente, cumprimento dos seus objetivos, esses profissionais podem se valer de todos os meios lícitos necessários (BRASIL, 2015c), podendo instruir o laudo pericial contábil ou o parecer Técnico com memórias de cálculos e pareceres de outros profissionais.

No tocante a capacidade técnica, ambos os profissionais devem dispor de conhecimento pleno sob a matéria. Assim, o assistente técnico e o perito nomeado podem atuar conjuntamente na execução da perícia, planejando as atividades a serem realizadas, a fim de minimizar e evitar possíveis desacordos sobre determinado fato (MIGUEL, 2009).

2.3.3 Laudo Pericial Contábil e Parecer Técnico

Não apenas o laudo, mas o parecer técnico também é uma peça relevante no processo judicial, pois expõe a opinião do assistente técnico sobre o trabalho realizado pelo perito nomeado (SILVA, 2004; JESUS, 2000). Para Silva (2004), embora chamado de parecer, e o profissional que o elabora seja o assistente técnico, o parecer técnico pode ter as mesmas características do laudo pericial. Para elaborá-los, o perito deve ter contato direto com as fontes de prova, que podem ser pessoas e/ou coisas, analisando-as com base em métodos técnicos e científicos e todos os outros elementos que se façam [licitamente] necessários (BRASIL, 2015), sendo que tais peças têm por limite os próprios objetivos da perícia deferida ou contratada (CFC, 2015b).

Entregue o laudo, as partes podem concordar, discordar parcialmente ou totalmente desta peça, podendo requerer ao juízo o comparecimento do perito nomeado em audiência a fim de prestar esclarecimentos adicionais (CARVALHO; MARQUES, 2005). Havendo efetivamente equívocos no laudo, o perito nomeado deverá reconhecer o erro, corrigindo-o e elaborando um laudo complementar; caso contrário deverá refutar as alegações da parte impugnante (CARVALHO; MARQUES, 2005).

A qualificação do profissional remete a qualidade do trabalho que desenvolve, visto que, no âmbito judicial, diversos juízes relacionam a nomeação do perito à qualidade do laudo pericial contábil, apresentados em processos judiciais anteriores (FERREIRA et al., 2012). Para Fagundes et al. (2008) e Sá (2011) um bom trabalho pericial está relacionado à: i) Objetividade: caracteriza-se pela ação do perito em não desviar do assunto em questão; ii) Rigor tecnológico: deve limitar-se ao que é reconhecido como científico no campo da subjetividade; iii) Concisão:

precisa ater-se ao assunto, respondendo satisfatoriamente à questão e evitando o prolixo; iv) Argumentação: caracterizado por demonstrar em que se baseia para apresentar sua opinião; v) Exatidão: definido pela absoluta certeza sobre os fatos a que está opinando, baseado única e exclusivamente em fatos concretos; e vi) Clareza: uso de uma linguagem acessível, observando quem será o leitor do seu trabalho.

Neves Júnior et al. (2013) destacam a qualidade e a relevância dos serviços do perito, visto que o laudo e o parecer servirão de base para a tomada de decisão pelo magistrado. Complementam Magalhães et al. (2009), que a apresentação dessas peças é fator de grande importância, haja vista que, mesmo o perito nomeado e/ou o assistente técnico realizando um excelente trabalho técnico e científico, se seus trabalhos não estiverem adequadamente apresentados, isentos de erros e rasuras, a receptividade pelo juiz e pelas partes pode ser afetada.

Nesse contexto, há algumas carências na elaboração do laudo e do parecer, tais como: falta de descrição de parâmetros e sua fundamentação para a elaboração dos laudos; uso de textos rebuscados; utilização em excesso de termos técnicos; uso de palavras de sentido dúbio ou impreciso (NEVES JÚNIOR; MEDEIROS, 2006); falta de conhecimento jurídico (LEITÃO JÚNIOR et al., 2012); e omissões importantes, como a categoria profissional do perito (CESTARE; PELEIAS; ORNELAS, 2007). Assim sendo, a formação dos peritos carece de mais atenção, de forma que possa contribuir para a boa qualidade de seu trabalho, tornando-o esclarecedor e de grande ajuda sobre a controvérsia periciada (NEVES JÚNIOR et al., 2013).

2.4 CONTABILIDADE FORENSE

Huatuco (2007) aduz que o termo forense corresponde a *forensis*, que significa público, enquanto sua origem do latim *fórum* significa foro (local em que tribunais analisam as causas de determinada ação). Complementarmente, Silva (2012c, p. 24) aduz que a técnica forense “tem como objetivo trazer ao conhecimento público (para o lado de fora) ou à praça pública, a revelação de dados ou fatos ocorridos que de alguma forma ocasionaram prejuízo a terceiros em favor de outros”.

Conforme Singleton et al. (2006), a contabilidade forense tem uma visão abrangente da investigação da fraude, utilizando métodos e procedimentos de auditoria aplicados a questões contábeis em ambiente judicial. Complementam os autores que a função dessa área da contabilidade é orientar o tribunal de justiça para a apresentação de provas contundentes que ajudem no julgamento de demandas e contestações.

Especificamente na área contábil, tem-se que essa área é uma ciência que usa fatos contábeis coletados por métodos e procedimentos científicos para tratar de assuntos legais (IBEX; GRIPPO, 2008; GRAY, 2008). Nesse sentido, Huber e DiGabriele (2014) mencionam que tal ciência é um campo multidisciplinar, em que as reivindicações econômicas e financeiras, quer comerciais, quer pessoais, são contestadas dentro de estruturas políticas estabelecidas, parâmetros sociais reconhecidos, e jurisdições jurídicas bem definidas; e embasadas em teorias, métodos e procedimentos de diferentes áreas do conhecimento.

Consoante Silva (2012c), a contabilidade forense serve de apoio em processos civis e criminais, fornecendo suporte técnico para as autoridades judiciais na interpretação de fatos. Nesse sentido, Houck et al. (2006) explanam que tal área envolve a solução de problemas financeiros complexos, com grande foco na fraude, fornecendo, segundo Zysman (200-?a), uma análise contábil adequada para a discussão, o debate e a resolução de disputas judiciais.

Utilizando-se de um trabalho investigativo e buscando evidenciar com assertividade o crime financeiro ocorrido, Silva (2012c) expõe que a contabilidade forense tem como objetivo a interpretação e apresentação de fatos, frequentemente relacionados à fraude. Corroborando, Bhasin (2016) ilustra que essas investigações podem ser para detectar a fraude de um empregado; prover suporte sobre o litígio; analisar ocorrências; formular perguntas e examinar sistemas de contabilidade. A contabilidade forense usualmente está relacionada à fraude (HOUCK et al., 2006; SILVA, 2012c), sendo essa situação a principal abordada também no meio científico norte-americano, conforme Tabela 1.

Tabela 1 – Principais áreas de estudo sobre contabilidade forense nos Estados Unidos

Tópico	Nº de artigos
Fraude	165
Prática da contabilidade forense	94
Educação	36
Ética	23
Avaliação/estimativa	6
Outros	42
Total	366

Fonte: elaborada a partir de DiGabriele e Huber (2015).

DiGabriele e Huber (2015) verificaram os tópicos mais abordados em artigos sobre contabilidade forense nos Estados Unidos no período entre 2000 e 2014, cuja amostra final contemplou 366 artigos. Em seus resultados, constataram que 165 (45,1%) dessas pesquisas abordaram a fraude.

Sobre a prática da contabilidade forense, Silva (2012c) evidenciou em seu estudo as fases da investigação forense na área contábil, conforme Quadro 8.

Quadro 8 - Fases da execução de uma análise forense na área contábil

Principais fases	Descrição
Preparação	<ul style="list-style-type: none"> · definir o pessoal qualificado para realizar a investigação. · identificar pessoas-chaves e suspeitos (cargos, responsabilidades, horários, rotinas e padrões). · conhecer o processo de controle interno (normas e procedimentos). · identificar os sistemas de informação utilizados. · disponibilidade de documentação suporte.
Coleta e observação	<ul style="list-style-type: none"> · obter cópia de arquivos eletrônicos: bancos de dados, correio eletrônico corporativo (webmail), logs (trilhas de auditoria), extratos bancários, razões contábeis (inclusive obrigações fiscais acessórias), planilhas e memórias de cálculos, demonstrações financeiras, documentos físicos suportes. · garantir a integridade dessas evidências (cópias forenses, salva-guarda e armazenamento) de forma adequada e segura.
Análise	<ul style="list-style-type: none"> · realizar o correlacionamento dos dados entre si. · leitura dos e-mails corporativos dos suspeitos. · avaliar a consistência e qualidade dos dados. · identificar operações fora do padrão ou não habituais. · identificar os meios utilizados, os responsáveis e a linha do tempo. · mensuração das operações suspeitas (quantidade e valores). · realização do confronto dos registros com os documentos suportes (contratos, recibos, notas fiscais, guias e outros). · entrevistas com pessoal envolvido.
Relatório ou laudo	<ul style="list-style-type: none"> · descrever de forma clara e concisa: qual o objetivo do trabalho, qual o escopo, como foi realizado e quais as evidências apuradas, valores e responsáveis identificados. · mensurar as implicações fiscais e legais infringidas e possíveis contingências. · propor melhorias nos processos internos a fim de minimizar novas ocorrências.

Fonte: Silva (2012c, p. 75).

Tal ciência utiliza diversas áreas do conhecimento correlatas, tal qual a criminologia; investigação criminal (MOREIRA, 2009); direito; auditoria; contabilidade; finanças; economia; sociologia (HUBER; DIGABRIELE, 2014; HEGAZY; SANGSTER; KOTB, 2017); direito; estatística; técnicas de entrevistas; contabilidade fiscal e tributária; e tecnologia da informação (SILVA, 2012c); técnicas e habilidades investigativas (DIGABRIELE, 2008; SILVA, 2012c; ENOFE; OKPAKO; ATUBE, 2013; BHASIN, 2016).

A prática forense pode incluir a reconstrução e mineração de dados; análise horizontal e vertical das demonstrações contábeis; análise de variância e de fluxo de caixa; e comparação com outras informações operacionais (HEGAZY; SANGSTER; KOTB, 2017). Contudo, há alguns aspectos que dificultam o alcance dos objetivos da contabilidade forense, tal qual a ausência de cursos especializados, controle interno deficiente ou inexistente, ausência de documentos comprobatórios, informalidade [contabilidade criativa] e conflito de interesses (SILVA, 2012c).

Nos Estados Unidos, há uma vertente que amplia a definição da contabilidade forense, não a restringindo apenas à detecção de fraude, mas também na importância daquela para o

desenvolvimento e fortalecimento do mercado (REZAEI; BURTON, 1997; KOH; AROKIASAMY; SUAT, 2009; OKOYE; AKENBOR, 2009; OKOYE; JOGU, 2010). No contexto norte-americano, esses profissionais podem exercer cargos públicos ou privados (DIGABRIELE, 2008), devendo estar familiarizado com leis cíveis e criminais. Diante disso, começou-se a questionar as competências que o contador forense deve possuir para o melhor desempenho dessa área da contabilidade (DIGABRIELE, 2008; 2009).

Em seu estudo, Ramaswamy (2005) lista uma série de competências necessárias ao contador forense, entre elas o conhecimento nos diversos demonstrativos contábeis e a habilidade de analisá-los; conhecimento em esquemas fraudulentos, como a apropriação indébita de ativos, lavagem de dinheiro, suborno e corrupção; conhecimentos em controles internos; conhecimentos em informática; habilidade de comunicação interpessoal; e conhecimentos de preceitos legais, tanto na esfera cível, quanto na esfera criminal.

Nesse sentido, Zysman (200-?b) expõe que o contador forense deve ser persistente, criativo e confiante, enquanto DiGabriele (2008) e Bashin (2016) complementam a lista de competências desse profissional ao incluir a habilidade de se comunicar de forma clara e concisa; e habilidade de análise dedutiva.

Manning (2010) define a contabilidade forense como uma ciência de coleta e apresentação de informações que sirvam de prova por uma corte julgadora em análises de crimes de natureza econômica, reunindo informações contábeis, financeiras, legais e administrativas. A prática forense está vinculada ao direito e à aplicação da lei, na medida em que há, tanto assistência aos magistrados, quanto provimento de provas de natureza pública (HUATUCO, 2007), envolvendo questões potenciais ou reais de natureza cível ou criminal.

A perícia contábil, definida anteriormente como conhecimento adquirido pela experiência, é um serviço especializado, com bases científicas, contábeis, fiscais e societárias, utilizada como meio de prova (HOOG, 2017). Contudo, não deve ser, conceitualmente, análoga a contabilidade forense (CARDOSO, 2008).

No Brasil, a contabilidade forense pode se confundir com a perícia contábil, principalmente, pelo fato daquela ser recente no país, além de existir a figura do perito contábil (SILVA, 2012c). A contabilidade forense e a perícia contábil possuem muitos pontos em comum, especialmente nessa relação com o Direito, haja vista que buscam fornecer subsídios para a decisão dos magistrados. (CARDOSO, 2008).

Segundo Silva (2012c), o perito se volta a responder os quesitos elaborados pelas partes, não atuando proativamente na prevenção da fraude, e sim na mensuração do ato após a sua ocorrência. Salienta-se outras diferenças entre essas duas áreas da contabilidade, pois a perícia

contábil atua em processos judiciais e extrajudiciais, buscando irregularidades administrativas e contábeis; enquanto a contabilidade forense atua especificamente em situações em que houve - ou há indícios de- fraude, buscando informações financeiras em empresas públicas e privadas (SILVA, 2012a; SÁ, 2015).

Com base no que foi apresentado anteriormente, apresenta-se o Quadro 9 com as características de trabalho da perícia e contabilidade forense, considerando os aspectos legais em vigência.

Quadro 9 – Diferenças e similaridades entre perícia contábil e contabilidade forense

Característica do trabalho	Perícia	Contabilidade Forense
Objetivo	Emitir opinião	Apurar fatos
Natureza	Ampla	Ampla
Foco	Processo ou ação específica	Processo, ação específica ou demanda executiva.
Periodicidade	Pontual	Pontual
Escopo	Quesitos	Denúncia
Tempo	Histórico	Histórico e futuro
Tipo	Detectivo	Detectivo e Preventivo
Apuração	Fatos	Fatos

Fonte: adaptado de Silva (2012c).

Assim, há, consoante Silva (2012c), algumas semelhanças entre essas três áreas, tal e qual os objetivos da auditoria e da perícia serem emitir opinião e ter caráter apenas histórico; a natureza dessa e da contabilidade forense ser ampla; e quanto à periodicidade, ser pontual. Por outro lado, há diferenças entre essas áreas. Enquanto a perícia é apenas detectiva e é baseada em quesitos, a contabilidade forense possui também caráter preventivo e é baseada em uma denúncia.

2.5 GESTÃO DE PESSOAS

Penrose (2009) expõe que a geração de riquezas pelas organizações é obtida de seus recursos internos, dividindo-os em humanos e físicos, enquanto Barney (1991; 1996) classifica-os em quatro grupos: recursos de capital (instalações e equipamentos), recursos de capital humano (treinamento e experiência), recursos de capital organizacional e capital financeiro.

Quanto ao capital humano, Dutra (2004) expõe que são as pessoas que constituem o capital intelectual da organização, em que o modelo de gestão de pessoas é a forma como a empresa se organiza para gerenciar o comportamento humano no trabalho, sendo, segundo Fischer (2002), um mecanismo abstrato para orientar a decisão nas organizações no que se refere ao comportamento humano. Isto posto, Fischer (2002) classificou as grandes correntes

sobre gestão de pessoas em grupos, entre eles, os modelos tradicional e estratégico de gestão de pessoas.

Os modelos de gestão de pessoas tradicionais baseados em cargos têm como base a análise do trabalho e das descrições de cargo, que são a base para orientar, treinar, avaliar e desenvolver pessoas, em que a descrição do cargo delinea as tarefas de trabalho, cujos resultados esperados não são mensuráveis ou observáveis (DUBOIS; ROTCHWELL, 2004). Complementam os autores que essa abordagem é utilizada para alcançar conformidade, em que os indivíduos são categorizados para que se possa atribuí-los atividades pelas quais são responsáveis.

O principal ponto de destaque do modelo estratégico de gestão de pessoas é, segundo Vasconcelos e Vasconcelos (2002), a possibilidade de haver divergências e situações conflituosas nas relações organizacionais devido aos diferentes interesses dos indivíduos, pois há diferentes critérios e lógicas de ação válidas, o que significa que não há uma única racionalidade inquestionável. Segundo os autores, os gestores buscam solucionar esses conflitos atuando como um mediador, articulando os interesses individuais dos funcionários para obter uma solução integrada e passível de negociação com a alta administração da organização.

Nessa linha, a gestão de pessoas da organização deveria ser vista como mutantes e, de certa forma, incertas, o que implica na criação de soluções temporárias e específicas para determinado tipo de situação (VASCONCELOS; VASCONCELOS, 2002). No modelo estratégico, o recrutamento e a seleção das pessoas devem buscar desenvolver seu potencial quando no início da carreira; e a valorização para pessoas em estágios mais avançados dentro da organização (ALBUQUERQUE, 1999). Assim, consoante o autor, as políticas de capacitação devem focar especialmente no desenvolvimento de competências que aumentem as capacidades das pessoas em gerar valor para a organização.

Diante disso, a capacitação deve buscar ter como foco a aprendizagem individual, coletiva e organizacional, além das necessidades que decorrem das inovações e mudanças organizacionais (FLEURY; FLEURY, 2004). Para Dutra (2002), a gestão da carreira do funcionário deixou de ser responsabilidade apenas da empresa, passando ser também do indivíduo, a quem compete gerir seu próprio desenvolvimento dentro da organização, o que implica em ter ciência das competências que possui e aquelas que terão que ser adquiridas e/ou aprimoradas.

2.5.1 Competências

Conforme Silva (2012b), competência advém do latim *competentia*, que significa ser capaz. Consoante o autor, esse termo possui, na técnica jurídica, dupla aplicação, em que a primeira se refere à aptidão pela qual a pessoa pode exercer ou fruir um direito; e a segunda é empregada no sentido de “poder”, em que a pessoa possui autoridade legal para conhecer certos atos e deliberar a seu respeito (SILVA, 2012b).

Contudo, o conceito de competência que se explora na presente pesquisa está alinhado com a gestão de pessoas. Inicialmente, McClelland (1973) examina o uso de testes de inteligência e aptidão nos processos de escolhas de pessoas para cargos em uma organização, iniciando, segundo Fleury e Fleury (2001), um debate entre psicólogos e administradores norte-americanos sobre a definição do termo.

Posteriormente, Boyatzis (1982) define competência como um conjunto de características subjacentes de um indivíduo que estão relacionadas a um desempenho superior de suas atribuições. Nesse sentido, Fleury e Fleury (2004) expõem que um dos sentidos do termo é a designação de qualificações para uma pessoa realizar determinada tarefa. Porém, seu conceito ainda é abordado de formas polissêmicas entre os pesquisadores (MCLAGAN, 1997), sendo, de certa forma, controvertido (RUAS, 2005), devido as várias áreas de conhecimento [e.g. administração, educação e pedagogia] nas quais o termo é empregado (SHIPPMANN et al., 2000), sendo necessário explicar suas diferentes abordagens.

2.5.2 Escola norte-americana e escola europeia

Ressalta-se que não há acepções do termo competência sem que estejam totalmente erradas, variando, apenas, no que se refere a sua aplicação. Mesmo não havendo um consenso, há pontos de convergência entre as diferentes abordagens (SILVA, 2014). Na visão de Brandão (2009), há duas linhas principais de abordagens sobre competências.

A primeira se refere ao conjunto de qualidades próprias de um indivíduo, permitindo-o a realização de determinadas tarefas com um desempenho superior, onde se inserem as perspectivas norte-americanas de McClelland e Boyatzis. Sob essa ótica, Spencer e Spencer (1993) expõem que competências são características inerentes ao indivíduo, influenciando e servindo de referencial para seu desempenho no ambiente de trabalho.

Complementando, Boyatzis (1982) expressa que são aspectos intrínsecos à natureza humana, compondo um “perfil ideal” de profissional, tratando-se, segundo Boog (1991), de

capacidades, habilidades e aptidões. Assim, na visão da escola norte-americana, competência é um estoque de qualidades que um indivíduo detém (DUTRA, 2004; MEDEIROS, 2007), necessário para exercer determinado cargo com desempenho superior (BOYATZIS, 1982).

A outra abordagem expressa por Brandão (2009) é a de que competência é aquilo que o indivíduo de fato produz, pois não basta possuir as qualidades, é necessário a efetiva entrega de algo relevante para a organização à qual está vinculado, sendo composta, predominantemente, por pesquisadores europeus. Assim, associa-se competência com as dimensões sociais e comportamentais (ZARIFIAN, 2001; LE BOTERF, 2003), relacionando-as com à realização, à produção e à entrega das pessoas (DUTRA; HIPÓLITO; SILVA, 2000). Para esses autores, não basta que um profissional tenha as qualificações necessárias para exercer suas tarefas. É necessário haver uma entrega, resultado de suas ações e qualidades.

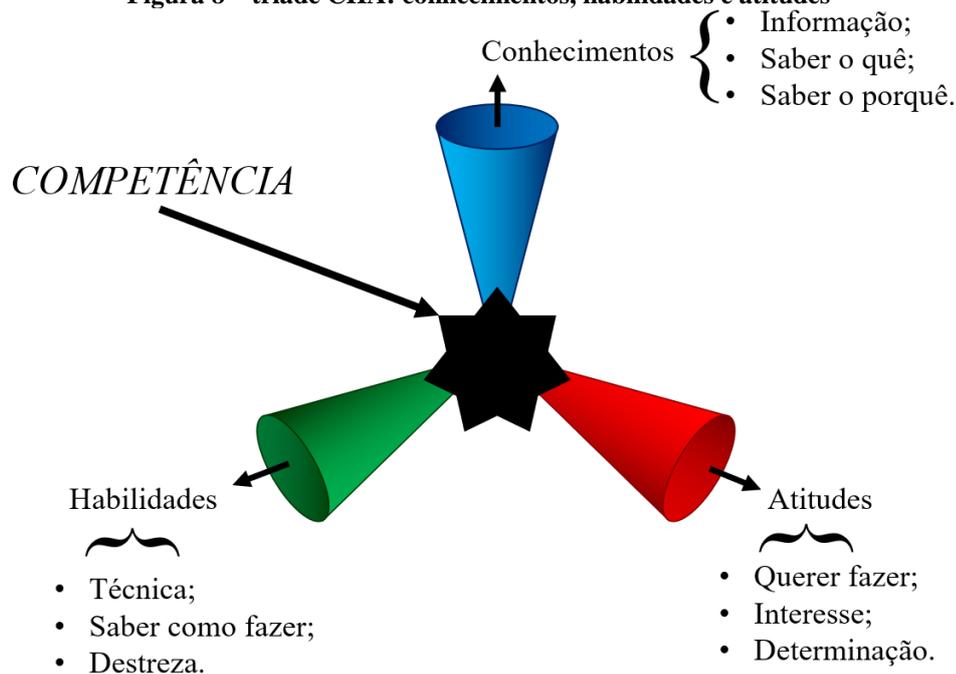
Consoante Zarifian (2001), faz parte da definição de competência a capacidade do indivíduo propor iniciativas e realizar ações além do que lhe foi inicialmente designado, proporcionando uma evolução e um domínio de situações novas, inesperadas e que se alteram frequentemente, devendo colocar em prática suas capacidades diante dessas situações, requerendo flexibilidade e adaptabilidade.

Para Fleury e Fleury (2004), competência envolve agir, transferir conhecimentos e habilidades de forma a agregar, tanto valor econômico à organização, quanto valor social ao indivíduo. Assim, segundo McLagan (1997) e Brandão e Guimarães (2001), mesmo com uma pluralidade de significados, o termo competência se direciona para características da pessoa e de suas tarefas que precisam estar relacionados aos resultados obtidos para a organização. Assim, a primeira abordagem traz a competência como um *input* (BECKER; LACOMBE, 2005), enquanto a segunda a traz como um *output* (DUTRA, 2004).

2.5.3 A tríade CHA, competências técnicas e competências comportamentais

Segundo Durand (1998) e Fleury e Fleury (2001), conhecimentos, habilidades e atitudes (CHA) são elementos que compõem a competência, representando, respectivamente, as dimensões cognitivas, psicomotoras e afetivas do trabalho (CARBONE et al., 2009), de forma a agregar valor a pessoas e organizações (DURAND, 1998). Tal tríade de qualidades já havia sido exposta anteriormente, mas foi Brandão (2009) quem acrescentou a necessidade, tanto de inseri-las no ambiente organizacional, quanto de agregar valor para o indivíduo e para a organização. A Figura 8 expõe as três dimensões das competências.

Figura 8 – tríade CHA: conhecimentos, habilidades e atitudes



Fonte: adaptado de Durand (1998).

Cada uma das três pontas compreende uma grande diversidade de conceituações (SILVA, 2014). Brandão (2009), por sua vez, redefine conhecimento como “saber o que e por que fazer”; relaciona habilidade com “saber como fazer”; e associa atitude com “querer fazer”. Já Magalhães e Borges-Andrade (2001) definem conhecimento como um conjunto organizado de informações que, se aplicado, torna possível o desempenho adequado de um trabalho; habilidade como a capacidade de realizar ações de trabalho apropriados para favorecer a realização das tarefas inerentes à função; e atitudes como a predisposição e os sentimentos do indivíduo acerca do seu trabalho e da organização onde está inserido.

Diante da tríade anteriormente exposta, Leme (2005) e Reis (2003) classificam as competências em dois grandes grupos: técnicas e comportamentais. A primeira compreende as qualidades que um indivíduo necessita possuir para desempenhar seu papel, sendo expressa pelas letras “C” (saber o que e porque fazer) e “H” (saber como fazer) da sigla CHA. Para Nordhaug (1998), estão relacionadas a métodos e técnicas criadas para conduzir uma atividade específica.

O segundo grupo está relacionado com o “A” (querer fazer) dessa mesma sigla. Para Leme (2005), compreende as ações que um profissional precisa demonstrar como diferencial competitivo, impactando nos seus resultados. Para Pierry (2006 p. 39), são competências emocionais e afetivas, o que inclui “a capacidade de se adaptar às mudanças impostas pela organização e lidar satisfatoriamente com as adversidades encontradas nas alterações de grau

de complexidade e responsabilidade nas funções propostas”, sendo qualidades interpessoais (NORDHAUG, 1998). Para Moscovia (1981), esse tipo de competência está relacionado com a habilidade de lidar, de maneira eficaz, com relações interpessoais, o que inclui, por sua vez, dar e receber *feedback*, sendo uma capacidade que é aperfeiçoada com treinamento.

De acordo com Silva (2014), as competências comportamentais se tornaram mais valorizadas, possuindo, atualmente, maior importância em relação às competências técnicas para o alcance dos objetivos organizacionais. Nesse sentido, Reis (2003) expõe que recentemente as entrevistas para seleção de funcionários estão focando nas ações e resultados dos candidatos em detrimento de seus conhecimentos e habilidades.

Tendo em vista que a definição de competências permanece em aberto na literatura, não havendo consenso entre os pesquisadores sobre tal, adotou-se para esse estudo o conceito formado pela tríade CHA, conforme também adotado por Oliveira (2014) e Carmo, Gomes e Macedo (2015). Além disso, a adoção dessa definição está alinhada com os objetivos estratégicos do Ministério Público Federal, que propõe o desenvolvimento de conhecimentos, habilidades e atitudes.

2.5.4 Gestão por competências

Para Dubois e Rotchwell (2004), a gestão de pessoas baseada em competências busca identificar, modelar e avaliar as capacidades que indivíduos usam para performances bem-sucedidas. Para eles, é utilizada como um estímulo para a produtividade, usando os talentos humanos para maximizar a vantagem competitiva.

Prahalad e Hammel (1990) expressam o conceito de *core competence* (competências essenciais), sendo um conjunto de conhecimentos, habilidades, tecnologias, sistemas físicos e gerenciais de uma organização. Esse conjunto proporcionando-a vantagem competitiva e que seja possível agregar valor (FLEURY, 2009). Shippmann et al. (2000) expõe a importância das habilidades das pessoas na construção das *core competences*, o que implica na busca de metodologias para identificar e desenvolver essas competências. Diante dessa situação, a gestão de pessoas passou a se alinhar com a estratégia da organização (FISCHER, 2002).

Conforme Araujo (2011), o número de organizações que está passando a adotar a gestão por competências para orientar o planejamento, o desenvolvimento e a avaliação das competências necessárias à viabilização de suas estratégias cresce a cada dia. Já para Fleury e Fleury (2004, p. 27), gestão por competências é “apenas um rótulo mais moderno para

administrar uma realidade organizacional ainda fundada nos princípios do taylorismo-fordismo”. A partir disso, McLagan (1997) e Rothwell e Lindholm (1999) consideram o modelo de competências um instrumento embasado nas capacidades-chave para o desenvolvimento de um trabalho. Nesse sentido, Fischer (2002) explana que cada vez mais se precisa daquilo que há de mais humano no indivíduo, como o conhecimento e a sensibilidade, chamados de fatores intangíveis.

Segundo Araujo (2011), um indivíduo não precisa ser colocado em um posto de trabalho superior (alterar seu cargo) para agregar mais valor à organização apenas por ampliar o desempenho de suas atividades e a assumir mais responsabilidades. Conforme Dutra (2002), isso se chama ampliação do espaço ocupacional, decorrente da combinação das competências individuais dos empregados com as necessidades da empresa. Nesse sentido, Le Boterf (2003) explana que a competência profissional é composta pela tríade anteriormente exposta, saber agir, saber como agir e querer agir. Assim, segundo Araujo (2011), as competências individuais servem, de maneira geral, como base para a construção das competências organizacionais.

Para Le Boterf (2003), quando os indivíduos trabalham em uma organização, colocando suas competências em prática, estabelecem relações de trabalho, o que resulta na equipe manifestar uma competência própria. Esse acontecimento é resultante da integração e da sinergia das competências individuais de cada indivíduo dessa equipe (SILVA, 2014).

Nessa senda, Faria et al. (2005) explicam que o mapeamento de competências proporciona o levantamento de pontos fortes e fracos de um profissional, possibilitando-o, tanto o autogerenciamento de sua carreira, quanto o investimento no desenvolvimento de competências importantes para seu campo de atuação. Os modelos para esse mapeamento são elaborados a partir de competências essenciais anteriormente suscitadas e definidas (FARIA et al., 2005).

Nesse sentido, Rossato (2002) explana que tal mapeamento permite também alocar de forma adequada os colaboradores da organização, identificar as potencialidades e carências de competências dos indivíduos, além de selecionar e proporcionar o desenvolvimento de competências necessárias para os objetivos estratégicos da organização.

2.6 ESTUDOS RELACIONADOS

Após explanados os conceitos de competência, perícia contábil e contabilidade forense, expõe-se o estudo de Silva (2014), aplicado aos peritos criminais federais da área 1 da Polícia

Federal; e as pesquisas de Davis, Farrell e Ogilby (2009) e Hegazy, Sangster e Kotb (2017), envolvendo contadores forenses norte-americanos e no Reino Unido, respectivamente.

2.6.1 Competências dos Peritos Criminais Federais da área 1 da Polícia Federal

O estudo de Silva (2014) analisou a percepção de peritos criminais federais da Polícia Federal que atuam em crimes financeiros sobre as competências necessárias para o exercício de suas atividades. Ao realizar um levantamento com 86 destes profissionais, o autor obteve 41 competências diferentes atribuíveis aos profissionais desta área. Utilizando a escala *Likert* de sete pontos, dividiu o questionário sob duas etapas: a primeira se referia à importância da competência (1 para nenhuma importância até 7 para extrema importância); enquanto a segunda etapa verificou o domínio da mesma (1 para pouco domínio da competência até 7 para domínio completo da competência). O resultado encontrado pelo autor está expresso na Tabela 1.

Tabela 2 – Competências percebidas como mais importantes (ordem de importância)

		(continua)	
	Competência	Importância	Domínio
1	Capacidade de agir com honestidade	6,72	6,65
2	Capacidade de agir com imparcialidade	6,58	6,20
3	Capacidade de agir com postura ética e profissional	6,52	6,35
4	Capacidade de agir com responsabilidade	6,48	6,29
5	Capacidade de manter sigilo	6,38	6,33
6	Capacidade de agir com zelo	6,26	6,10
7	Capacidade de agir com lealdade	6,17	6,20
8	Capacidade de agir com discrição	6,14	5,99
9	Capacidade de agir com meticulosidade	6,05	5,62
10	Desempenha, com afinco, as atividades esperadas em sua função, aplicando os conhecimentos sobre normas, responsabilidades e atribuições necessários ao desempenho competente	6,01	5,53
11	Capacidade de agir com educação	6,00	6,19
12	Capacidade de agir com persistência, demonstrando interesse e comprometimento com o trabalho	6,00	5,55
13	Capacidade de agir com disciplina	5,95	5,66
14	Aplica conhecimentos técnicos especializados segundo sua área de atuação, com vistas a otimizar o alcance eficaz dos resultados de seu trabalho e do desempenho organizacional como um todo	5,95	5,58
15	Capacidade de agir com assertividade	5,94	5,51
16	Capacidade de agir com objetividade	5,94	5,64
17	Expressa ideias com base nos conhecimentos técnicos pertinentes à sua área de atuação	5,94	5,50
18	Ao redigir, expõe opiniões, de forma clara e objetiva, com base em suas habilidades técnicas e experiências profissionais	5,92	5,59
19	Capacidade de planejamento	5,91	5,48
20	Fornece informações específicas acerca de conhecimentos técnicos especializados, de forma simples e objetiva, a fim de facilitar a compreensão da parte interessada, tendo como base a legislação e os normativos pertinentes	5,85	5,42
21	Comunica-se, de forma clara e objetiva, empregando corretamente os vocabulários e adaptando o discurso à clientela alvo	5,83	5,55
22	Mantém-se atualizado por meio de ações que visem o aprendizado contínuo	5,83	4,88

(conclusão)			
	Competência	Importância	Domínio
23	Aplica conhecimentos em informática, utilizando softwares e programas informatizados, de acordo com a natureza, finalidades e objetivos da tarefa a ser realizada	5,78	5,02
24	Busca, constantemente, preparo profissional, de modo a maximizar o desempenho competente de suas atribuições	5,76	4,85
25	Zela pela economicidade e pela utilização racional dos materiais e recursos disponíveis pertencentes ao setor, de acordo com os princípios da administração pública e normas pertinentes	5,74	5,79
26	Capacidade de gerenciar informações	5,72	5,49
27	Capacidade de agir com iniciativa	5,70	5,48
28	Redige despacho(s) de natureza(s) diversa(s), de forma clara e objetiva, tendo como base a análise preliminar dos documentos e as normas e legislações pertinentes	5,70	5,38
29	Demonstra domínio das legislações pertinentes, atuando segundo normas e regulamentos vigentes na Polícia Federal	5,67	5,12
30	Transforma dados isolados em informações úteis de forma tempestiva, analisando o contexto de atuação e sua finalidade	5,67	5,22
31	Capacidade de agir proativamente	5,64	5,47
32	Gera resultados efetivos e de qualidade ao desempenhar as tarefas relativas ao cargo, otimizando variáveis relacionadas a tempo, custo, recursos e materiais	5,64	5,22
33	Capacidade de trabalhar em equipe	5,60	5,59
34	Capacidade de comunicação	5,57	5,23
35	Utiliza os recursos (materiais, financeiros e logísticos) de maneira eficiente, com base nos conceitos de gestão no serviço público e nas legislações pertinentes	5,57	5,51
36	Compõe equipes de trabalho, quando designado, contribuindo, de modo efetivo, para o alcance de seu objetivo	5,55	5,44
37	Utiliza a experiência pessoal e profissional ao planejar ações, seguindo normas, doutrinas e legislações pertinentes do âmbito da Polícia Federal	5,55	5,31
38	Capacidade de manter bom relacionamento interpessoal	5,34	5,44
39	Capacidade de raciocínio jurídico	5,30	4,91
40	Capacidade de agir com abnegação	5,26	5,06
41	Inclui dados diversos em sistema informatizado, a partir do conhecimento aprofundado de seu funcionamento e suas aplicações	5,21	4,90

Fonte: Silva (2014, p. 86 e seg.).

Por resultados, o autor constatou que a competência “capacidade de agir com honestidade” é a mais importante para os peritos criminais federais. O autor constatou que, para esses profissionais, competências comportamentais são mais relevantes que as técnicas, haja vista que das 20 competências mais importantes, 15 são comportamentais e apenas cinco são técnicas (SILVA, 2014).

Por resultados, o autor depreendeu que o domínio de todas as competências encontradas está dentro de um nível adequado, pois a atribuição com menor média de domínio “Busca, constantemente, preparo profissional, de modo a maximizar o desempenho competente de suas atribuições” teve pontuação 4,85, se enquadrando como médio domínio na escala *Likert* adotada. Outro resultado encontrado pelo autor é a de que todas as competências atingiram importância maior do que 5.

2.6.2 Competências de contadores forenses no exterior

Hegazy, Sangster e Kotb (2017) elaboraram e aplicaram um questionário a contadores forenses no Reino Unido, a fim de verificar as competências mais importantes para essa profissão. Com 56 questionários validados, as competências mais relevantes estão expressas na Tabela 3.

Tabela 3 – Competências necessárias para um contador forense no Reino Unido

Lista de competências	% de essencialidade
1 Competências de comunicação escrita eficaz	100.0
2 Capacidade de analisar e interpretar informações financeiras	100.0
3 Habilidades analíticas	98.2
4 Habilidades de comunicação oral eficaz	100.0
5 Habilidades para resolver problemas	100.0
6 Habilidades de investigação de fraude	100.0
7 Conhecimento das regras de prova e procedimento judicial	98.2
8 Habilidades de quantificação de perdas	96.4
9 Capacidade de sintetizar resultados de descoberta e análise	96.4
10 Habilidades de apresentação	100.0
11 Habilidades de pensamento crítico / estratégico	94.6
12 Habilidades de entrevista	98.2
13 Habilidades de análise dedutiva	98.2
14 Habilidades de testemunho especializado	94.6
15 Habilidades de avaliação de negócios / ativos	96.4
16 Habilidades de habilidade tática de exame cruzado	94.6
17 Conhecimentos de auditoria	89.3
18 Testemunho do Tribunal	98.2
19 Capacidade de pensar como um "malfeitor"	75.0
20 Habilidades de resolução de conflitos	87.5
21 Conhecimento do sistema jurídico	96.4
22 Habilidades de rastreamento de ativos	82.1
23 Habilidades do consultor financeiro	42.9

Fonte: adaptada de Hegazy, Sangster e Kotb (2017, traduzida pelo autor).

O estudo de Hegazy, Sangster e Kotb (2017) comportou apenas competências técnicas, compreendidas pelas letras “C” e “H” da tríade *CHA*, não havendo em seu estudo competências comportamentais, representada pela letra “A”.

Já nos Estados Unidos, Davis, Farrell e Ogilby (2009) analisaram as características e competências necessárias para o contador forense norte-americano. Aplicaram um questionário para estudantes, Procuradores e contadores públicos, obtendo 50, 126 e 603 respostas em cada grupo, respectivamente, totalizando 779 respostas. No questionário aplicado, há três grupos de competências, onde o respondente deveria assinalar as cinco competências mais importantes em cada grupo. A síntese dos resultados está expressa na Tabela 4.

Tabela 4 – Capacidades mais importantes para contadores forenses norte-americanos

	Procuradores	Estudantes	Contadores Públicos
Capacidade de agir com ética	60%	65%	49%
Capacidade de entrevista	13%	70%	63%
Capacidade de comunicação oral eficaz	61%	28%	43%
Habilidades investigativas	37%	45%	41%
Conhecimentos de auditoria	37%	53%	31%
Capacidade de agir com ceticismo	12%	54%	43%
Habilidade intuitiva	26%	40%	38%
Capacidade de ser conciso	57%	11%	30%
Capacidade de comunicação escrita eficaz	21%	34%	43%
Capacidade de agir com persistência	19%	46%	30%
Capacidade de agir com perspicácia	39%	29%	24%
Capacidade de agir com confiança	24%	10%	20%
Capacidade de agir com responsabilidade	41%	2%	10%
Capacidade de trabalhar em equipe	10%	4%	5%
Conhecimentos nas legislações	1%	11%	3%

Fonte: adaptada de Davis, Farrell e Ogilby (2009).

Além das competências mais importantes para um contador forense norte-americano, os autores também questionam quais os principais motivos para um trabalho ineficaz por parte desse profissional. Para essa pergunta, os autores coletaram respostas apenas de Procuradores e de Contadores Públicos, cujas respostas estão expressas na Tabela 5.

Tabela 5 – Causas de trabalhos mal feitos por contadores forenses

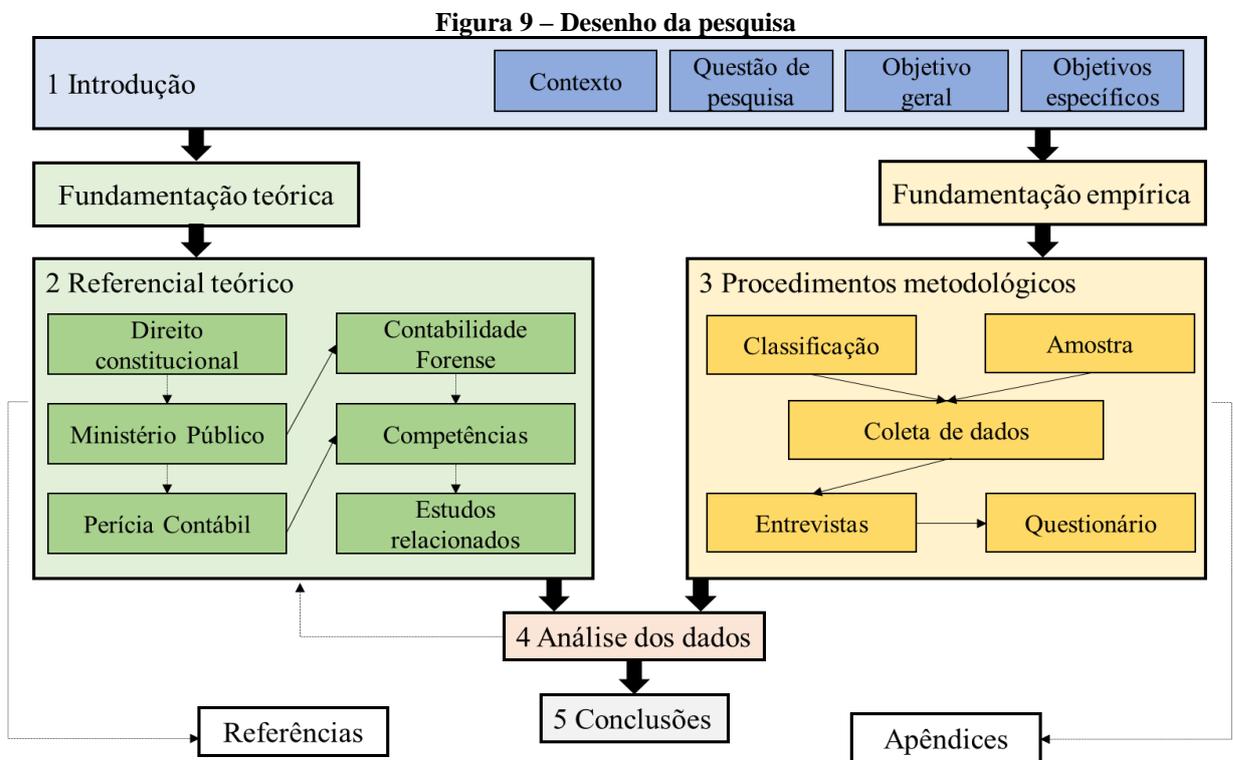
	Procuradores	Rank	Contadores Públicos	Rank
Incapacidade de simplificar as informações	89%	1	66%	4
Comunicação oral ineficaz	80%	2	68%	3
Incapacidade de entender os objetivos de um caso	67%	3	55%	
Incapacidade de identificar questões-chave	65%	4	72%	1
Falta de intuição investigativa	57%	5	68%	2
Comunicação escrita ineficaz	40%		64%	5
Incapacidade de sintetizar	56%		49%	
Inflexível / de mente fechada	47%		59%	
Outros	3%		4%	

Fonte: Davis, Farrell e Ogilby (2009, p. 22, traduzida pelo autor).

Conforme apurado por Davis, Farrell e Ogilby (2009), a comunicação, seja escrita, seja falada; o correto entendimento da tarefa a ser realizada; e a falta de habilidades investigativas são os principais entraves para o contador forense nos Estados Unidos.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A ciência tem como objetivo fundamental a constatação da veracidade dos fatos e, para que uma pesquisa seja considerada científica, faz-se necessário identificar os procedimentos intelectuais e técnicos que possibilitam a sua verificação, determinando o método que possibilitou chegar à veracidade dos fatos pesquisados (GIL, 2008). Assim, este capítulo apresenta a metodologia adotada para cumprir os objetivos propostos. A Figura 4 demonstra o desenho dessa pesquisa.



Fonte: elaborada pelo autor (2017).

A Figura 9 expõe o percurso seguido pelo autor para a realização da pesquisa. Assim, partindo da questão problema e dos objetivos (geral e específicos), delineou-se o aporte teórico da literatura nacional e internacional a fim de dar sustentação ao estudo e que tornasse possível a comparação com os resultados encontrados na seção 4 (análise dos dados). Na seção 3, está exposta a fundamentação empírica utilizada na pesquisa, com o intuito de mostrar qual a metodologia utilizada para a coleta e análise dos dados. Por fim, as conclusões expõem os principais resultados encontrados e a contribuição do estudo para a literatura.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Nesta seção é apresentada a classificação da pesquisa quanto a sua natureza, abordagem, objetivos e procedimentos.

De natureza aplicada, a pesquisa tem como característica fundamental, segundo Gil (2008, p. 27) o “interesse na aplicação, utilização e consequências práticas dos conhecimentos. Sua preocupação está menos voltada para o desenvolvimento de teorias de valor universal que para a aplicação imediata numa realidade circunstancial”. Neste tipo de pesquisa, há a necessidade de contribuir para fins práticos, buscando soluções para problemas concretos (CERVO; BERVIAN; SILVA, 2007).

Quanto a abordagem do problema, a pesquisa possui características qualitativas, pois busca-se analisar e interpretar aspectos de maneira mais profunda, descrever a complexidade do comportamento humano; e fornecer uma análise mais vasta sobre hábitos e atitudes (RAUPP; BEUREN, 2006), tratando de significados, motivos, aspirações e crenças concernentes a um nível mais profundo das relações, a que não podem ser reduzidos à operacionalização de variáveis (MINAYO, 2007).

Conforme Flick (2011), essa abordagem visa a relatar o mundo externo e entender os fenômenos sociais internos, buscando esmiuçar a maneira pela qual as pessoas constroem o mundo à sua volta, o que estão fazendo ou o que está acontecendo. Para Miles e Huberman (1994), a pesquisa qualitativa é realizada com contato dentro de um contexto da vida real, cujo papel do pesquisador é o de obter um panorama “holístico” das percepções dos analistas da área pericial contábil lotados no Ministério Público Federal.

No que tange aos objetivos, classifica-se a pesquisa como descritiva. Conforme Gil (2017), estudos descritivos visam descrever as características de determinada população, incluindo o levantamento de opiniões, atitudes e crenças. Complementam Cervo, Bervian e Silva (2007) que uma pesquisa descritiva analisa e correlaciona fatos sem manipulá-los, procurando, a partir da frequência, descobrir a relação e conexão de fenômenos, suas naturezas e características. Nessa senda, pesquisas assim enquadradas se propõem a analisar o nível de atendimento dos órgãos públicos de uma comunidade, bem como o índice de criminalidade que aí se registra (GIL, 2008).

Quanto aos procedimentos, classifica-se essa dissertação como etnográfica. Estudos etnográficos são guiados, preponderantemente, pelo senso questionador do etnógrafo (MATTOS, 2011), tendo como propósito o estudo das pessoas em seu ambiente de trabalho, mediante a utilização de procedimentos como entrevistas, a fim de estudar as múltiplas

manifestações de um grupo de pessoas (GIL, 2017). Como benefícios desse procedimento, tem-se um aumento da fidedignidade e confiabilidade das respostas, ante a maior participação do pesquisador. Assim, buscar-se-á informações diretamente com a população pesquisada, obtendo um aprofundamento das questões propostas durante as entrevistas (GIL, 2008).

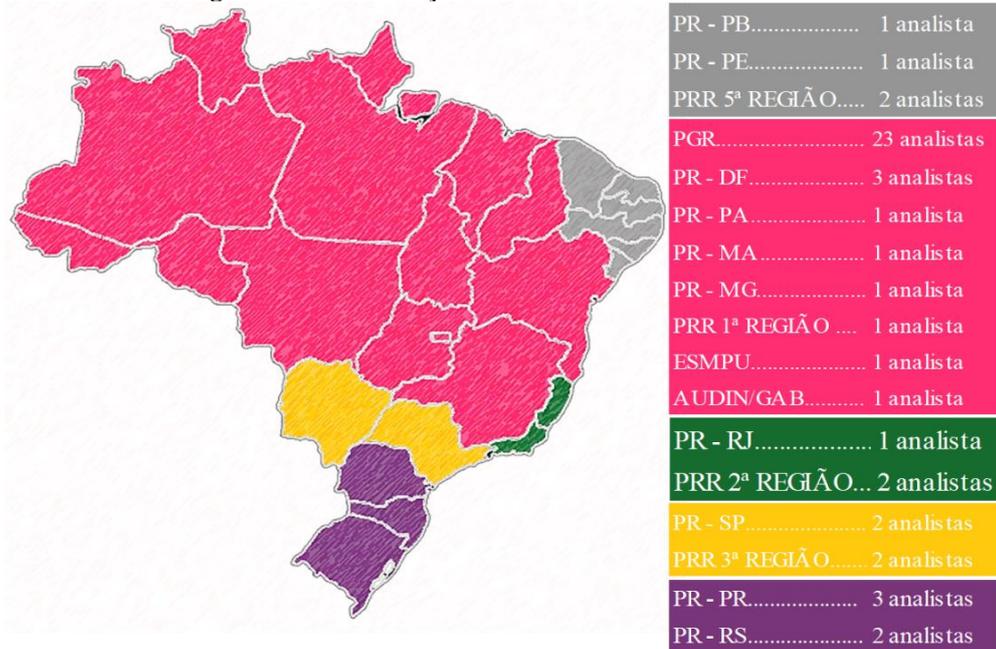
De forma complementar, um dos procedimentos adotados foi o levantamento, caracterizado pela interrogação direta dos analistas (GIL, 2017). Optou-se por adotá-lo de forma complementar, a fim de se obter conhecimentos diretos da realidade, com rapidez e baixo custo, cujo tratamento de dados é obtido mediante cálculos estatísticos, não sendo possível adotá-lo como único procedimento, tendo em vista a dificuldade em se aprofundar em aspectos profundos e complexos, que são mais facilmente obtidos mediante entrevistas (GIL, 2017).

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

Nesta seção são apresentadas a população do estudo, os critérios para a seleção dos respondentes e a composição da amostra final.

3.2.1 Definição da população-alvo do estudo

População, para Marconi e Lakatos (2010) é o conjunto de elementos que apresentam pelo menos uma característica em comum. À vista disso, a população dessa pesquisa compreende os Analistas do MPU da área de Perícia e especialidade em Contabilidade lotados no MPF, configurando, em março de 2017, um universo de 48 peritos. A Figura 5 estabelece a distribuição destes Analistas pelas Procuradorias do Brasil.

Figura 10 – Distribuição de Analistas do MPU no Brasil

Fonte: elaborada a partir de Brasil (2017g).

Salienta-se que o mapeamento da distribuição dos Analistas foi realizado em março de 2017. Ao analisar o quadro de funcionários desse Ministério, constatou-se que quatro desses servidores cumprem funções administrativas, não tendo contato com a parte de perícia. São eles: o da AUDIN/GAB; dois da PGR; e o da Escola Superior do Ministério Público da União (ESMPU). Essa constatação se confirma ao ter sido realizado um contato prévio com um dos analistas indagando a respeito do quadro funcional do Ministério. Por essa razão, excluiu-se da pesquisa aqueles quatro analistas, restando 44.

3.2.2 Plano de amostragem

Para compor a amostra final, realizou-se um esforço prévio a fim de obter uma aprovação inicial acerca da possibilidade de ser realizada uma entrevista, bem como a possibilidade de responder ao questionário. Assim, obteve-se um sinal positivo de 16 analistas.

Isto posto, classifica-se a amostra como não probabilística, pois conforme Colauto e Beuren (2006), amostras assim enquadradas se configuram pelo conhecimento da amostra por parte do pesquisador, bem como de seu julgamento para a seleção da mesma. Esse tipo de amostragem está caracterizado por não apresentar fundamentação matemática, estando dependente unicamente dos critérios do pesquisador (GIL, 2008). Por acessibilidade, optou-se pela coleta de dados nos estados do Rio Grande do Sul, Paraná e São Paulo, além do Distrito Federal.

Assim, dos 16 analistas que se dispuseram a participar da pesquisa, 13 se concentram nessas regiões. Um dos analistas, lotado no Distrito Federal, chegou a responder ao questionário, mas por questões pessoais teve que cancelar a entrevista, enquanto que os outros 12 analistas participaram do questionário e da entrevista. O Quadro 10 mostra a distribuição da amostra.

Quadro 10 – Amostra da pesquisa por UF, lotação, secretaria e assessoria temática

Amostra	UF	Lotação	Secretaria	Assessoria temática
Entrevistado 1 / Analista 1	RS	PR-RS	SEAP	Combate à corrupção
Entrevistado 2 / Analista 2	PR	PR-PR	SPEA	-
Entrevistado 3 / Analista 3	PR	PR-PR	SPEA	-
Entrevistado 4 / Analista 4	PR	PR-PR	SPEA	-
Entrevistado 5 / Analista 5	DF	PGR	SEAP	Combate à corrupção
Entrevistado 6 / Analista 6	DF	PGR	SEAP	Combate à corrupção
Entrevistado 7 / Analista 7	DF	PGR	SEAP	Combate à corrupção
Entrevistado 8 / Analista 8	DF	PGR	SEAP	Consumidor e ordem econômica
Entrevistado 9 / Analista 9	DF	PGR	SEAP	Consumidor e ordem econômica
Entrevistado 10 / Analista 10	SP	PR-SP	SEAP	Combate à corrupção
Entrevistado 11 / Analista 11	SP	PR-SP	SEAP	Combate à corrupção
Entrevistado 12 / Analista 12	SP	PRR3	SEAP	Combate à corrupção
Respondente 13	DF	PGR	SEAP	Combate à corrupção

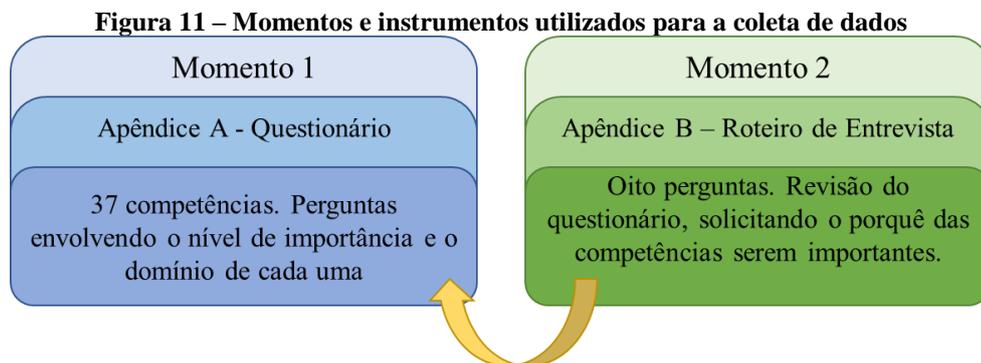
Fonte: elaborado a partir de Brasil (2017f).

3.3 PLANOS DE COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

Nesta seção são apresentados os planos de coleta de dados, divididos em dois momentos, A (questionário) e B (entrevista); e de análise.

3.1.4 Plano de coleta dos dados

No tocante a coleta de dados, fez-se necessário a dividir em dois momentos, conforme Figura 11.



Fonte: elaborado pelo autor (2018).

O momento 1 se refere à aplicação de um questionário estruturado com questões fechadas (APÊNDICE A). Justifica-se o uso do questionário por dois fatores. O primeiro é seu baixo custo, pois o formulário foi enviado à amostra via internet. O segundo fator é a possibilidade dos analistas responderem no momento em que julgarem mais conveniente (GIL, 2008), haja vista a rotina cheia e imprevisível da amostra, como o caso da respondente 13, que no momento da entrevista não dispôs de tempo para participar.

Assim, os integrantes da amostra responderam, para cada uma das 37 competências, duas questões: “Qual a importância desta competência?” e “Qual seu domínio nesta competência?”, seguindo a escala *Likert* de 7 pontos, conforme Quadro 10. Ressalta-se que foi esclarecido à amostra para responder pensando em suas práticas profissionais e que foram incluídas competências abordadas no pré-teste, expressas no APÊNDICE A.

Quadro 11 – Descrição da escala Likert utilizada

Grau	Qual a importância desta competência?	Qual seu domínio nesta competência?
1	Nenhuma importância/irrelevante	Não tenho domínio/não possuo a competência
2	Muito pouca importância	Tenho muito pouco domínio da competência
3	Pouca importância	Tenho pouco domínio da competência
4	Média importância	Tenho médio domínio da competência
5	Alta importância	Tenho alto domínio da competência (a possuo)
6	Muito alta importância	Tenho muito alto domínio da competência
7	Extrema importância (imprescindível)	Tenho pleno domínio da competência (a possuo com excelência)

Fonte: adaptado de Silva (2014).

A escala de 7 pontos se justifica pela premissa de que, dado que as competências levantadas nas entrevistas já foram apontadas como importantes em outros estudos e no pré-teste, haveria uma concentração de respostas nos graus mais altos da escala e, ao oferecer mais graus de resposta, possibilitaria uma diluição da concentração das mesmas (SILVA, 2014).

Já no momento 2 se realizou entrevistas com um roteiro semiestruturado com sete questões abertas (APÊNDICE B), além do questionamento do porquê a competência ‘x’ é ou não importante para seu desempenho profissional, totalizando oito perguntas. Essa técnica é bastante utilizada nas ciências sociais, sendo muito eficiente para obter dados em profundidade acerca do comportamento humano (GIL, 2008) e, consoante Triviños (1990), oferece amplo campo de interrogativas e questões oriundas das respostas do informante. Neste tipo de entrevista há grande interação e conhecimento das realidades dos informantes, valorizando sua criatividade e espontaneidade, bem como a presença do entrevistador (COLAUTO; BEUREN, 2006).

Para Duarte (2006), uma entrevista aberta requer um roteiro com poucas questões, mas que devem ser suficientemente amplas e que cujas respostas devem ser exploradas ao máximo

a ponto de esgotar a pergunta antes de realizar a próxima. O instrumento para operacionalizar as entrevistas desta pesquisa é um roteiro semiestruturado, cujas questões são um *mix* de perguntas descritivas e correlacionais, expressas no APÊNDICE B.

O roteiro possui cinco blocos de perguntas. O agrupamento das questões em blocos, formando constructos, serviu como facilitador para a consecução dos objetivos dessa pesquisa, guiando a análise dos dados em uma sequência lógica, servindo como uma forma do pesquisador se organizar para o processo de conversação com o entrevistado.

Ao elaborar o piloto do roteiro, realizou-se o pré-teste com um dos Procuradores da República, chefe adjunto do setor pericial do MPF à época; um dos analistas da área pericial contábil lotado no Rio Grande do Sul; e um revisor de metodologia científica (sem experiência na área pericial). O Procurador e o analista constataram que certas questões não seriam aplicáveis aos analistas e que algumas questões estavam confusas. Já o revisor de metodologia científica auxiliou na formulação das perguntas com o propósito de torná-las mais claras, corretas e precisas.

Após essas intervenções, reformulou-se as perguntas do roteiro de entrevista (APÊNDICE B), sendo novamente apresentado aos integrantes do pré-teste, obtendo sinal positivo quanto ao mesmo. A fim de auxiliar o entendimento das mesmas por parte dos entrevistados, no início da entrevista foi prestado alguns esclarecimentos e explicações, conforme APÊNDICE B.

Como limitação ao método, algumas competências da literatura foram aglomeradas em um único item do questionário, o que pode ter causado algumas imprecisões. Outra limitação do método é a de que, para algumas questões do questionário, os respondentes não forneceram respostas sobre o porquê da competência 'x' ser ou não importante.

3.1.5 Plano de análise dos dados

As entrevistas foram transcritas para o computador. A análise dos dados foi feita sob dois enfoques. A análise por estatística descritiva simples foi realizada no que se refere às 37 competências do questionário. Já a análise de conteúdo foi aplicada nas perguntas do roteiro semiestruturado, e na questão “por que a competência 'x' é importante ou não?”.

A análise de conteúdo é um método de análise de dados que, segundo Colauto e Beuren (2006, p. 137), “tem por objetivo estudar as comunicações entre os homens, com maior ênfase no conteúdo das mensagens”. Corroborando, Richardson (1999, p. 224) infere que a mesma

“busca compreender melhor um discurso, aprofundar suas características gramaticais [...] e extrair os momentos mais importantes.

Para Bardin (2014), a análise de conteúdo pode ser realizada ao redor de um processo de categorização, em que as categorias são rubricas ou classes, reunidas, estas, em um grupo de elementos sob um título genérico, cujo critério pode ser semântico, sintático, léxico e expressivo. Complementa a autora que a análise por categorias funciona como operações de desmembramento do texto em unidades e que a categorização por análise temática é rápida, eficaz e simples ao se aplicar em discursos diretos.

Segundo a autora, a análise de conteúdo segue três etapas. A primeira, chamada de pré-análise, compreende a organização do material, tornando-o operacional, pela transcrição dos áudios das entrevistas pelo próprio pesquisador. Na segunda etapa, a exploração do material, foram realizadas categorizações e classificações dos dados obtidos pelas entrevistas, permitindo uma análise consolidada sobre cada categoria criada. A terceira etapa compreende o tratamento dos resultados, as inferências e interpretações realizadas. Nessa etapa, os dados obtidos foram comparados com a literatura de suporte, obtendo, assim, as semelhanças e diferenças entre ambos.

Para a seção 4.4, em que se questionou à amostra sobre o porquê da importância das competências, utilizou-se o *software* Nvivo 11 para as 37 competências, a fim de se obter as primeiras percepções da amostra sob a forma de árvore de palavras. Esse método foi utilizado também na seção 4.5 e subseção 4.6.2. Na seção 4.6 se utilizou o Nvivo para a formação de nuvem de palavras, a fim de verificar a frequência da ocorrência de palavras.

4 ANÁLISE DOS DADOS

A fim de facilitar a apresentação dos resultados, este capítulo está organizado consoante os objetivos específicos da pesquisa, em que cada seção apresenta resultados referentes a cada um desses objetivos, conforme Quadro 12.

Quadro 12 – Relação das seções de análise com os objetivos específicos

Seção	Objetivo específico	Assuntos
4.1	“i”	Caracterização da amostra: experiência profissional e acadêmica; e âmbito de atuação no MPF
4.2	“ii”	Produto do trabalho do analista da área pericial contábil do MPF
4.3	“ii”	Dificuldades em elaborar o o produto de seu trabalho
4.4	“iii” e “iv”	Competências; domínio; e importância e o porquê de sua relevância
4.5	“v”	Capacitação oferecida pelo MPF
4.6	“vi”	Pontos de melhoria: descrição do pedido, <i>feedback</i> , unificação das secretarias, fila de processos e valorização profissional

Fonte: elaborado pelo autor (2017).

Salienta-se que, embora os objetivos específicos “iii” e “iv” sejam distintos e os dados para cumpri-los tenham sido coletados em momentos diferentes, foram analisados conjuntamente, pois, na visão do autor, são objetivos que se complementam.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA

Nesta seção é apresentado os dados da amostra: histórico profissional e seu benefício para o trabalho no MPF; tempo de trabalho no MPF; e área de atuação no MPF.

4.1.1 Atuações anteriores ao ingresso no MPF

Como a perícia é o conhecimento adquirido pela experiência (HOOG, 2017), indagou-se à amostra sua experiência profissional antes de ingressar no MPF, de forma a verificar se os analistas já tiveram contato prévio com a prática pericial antes de ingressar na instituição.

O Entrevistado 1 teve seu primeiro emprego na área contábil como um estagiário por um ano em um escritório de contabilidade, tendo adquirido experiência na execução de auditoria. Em 1994 ingressou nas Lojas Renner S.A., primeiramente como auxiliar contábil, e depois como técnico em contabilidade. Para o Analista 1, o tempo de trabalho nas Lojas Renner S.A. foi produtivo, porque

[...]é uma empresa bem estruturada; com setores bem definidos, inclusive o contábil-financeiro; várias segregações, fiscal; uma empresa que tinha operações complexas, como consolidação de balanço, como elaboração de demonstrações contábeis em moeda forte; e atendimento a normas internacionais. [...] nesse setor eu fiquei por três anos até passar no concurso aqui do Ministério Público da União. (Entrevistado 1)

Quando questionado sobre os benefícios dos empregos anteriores para o exercício de sua profissão no MPF, suscita que a prática e a experiência na área privada foram fundamentais, pois no Ministério Público há “a mudança de lado do balcão”, deixando de ser contribuinte e passando a ter uma visão de Estado. Para ele, entender as empresas e sua contabilidade é benéfico para o cotidiano na área de perícia, e isso foi alcançado em especial pela sua passagem nas Lojas Renner, porque “a contabilidade era feita realmente dentro da legislação, com boas práticas, com boa técnica contábil”, tendo trabalhado com operações complexas, financeiras e fechamento de balanço.

O Entrevistado 2 trabalhou em vários setores na administração pública federal por 10 anos, realizando atividades financeiras, como liquidação e pagamento de despesas; e de controle patrimonial. Posteriormente, atuou como técnico do Banco Central, também órgão público, por um ano. Sua atuação na administração pública federal lhe proporcionou uma boa bagagem sobre contabilidade pública, procedimentos e estágios da despesa; e sobre o rito do processo administrativo financeiro dentro de um órgão público. Para sua prática profissional no MPF como analista pericial contábil, essa foi uma grande experiência, porque “o setor público tem uma série de burocracias [...] via de regra [aqui] a gente trata de investigação de crimes que envolvem recursos públicos, e a forma de saída dos recursos públicos é através do processo de despesa por meio das leis que tratam da despesa pública.” Já seu trabalho no Banco Central lhe ampliou a visão sobre a administração pública; os estágios da despesa; a economia; e a política econômica.

A Entrevistada 3 começou sua graduação em 2009 e em 2010 começou um estágio na área contábil. Até seu ingresso no MPF, sempre atuou em empresas do setor privado e em escritórios de contabilidade, desenvolvendo atividades voltadas à rotina contábil, tal qual abertura e constituição de empresas, escrituração contábil, atribuições fiscais e atendimento de obrigações acessórias. Para ela, conhecer as rotinas de empresas privadas contribui para o seu desempenho no MPF, pois conhecendo o funcionamento delas, já se sabe onde buscar algumas informações necessárias para seu trabalho.

O Entrevistado 4 começou a trabalhar em 1996 no Tribunal Superior Eleitoral em um setor que não estava relacionado à contabilidade. A partir de 1999 começou a atuar com setores que a auditoria abrange: patrimônio, orçamentário e financeiro. Para ele, os últimos cinco anos

no Tribunal Superior Eleitoral foram bastante produtivos, obtendo grande aprendizado, pois conheceu as normas aplicáveis à auditoria pública; atuou na parte prática; e realizou algumas auditorias. Como pontos muito importante e proveitosos, cita a elaboração da redação; como se posicionar; como fazer relatórios de auditoria; a metodologia para se seguir; e a técnica.

Tal qual o Analista 4, o Entrevistado 5 sempre trabalhou na área pública. Começou na área de finanças na Câmara Municipal de Dourados, Mato Grosso do Sul, realizando tarefas de empenho, liquidação e pagamento por quatro anos. Posteriormente, trabalhou por alguns anos em outro órgão na parte de recursos humanos. Antes de ingressar no MPF, o Entrevistado 5 ainda trabalhou mais quatro anos no Ministério Público do Estado do Mato Grosso do Sul na área de gabinetes. Para ele, essa experiência no MPE, apesar de não ser na área de contabilidade, proporcionou que ele conhecesse a rotina processual e o trâmite de inquéritos e processos. O contato com essa rotina ocasionou, por “osmose”, o aprendizado para ele, que não era da área jurídica. A importância desse convívio foi ressaltada por ele quando ressaltou que

[...] um grande problema é um contador que nunca teve contato com um processo, isso você vê na aula de perícia contábil. Quando você dá uma aula de perícia contábil para alguém que trabalha no foro, ele tem uma ideia melhor do trâmite. Isso eu até percebi quando eu fiz a minha pós-graduação, teve uma matéria, perícia contábil, e aí a gente entendia melhor os conceitos e a situação. (Entrevistado 5)

Essa experiência prática lhe ajudou muito porque acabou ajudando a fortalecer a teoria e os conceitos. O Analista 5 justifica essa importância porque há situações em que a pessoa se sente insegura, mas na prática é possível ver os eventos acontecendo.

O Entrevistado 6 trabalhou em escritórios de contabilidade de sua família, atuando com contabilidade comercial e privada. Posteriormente trabalhou na Polícia Federal por seis anos enquanto fazia sua graduação, atuando no controle de produtos, onde não havia contato com a parte contábil. Já como contador, trabalhou por quase um ano na Defensoria Pública, até ingressar no MPF. Enquanto laborava nesse último órgão, adquiriu boas noções do Sistema Integrado da Administração Pública, o SIAFI, o que lhe ajudou em processos que se necessitava realizar consultas nesse sistema para extrair informações.

Já a experiência adquirida pelo Analista 6 nos escritórios de contabilidade o ajuda principalmente em processos que envolvem contabilidade de custos e constituição de empresas, fazendo-o se sentir mais confortável ao ver matérias já estudadas, embora tenham sido raros os processos dessa área, e que haja diferenças entre a prática de escritório para dentro do Ministério Público.

Na Polícia Federal, ainda que não tivesse muito contato com contabilidade, algumas poucas vezes solicitaram sua opinião em termos de referência para alguma licitação, aprendendo um pouco acerca de edital de pregão e de questão de contrato. Os seis anos de trabalho na Polícia Federal proporcionou ao Entrevistado 6 o desenvolvimento de competências comportamentais, como a maturidade, a discrição e o sigilo, visto que “tive bastante em relação a perseguições, investigações, tanto administrativas, como criminal, porque, apesar de eu não mexer diretamente com isso, a gente, por ser um ambiente policial, a gente vê muito isso”. Embora não seja estritamente contábil, o Entrevistado 6 enfatiza essa bagagem adquirida e levada consigo para o MPF.

O Entrevistado 7 começou trabalhando como estagiário em um escritório de contabilidade por cerca de um ano em tarefas relacionadas a lançamento de nota fiscal. Após o estágio, trabalhou por um ano como auxiliar de autoatendimento de um banco e pelo dobro de tempo como caixa. Já graduado, trabalhou como contador do Denatran por dois anos, realizando atividades relativas à contabilidade pública, como fazer lançamentos no SIAFI. Ao ser questionado sobre a contribuição desses empregos para o seu trabalho no MPF, o Analista 7 menciona que “eles influenciaram diretamente meu trabalho aqui no Ministério Público. Eles me deram sim uma base, uma visão, uma bagagem para melhorar a qualidade dos meus serviços”.

A Entrevistada 8 trabalhou no Banco de Desenvolvimento de Minas Gerais como analista de gestão de risco, onde fazia classificação das operações, análise econômico-financeira das empresas, e análise de projetos. Assim, analisava o balanço das empresas a fim de verificar qual a condição da mesma pagar o financiamento solicitado, proporcionando uma bagagem para sua atuação no MPF.

O Entrevistado 9 trabalhou por quatro anos na Caixa Econômica Federal na área de atendimento ao público. Posteriormente laborou no Tribunal Superior do Trabalho (TST) como técnico, cuja atuação era mais jurídica do que contábil. Para ele, a Caixa foi uma grande escola, pois envolvia questões do sistema financeiro, vinculada a sua atuação no MPF. Já a contribuição do TST foi, para ele, um pouco menor, “mas acaba que adquiri um ou outro conhecimento jurídico que, chegando aqui e analisando a demanda de um processo que o Procurador manda, você acaba entendendo um pouco melhor”.

A Entrevistada 10 sempre trabalhou em empresas privadas e na área de contabilidade fiscal e tributária, cogitando, inclusive, a fazer uma faculdade de direito para se especializar na parte de tributos. Desde sua graduação, a Analista 10 menciona que sempre teve vontade de trabalhar com perícia, e que decidiu sair do emprego na iniciativa privada e começar a estudar para o concurso de perito na Polícia Federal, pois até então não era de seu conhecimento que

existia perícia no Ministério Público. Contudo, prestou concurso para o MPU a fim de testar seus conhecimentos, e depois de três meses ingressou nessa instituição.

Quando questionada se os empregos anteriores beneficiaram o seu trabalho no MPF, a Entrevistada 10 menciona que já pegou alguns poucos processos que estavam relacionados com a parte tributária, e que a experiência anterior a beneficiou nesse aspecto. Contudo, menciona que, no MPF, cada procedimento e cada processo são diferentes dos anteriores.

O Entrevistado 11 laborou inicialmente como gerente de banco privado. Depois ingressou no serviço público, trabalhando no Ministério da Fazenda, mais especificamente na ESAF como chefe de administração; da ESAF foi para o Ministério da Educação e Cultura (MEC), atuando como diretor da administração estadual; e do MEC para a Advocacia-Geral da União (AGU) como coordenador estadual no estado de São Paulo, não tendo atuado com perícia em nenhum emprego até ingressar no MPF. Quando questionado se os empregos anteriores o beneficiaram em suas práticas profissionais atuais, o Entrevistado 11 menciona que a base é útil, pois é possível entender o orçamento da execução orçamentária.

O Entrevistado 12 estagiou por seis meses enquanto realizava sua graduação. Após o estágio, ingressou no MPF pela primeira vez como técnico administrativo e, por estar cursando contabilidade, foi colocado no setor de divisão da execução orçamentária e financeira, onde trabalhou até ingressar no MPF pela segunda vez, no cargo atual de analista. Para ele, o estágio ajudou muito pouco, enquanto que o labor como técnico administrativo lhe propiciou uma visão muito boa, pois mexia com o SIAFI o tempo todo.

4.1.1.1 Atuação com perícia contábil antes de ingressar no MPF

A perícia contábil é definida por Hoog (2017) como conhecimento adquirido pela experiência com bases contábeis. Contudo, analisando o histórico profissional da amostra, constata-se que os analistas periciais contábeis atuantes no MPF não realizaram perícia contábil antes de ingressar na instituição. Ainda que nenhum analista tivesse trabalhado com perícia anteriormente, o E2 justifica que a capacitação para tal cargo no MPF não se tem no mercado, pois há como encontrar ótimos profissionais da área financeira, da área bancária, da área fiscal, mas com a experiência que o Ministério Público Federal necessita, não, sendo um aprendizado que precisa ser desenvolvido, pois ninguém chega sabendo.

Ressalta-se que apenas o E4 chegou a trabalhar com auditoria, proporcionando aprendizagem quanto à redação de um relatório de auditoria e como se posicionar em um parecer, habilidades empregáveis na profissão de perito, conforme exposto por Sá (2011).

Nesse sentido, Sá (2011) e Gonçalves et al. (2014) explanam que o perito deve possuir experiência em perícias. Diante das qualidades exigidas e a falta de experiência da amostra em perícia ao ingressar no MPF, o Entrevistado 9 menciona que poderia ser criado um curso de formação assim que entrasse no órgão, pois "o concurso pede somente graduação. Por exemplo, no meu caso, eu cheguei aqui sem experiência nenhuma e era chamado de perito, [...]você acaba de entrar e é perito".

Assim, percebe-se que, ainda que não haja no mercado de trabalho a capacitação para o cargo de analista pericial contábil no MPF, a amostra possui conhecimentos em diversas áreas da ciência contábil, além de matérias correlatas; e competências comportamentais, como a maturidade, suscitada pelo Entrevistado 6. Contudo, o órgão deve proporcionar acesso à capacitação desses profissionais, especialmente suas habilidades, o mais cedo possível, pois até adquirirem confiança e experiência, realizarão trabalhos periciais com menor grau de qualidade, com menor rigor tecnológico, concisão e clareza.

4.1.2 Tempo de trabalho no MPF

O tempo de trabalho dos 44 analistas lotados no MPF que compõem a população desta pesquisa pode ser expresso na Tabela 6.

Tabela 6 – anos de trabalho no MPF da população desta pesquisa
(continua)

UF	Servidor	Anos de trabalho no MPF
DF	Analista 14	23
DF	Analista 15	N/D
DF	Analista 16	3
DF	Analista 17	2
DF	Entrevistado 7 / Analista 7	7
DF	Analista 18	3
DF	Entrevistado 9 / Analista 9	2
DF	Analista 19	3
DF	Entrevistado 6 / Analista 6	6
DF	Analista 20	9
DF	Analista 21	3
DF	Analista 22	3
DF	Analista 23	N/D
DF	Analista 24	3
DF	Respondente 13	2
DF	Entrevistado 5 / Analista 5	16
DF	Analista 25	10
DF	Analista 26	22
DF	Entrevistado 8 / Analista 8	N/D
DF	Analista 27	9
DF	Analista 28	8
DF	Analista 29	12
DF	Analista 30	8

		(conclusão)
UF	Servidor	Anos de trabalho no MPF
DF	Analista 31	5
DF	Analista 32	5
MA	Analista 33	3
MG	Analista 34	6
PA	Analista 35	3
PB	Analista 36	14
PE	Analista 37	9
PE	Analista 38	12
PE	Analista 39	22
PR	Entrevistado 2 / Analista 2	5
PR	Entrevistado 3 / Analista 3	3
PR	Entrevistado 4 / Analista 4	13
RJ	Analista 40	N/D
RJ	Analista 41	9
RJ	Analista 42	5
RS	Analista 43	10
RS	Entrevistado 1 / Analista 1	20
SP	Entrevistado 11 / Analista 11	20
SP	Entrevistado 10 / Analista 10	7
SP	Entrevistado 12 / Analista 12	21
SP	Analista 44	7
	Média DF	7,45
	Média outras UF	10,50
	Média geral	8,83
	Média amostra	10,31

Fonte: elaborada a partir de Brasil (2017f).

O tempo de trabalho no MPF da amostra desta pesquisa é superior a 10 anos, maior que a média geral. Isso se deve ao fato de que, dos sete analistas com mais de 15 anos de trabalho na instituição, quatro fazem parte dessa pesquisa. Salienta-se que, pelas entrevistas, dois analistas trabalharam inicialmente na PGR, em Brasília, e foram transferidos para o Paraná. Conforme mencionado pelo Entrevistado 2 “desde 2012 eu estou no Ministério Público Federal, onde eu já passei a atuar diretamente no setor correspondente ao setor pericial, mais especificamente na análise econômica, financeira e patrimonial e investigações criminais, junto à Procuradoria Geral da República”, passando a atuar no Paraná a partir de 2014; e Entrevistado 4 “aí em 2004 eu passei no concurso [...] fiquei um tempo em Brasília [...] e em 2008 eu vim para o Paraná por remoção”. Ainda que esses dois analistas estivessem até hoje atuando em Brasília, a média dessa unidade federativa não se alteraria significativamente (a média seria de 7,58 anos).

Como pode-se depreender, a média dos anos de trabalho dos analistas lotados no Distrito Federal é ligeiramente menor do que a média das outras unidades federativas. A Entrevistada 8 mencionou que isso se deve ao fato de em Brasília haver mais opções de trabalho em órgãos públicos que pagam melhor, como Polícia Federal, TCU, Câmara e Senado. Como consequência disso, na percepção dos Entrevistados 1 e 6, o Ministério Público Federal se torna um órgão trampolim.

4.1.3 Educação continuada

Com o intuito de verificar o nível de realização de cursos que visem o aprendizado contínuo e a busca pessoal por preparo profissional, indagou-se à amostra quais programas de educação continuada foram realizados por eles; e quais os benefícios disso para suas práticas profissionais no MPF.

Enquanto trabalhava nas Lojas Renner, e depois já no MPF, o Entrevistado 1 fez vários cursos, sendo alguns na área contábil, tendo também participado de uma convenção de contabilidade; de um congresso brasileiro de contabilidade; e palestras. Quando questionado sobre a realização de alguma pós-graduação, o Analista 1 comunicou que em 2004, já no MPF, realizou uma especialização em auditoria e perícia, e que “calhou muito bem ter feito a pós-graduação nessa área”.

O Entrevistado 1 relata que, na medida do possível e mesmo sem o patrocínio da instituição, faz cursos e leituras por conta própria. Isso porque, na sua percepção, nos últimos dois anos o MPF entrou numa espiral de contingenciamento de recursos, limitando a realização de cursos.

O Entrevistado 2 já havia concluído uma especialização em auditoria governamental e iniciou um mestrado em Ciências Contábeis antes de ingressar no Ministério Público, concluindo esse em 2014. Expõe que sempre busca a realização de cursos que tragam novos elementos e complementem a sua formação profissional.

Nesse sentido, o Analista 2 cita o Cadastro Nacional de Peritos Contábeis (CNPC) e, embora os analistas do MPF não concorram na lista nacional, ele está cadastrado e busca cumprir o requisito da capacitação continuada de 40 horas anuais. Já no âmbito do MPF, o aduz que há alguns poucos e curtos cursos de formação interna específica, que auxiliam os procedimentos e métodos empregados no dia-a-dia.

Quando questionado sobre o benefício da educação profissional continuada, relata que

[...] auxiliam, porque a gente vê muitos trabalhos com muitos assuntos que tangenciam a contabilidade, relacionados a patrimônio, finanças, economia, sistema financeiro, que tem o viés na contabilidade. Porque a investigação normalmente [...] trata de alguns eventos críticos do patrimônio e de finanças, e esse conhecimento de áreas correlatas é fundamental para se ter uma visão sistêmica, do que que o criminoso pode estar fazendo. (Entrevistado 2)

Para ele, como a investigação é muito ampla, o que se conhece é o que, via de regra, não faz falta. A sua maior preocupação é aquilo que não se sabe, por isso, para ele, é fundamental

estar sempre buscando alternativas para preencher as lacunas. O Entrevistado 2 ilustra esse ponto fazendo uma alusão a um crime com fluxos financeiros e patrimoniais que refletem na contabilidade e que, não sabendo como o crime aconteceu, deve-se buscar conhecimento para entender como aquele fenômeno na vida social reflete na contabilidade, e aí conseguir captar elementos de prova, como um recibo de transferência, uma cópia de cheque, uma declaração patrimonial. A maior preocupação do Analista 2 é aquilo que ele não sabe.

A Entrevistada 3 expõe que buscou fazer uma especialização em auditoria e perícia, mas por forças externas realizou sua especialização na área de gestão tributária, entre 2015 e 2016, cujas disciplinas eram semelhantes, à exceção das específicas de auditoria e perícia. Quando questionada sobre a contribuição desse estudo para seu desempenho profissional no MPF, a Analista 3 equiparou os benefícios dessa especialização com as contribuições da sua atuação no setor privado.

Já trabalhando no MPF, o Entrevistado 4 realizou uma especialização em contabilidade pública em 2015, pois é uma área de seu interesse e que, desde sua graduação, passou por muitas inovações e alterações, como as convergências às normas internacionais. Seu intuito ao realizar essa especialização era “conhecer essas normas, o impacto disso na prática, o impacto dessa teoria, porque eu senti a necessidade de eu me aperfeiçoar nessa parte de contabilidade pública”. Já na parte de contabilidade privada, o Analista 4 noticia que é uma área que está estudando, comprando livros e tentando assimilar novos conhecimentos.

O Entrevistado 5 cita que realizou três pós-graduações, concluindo as duas últimas. A primeira, que não foi concluída, em contabilidade gerencial, embora tenha realizado todas as matérias e entregue a monografia, coincidiu com sua mudança para Brasília, impossibilitando sua finalização. A segunda especialização, em contabilidade pública e auditoria pública, teve como tema em sua monografia a perícia contábil; e a terceira especialização foi em gestão pública, em que abordou índices econômicos, relacionado ao seu trabalho no MPF, sendo que essa última especialização realizada pelo Analista 5 foi o próprio Ministério Público que criou um curso *in company* para que seus servidores pudessem estudar. Quando questionado sobre os benefícios desses estudos, o Entrevistado 5 menciona que todas elas ajudaram, mas também expõe que, pelo menos para ele, uma especialização em perícia contábil seria mais indicada para sua prática profissional.

O Entrevistado 6 realizou a mesma especialização em gestão pública que o Analista 5, e começou a segunda, em administração e finanças, na mesma faculdade onde leciona, tendo a pretensão de fazer um mestrado. Quando questionado sobre os benefícios da educação continuada realizada por ele para seu desempenho no MPF, o Analista 6 explana que a

especialização em gestão pública acabou ajudando muito mais na sua profissão acadêmica como docente.

Para ele, no MPF não é tão prático a realização de pós-graduações que deem uma visão mais restrita de algum assunto porque os analistas atuam com um leque muito grande de assuntos, não sendo possível seu aperfeiçoamento. Quando questionado sobre qual curso seria interessante, o Entrevistado 6 responde que algum curso sobre tratamento de informações contribuiria para a atividade pericial no MPF, pois diante de um processo grande, o perito tem que lidar com muitas informações distintas, devendo concatená-las e processá-las para colocar no parecer.

O Entrevistado 7 não participou de cursos pelo órgão, tendo realizado uma pós-graduação em auditoria pública em 2009. Contudo, ele não tem interesse em realizar ou um mestrado, ou um doutorado, ou uma outra especialização, apenas pequenos cursos em temas específicos. Para ele, a pós-graduação em auditoria pública não o beneficiou significativamente em seu trabalho, pois, na sua percepção, foi basicamente um curso para concurso que tinha algumas matérias voltadas ao controle externo e à auditoria.

A Entrevistada 8 realizou uma especialização em contabilidade pública antes de ingressar no MPF, mas que não era relacionada com sua sua área de atuação nesse Ministério. Sua segunda especialização, na área econômica e oferecida pelo CADE, foi realizada quando já trabalhava no MPF, sendo direcionada para o setor público na área de defesa da concorrência, da ordem econômica e da regulação. Para ela, essa segunda especialização, por ser na área específica de sua atuação, foi mais proveitosa.

Na época em que foi oferecido esse curso não existia SEAP, sendo que os peritos eram vinculados às câmaras, e cada câmara tinha uma perícia própria, chamada assessoria pericial. Visto que a Analista 8 estava vinculada a terceira câmara (consumidor e ordem econômica), e o CADE ofereceu o curso para os peritos dessa assessoria, ela pôde realizar a especialização.

O Entrevistado 9 se inscreveu para um mestrado, porém não deu continuidade a essa capacitação. Atualmente, está fazendo um curso para concurso público, pois está focando em trabalhar no Tribunal de Contas da União.

Assim que entrou no MPF, a Entrevistada 10 fez uma especialização em perícia contábil, mas com enfoque na perícia judicial, a fim de entender com o que ela ia trabalhar. Além dessa pós-graduação, ela relata que participa de cursos oferecidos pelo MPF especificamente para a sua área de atuação, como fraudes em licitações e cálculos judiciais, pois, para ela, eles realmente ajudam no seu dia-a-dia. Quando questionada do porquê dessa pós-graduação, ela explica que

[...] foi iniciativa própria, porque eu estava começando aqui e eu nunca tinha tido contato com o trabalho pericial. Eu falei “nossa, e agora? Como é que vai ser meu trabalho? Acho melhor eu começar a estudar para eu me direcionar, saber como que eu tenho que fazer, como é que eu redijo um parecer, eu não faço a mínima ideia de como é que é. (Entrevistada 10)

Para a Analista 10, essa especialização em perícia contábil feita por ela ajudou no seu trabalho no MPF, inclusive por poder conhecer contadores que já eram peritos judiciais, momento em que foi possível trocar experiências.

O Entrevistado 11 realizou apenas cursos que o próprio MPF oferece, tanto cursos presenciais, quanto à distância. Quando questionado sobre os benefícios da educação continuada, o Entrevistado 11 expõe que eles ajudam em seu trabalho.

O Entrevistado 12 fez uma especialização em gestão atuarial e financeira em 2010, além de mais de 30 pequenos cursos promovidos pelo Ministério Público. Na sua percepção, a especialização ajudou porque na época, na Procuradoria Regional da República havia muitos processos previdenciários, sendo que atuária, para ele, é previdência e seguros, basicamente. Porém, depois que foi criada a SEAP, para o Entrevistado 12 está sendo uma rotina nova, porque até então o que era feito na PRR era basicamente processos previdenciários.

De maneira geral, a amostra tem buscado a capacitação e a educação continuada, conforme sugerido aos peritos por Alberto (2012). Denota-se um interesse por estudar gestão (entrevistados 3, 5, 6 e 12), contabilidade pública (analistas 4, 5 e 8) e auditoria (entrevistados 1, 2, 5 e 7), mas apenas os analistas 1 e 10 realizaram especialização em perícia contábil.

Considerando que um perito deve submeter tudo ao crivo da razão; não julgar; não presumir; não ter preconceitos em relação ao objeto periciado; e exercer autocrítica (ALBERTO, 2012), ter rigor tecnológico; ser conciso, exato e claro; e saber argumentar, (SÁ, 2011) e que nenhum analista pericial contábil do MPF teve contato com perícia antes de ingressar no órgão, sugere-se que seja proporcionado cursos de capacitação voltados para a redação e competências de um perito. Salieta-se que essa é uma medida de médio prazo, voltada especialmente para analistas que venham a ingressar no MPF, pois o quadro de funcionários atual possui pelo menos dois anos de trabalho no cargo, o que já proporciona uma certa experiência.

4.1.4 Âmbito de Atuação no MPF

Embora estejam no mesmo cargo, há diferenças de atuação entre os analistas da amostra, pois os entrevistados 1, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11 e 12 são todos vinculados à SEAP, enquanto que os

entrevistados 2, 3 e 4 são vinculados à SPEA. Primeiramente serão explanadas as atuações da amostra vinculada à SEAP, seguida dos analistas da SPEA.

O Entrevistado 1 aduz que o perito contábil no MPF, embora seja especialista em contabilidade, deve ser generalista em muitas outras áreas afins, pois há uma série de assuntos conexos e temas correlatos, como matemática financeira, cálculos e temas tributários, que o profissional tem que saber, ou ao menos ter uma noção, proporcionando ao perito saber para onde se deslocar e que livro consultar.

Noticia que ultimamente tem sido frequente a sua atuação para análise de prestação de contas de recursos federais provindos do Ministério da Educação e Cultura e da Saúde por meio de fundos a municípios e a entidades por convênio ou outras formas de contrato. Para esses casos, relata que é feita uma análise da contabilidade pública; verificação; e exame documental, podendo até ocorrer de realizar vistoria *in loco*. Além desses, o Entrevistado 1 noticia que também atua com frequência em casos de análise bancária, em que é fundamental o cotejo entre a saída bancária e o documento fiscal que ampara essa saída.

Quando questionado sobre algum caso de valores expressivos e que, por consequência, pudessem fazê-lo sentir um pouco mais de pressão, o Analista 1 expõe que as perícias nos casos relatados são bem extensas, mas o valor é relativo, pois há recursos repassados que variam de 10 a 20 mil reais, até mais de um milhão de reais, caso que ocorreu recentemente. Para ele, esse valor não é muito grande, pois já se trabalhou com valores maiores, e que, o que acaba impactando “não é o caso isolado em si, mas sim o conjunto deles. E isso os Procuradores até tendem, no desfecho da investigação, a não focarem, não objetivarem a penalização apenas da prefeitura ou da entidade, mas sim do órgão repassador”. Assim, segundo o Entrevistado 1, tem-se uma finalidade didática, pedagógica, não sendo apenas punição, mas também prevenção.

Quanto aos momentos em que é requerida a sua intervenção, extrajudicial ou judicial, foi questionado se ele poderia atuar em um processo apenas no âmbito judicial. A resposta foi a seguinte:

Sim, sim, acontece de a gente não acompanhar a frase preliminar, antes de judicializar, e após isso [...]a parte pede prova pericial. O juiz defere, [...]costuma acontecer do Procurador contrarrazoar para que não seja deferida a prova judicial. [...]Mas via de regra os juízes dão, deferem a realização da prova pericial, dentro daquele espírito de não cercear a defesa e a gente acaba tendo que se inteirar do caso só então, e a gente acaba se sujeitando [...]a uma maior pressão assim no nosso trabalho. (Entrevistado 1)

Questionou-se especificamente esse ponto, pois o analista teria que se inteirar de todo o conteúdo do processo e finalizar sua análise e seu trabalho com prazo judicial, aumentando sua

pressão no sentido de tempo, conforme exposto por ele. Nesse ponto, ele suscita que “depois que a gente está aqui dentro a gente sabe que pode conseguir mais prazo, pedir uma dilação, é bem comum”. Assim, embora haja um aumento de pressão, é algo que é possível de ser contornado ao se pedir uma dilação de prazo.

Embora esteja vinculado à SEAP, o Entrevistado 5 não atua com frequência na parte de perícia. Depois da criação dessa secretaria, sua função ficou mais voltada para a parte de distribuição de processos e gerência. Sua tarefa é distribuir os processos, fazendo uma análise e uma triagem das guias que são cadastradas no sistema e distribuí-los para os peritos espalhados pelo Brasil. Para o envio dessas guias, relata que é necessária a análise dos cronogramas dos peritos, pois alguns podem estar com mais processos urgentes do que outros, buscando sempre um certo equilíbrio. Assim, para ele, sua atuação tem um caráter mais gerencial, inclusive participando de reuniões.

Contudo, eventualmente o Analista 5 realiza alguns cálculos, porque, na sua percepção, cálculos de atualização monetária e de improbidades são mais rápidos de serem feitos. De forma complementar, ocupa-se alimentando o sistema de cálculo criado pelos peritos do próprio Ministério Público. Conta que esse sistema já está padronizado para ações de improbidade de termo de ajuste de conduta (TAC), em que, se o Procurador quiser entrar com uma ação de improbidade administrativa, não precisa gerar uma nova guia e ocupar um perito para realizar o cálculo, pois o próprio sistema se encarrega disso, bastando inserir os valores e a multa que ele quer.

Conforme exposto por Batista da Silva e Kronbauer (2012), o trabalho do perito do juízo e do assistente técnico não necessariamente são semelhantes, pois para o assistente a imparcialidade não se aplica. Essa situação gera divergências nos laudos apresentados. Embora os peritos do Ministério Público Federal só possam atuar como assistentes técnicos, o Analista 5 suscita que ainda assim pode haver diferenças nas perícias realizadas entre eles mesmos, porque

[...] uma pessoa pode fazer um cálculo de um jeito, achando que está certo, daí outra pessoa faz de outro jeito e todo mundo acha que está certo. Mas aí você tem que ter um padrão, tem que ter uma teoria, tem que ter um fundamento jurídico, uma série de coisas, e a gente está aí, procurando hoje, padronizar [...] (Entrevistado 5).

Até 2014 o Analista 5 atuava realizando perícia. Noticia um caso específico dessa época em que foi a campo fiscalizar uma assembleia legislativa, onde havia desvio de dinheiro de folha de pagamento. Como havia trabalhado anteriormente em uma Câmara Municipal fazendo

pagamento, já possuía conhecimento de como era o processo orçamentário e como se processam os recursos, o que facilitou seu trabalho. Em conjunto com outros profissionais, foi possível consolidar as provas e fazer um relatório consistente que depois auxiliou a dar o desfecho do caso, sendo que, na sua percepção, sem a experiência anterior na Câmara Municipal, talvez o relatório não tivesse muito aproveitamento e para o Procurador não tivesse tanta utilidade.

O Entrevistado 6 atua junto à SEAP na assessoria temática de combate à corrupção e, embora esteja vinculado inicialmente a essa assessoria, ele atua em processos de outras áreas também. Nessa parte de perícia ligada à corrupção, relaciona uma série de temas que, para ele, são mais recorrentes: licitação; convênios; desapropriações; cálculos devidos em desapropriações, buscando o acerto do valor devido pela correção monetária, consectários legais, juros compensatórios e moratórios; e liquidação de sentença.

Especificamente nessa fase de liquidação, o Analista 6 cita que “quando o juiz arbitra o valor, a gente vai [...] se manifestar acerca do valor devido pelo réu depois de arbitrado. Então a gente tem até um manual nosso aqui, já elaborado pelos colegas da nossa assessoria, para apurar o *quantum* devido pelos réus nas ações que o MPF é parte”. O mesmo, por ter prática docente, as vezes é demandado pela gerência da SEAP para elaborar materiais didáticos para algum curso, focando no material para ensino à distância.

Na percepção do Entrevistado 7, o objetivo de seu trabalho é a realização de cálculos, que não seria propriamente perícia, pois, para ele, cálculos judiciais são basicamente atualizações de condenações, de correção monetária, aplicação de juros, assemelhando-se a uma contadoria; e perícia.

Nesse último escopo, seu trabalho é mais abrangente, atuando na avaliação de honorários, conferindo se o valor que está sendo cobrado pelo perito judicial é justo ou não; como assistente técnico do Parquet¹, apresentando quesitos, fazendo questionamentos acerca do laudo do perito do juiz, em que muitas vezes são apresentados relatórios conjuntos; e na fase prévia ao ingresso na justiça da ação, ou seja, no âmbito extrajudicial, realizando uma apuração inicial de um possível desvio ou de uma possível fraude.

Explica que no caso de constatada a fraude ou o desvio, o perito recebe um histórico, que é analisado para ver se há procedência, elaborando um relatório técnico apontando as irregularidades e, se o Procurador entender pertinentes os apontamentos, o membro então apresenta a denúncia na esfera judicial. Posteriormente, no transcorrer do processo, o perito é chamado para participar como assistente técnico e apresentar quesitos.

¹ No meio jurídico, o termo Parquet, de origem francesa, é sinônimo de Ministério Público (GARCIA, 2016).

Explicou que, depois de todo o trânsito em julgado, se o requerido for condenado, o mesmo terá que devolver determinado recurso. Se não devolver, o processo volta para o perito mais uma vez para elaborar os cálculos de liquidação de sentença, atualização da condenação, juros e correção monetária.

Quando questionado se no âmbito judicial sua atuação teria um caráter mais investigativo, enquanto que no judicial seria mais seguir a norma brasileira de perícia, o Analista 7 expõe que

[...] seria basicamente isso, justamente porque a gente tem uma liberdade maior no caráter investigativo, e na parte pericial a gente é muito limitado pelo CPC, pelas normas brasileiras de contabilidade, e a gente não tem muita margem para a criatividade porque é muito burocrático, muito normatizado. Então se você fugir da norma, você está errado. E já na parte investigativa, você não tem norma nenhuma, você faz o que sua bagagem te proporcionar fazer. Você tem total liberdade. (Entrevistado 7)

Complementa que, no processo judicial na fase de execução, em que a sentença transitou em julgado, já não se tem liberdade alguma, pois há manuais e jurisprudências de cálculos, além da própria matemática financeira que, em conjunto, não dão margem para inventar fórmulas de atualização de valores.

Os entrevistados 11 e 10 trabalham na mesma sala. O Analista 11 resume sua atuação ao explicar que trabalha apenas como assistente técnico, tanto no âmbito judicial, quanto no extrajudicial. A Entrevistada 10 explica que, na SEAP, cada procedimento é diferente do anterior. Enquanto no emprego anterior ela só trabalhava com questões tributárias, quando ingressou no MPF, em seu primeiro processo foi necessário realizar uma análise de balanço e, como fazia anos que não trabalhava com isso “eu tive que voltar, estudar, lembrar os conceitos e tal, aqueles índices, o que significavam”, sendo algo “completamente diferente do que eu estava acostumada”. Para ela, essa diversidade de assuntos a serem analisados proporciona um aprendizado contínuo, resultando em um trabalho que não é monótono, justamente por não haver uma rotina.

Sua atuação no âmbito judicial geralmente são processos que vêm com prazo muito curto. Embora sejam urgentes, usualmente são coisas simples, como cálculos de atualização de multa, de danos ao erário que foi cometido e o requerido foi condenado pela sentença a pagar um certo valor. Cita ainda que esse valor “vira e mexe volta, vai e volta, vai e volta, vai e volta para a gente ficar atualizando”.

Para ela, os casos extrajudiciais são mais complexos, pois, ou estão começando a se sedimentar e o Procurador solicita que o perito forneça subsídios para embasar o processo dele; ou que já estão em andamento, com o Procurador já tendo levantado algumas informações, mas

que é solicitado que perito o oriente no procedimento, afirmando que “às vezes a gente percebe que o Procurador recebe o procedimento e ele não sabe o que fazer com aquilo. Aí manda para a gente. Tipo assim, ‘olha, recebi esse procedimento sobre licitações, vê aí se tem alguma coisa errada’. Isso aí acontece frequentemente”. Relata que, por decorrência disso, chegam alguns casos para sua análise que não são contábeis, sendo na verdade questões jurídicas. Diante disso, a Analista 10 relata que

[...] aí temos que olhar e depois escrever falando “então, mas isso aqui, Procurador, ainda não é análise contábil, primeiro tem que ser feito análise jurídica”. Tem outros assuntos que vêm para cá, por exemplo, eu peguei um recentemente sobre consórcios e, na verdade, ele tinha número na denúncia. Porém a questão lá, para resolver, não era aqueles números, e sim uma dúvida jurídica, que foi uma brecha que as empresas administradoras de consórcio encontraram para pegar o dinheiro para elas dos consorciados quando acabava o consórcio [...] (Entrevistada 10).

Nesse caso em específico, ela teve que ter “certo jogo de cintura” para responder à solicitação do Procurador e explicar que a discussão no processo era jurídica. Esse “jogo de cintura” é explicado por ela no sentido de que nem sempre o membro aceita que o perito não responda a sua solicitação, sendo que ela não pode emitir um parecer contábil sobre uma questão jurídica.

O Entrevistado 12 trabalha há 20 anos como analista em uma Procuradoria Regional da República. Informa que, até a criação da SEAP, todos os analistas respondiam exclusivamente aos casos da unidade em que trabalhavam. Assim, ele só atuava em matérias de atuação da PRR da terceira região e, por ser segunda instância, tinha uma atuação bem diferente da dos demais analistas da amostra.

Conforme sua narrativa, com a criação da secretaria, unificou-se todos os peritos do Brasil para fazer uma equipe só e receber todos os tipos de demandas, pois foi constatado que algumas unidades tinham bem menos demanda do que outras. Ou seja, em algumas unidades havia excesso de trabalho, enquanto que em outras, como a PRR3, era mais “sossegado” e, com a SEAP houve um nivelamento.

Ele explica que, as Procuradorias da República, as PR, atuam em primeira instância, enquanto que as Procuradorias Regionais atuam em segunda instância, e por isso a diferença de quantidade de trabalho. Assim, relata que os casos que chegavam para ele até então eram

[...] processos em fase de recurso. São processos que já passaram pela “brigalhada” toda lá embaixo. O extrajudicial já foi, e aí já judicializou, já teve a sentença na primeira instância, já teve toda a briga e tal, e entra-se em fase de recurso e aí vem para cá. Então os processos que nós peritos pegávamos aqui já eram processos “mastigados”, vamos dizer assim, em fase de recurso [...] (Entrevistado 12)

Ele explica que a diferença na quantidade de trabalho que havia até então era porque mais de 90% dos processos são da primeira instância ou na fase de investigação, e não na fase de recurso. Especificamente quanto à matéria, explica que até 2002 só trabalhavam em precatórios, sendo um “trabalho maçante, não acabava nunca. [...] não tinha muita utilidade. O processo já tinha acabado e nada de pagar, aí vinha para cá de novo para a gente dar uma última olhada e meio que atrasava o processo e não dava resultado nenhum”, citando os casos de repetição de indébito e ações de desapropriação.

Entre 2003 e 2015, sua atuação ficou mais restrita a processos previdenciários, sendo por ter essa atuação que o Analista 12 buscou fazer sua especialização. Cita também que nesse período trabalhou em alguns casos de improbidade administrativa, em que geralmente são políticos que tem foro privilegiado, e por isso é investigado direto pela segunda instância, analisando declarações de imposto de renda não só de políticos e gestores públicos, mas também de juízes.

Os entrevistados 8 e 9 são os únicos que trabalham na terceira câmara (assessoria temática do consumidor e ordem econômica), vinculados à SEAP. A Entrevistada 8 expõe que trabalha na área de regulação econômica, com as agências reguladoras e na defesa da concorrência, atuando constantemente junto ao CADE. Esclarece que, quando há um ato de concentração; ou uma denúncia; ou uma investigação de prática anticompetitiva, o CADE emite um parecer, sendo que o Ministério Público tem um representante nas dependências desse órgão. Assim, são feitos os pareceres via Ministério Público e enviados para o representante naquele órgão.

Informa ainda que, antes de emitir uma resolução, a agência reguladora tem que colocar as informações em audiência pública, sendo função da Analista 8 acompanhar essas audiências e fornecer subsídios para que o coordenador da câmara, os membros nas Procuradorias espalhadas pelo país e os grupos de trabalho atuem, ocorrendo extrajudicialmente. Já seu desempenho no âmbito judicial só teve início com a criação da SEAP, atuando como perito assistente, principalmente com atualização de cálculos. Ou seja, até 2015, ano de criação dessa secretaria, a atuação da Analista 8 era apenas extrajudicial.

O Entrevistado 9 reforça que esse setor atua com frequência na área econômica, principalmente em regulação econômica, realizando eventualmente cálculos judiciais, como atualização de sentença, haja vista que por vezes o Procurador solicita que seja verificado se o valor da condenação está correto ou não. Por fim, declara que o trabalho nessa área de regulação econômica é um aprendizado, pois é um campo um pouco fora da contabilidade.

Os Analistas vinculados à SEAP atuam basicamente sob duas circunstâncias. A primeira ocorre no âmbito extrajudicial, em que buscam investigar e trazer elementos que comprovem a demanda do Procurador, geralmente relacionada à fraude. Nessa situação, sua atuação se aproxima

de uma intersecção entre perícia contábil e contabilidade forense, conforme Figura 12, haja vista que, conforme exposto pelo Analista 7, não há normas brasileiras de contabilidade que limitem o trabalho do perito na fase investigativa e extrajudicial, havendo maior liberdade de atuação.

Figura 12 – Área de atuação dos analistas da SEAP na esfera extrajudicial



Fonte: elaborada pelo autor (2017).

Pela imagem anterior, a atuação dos analistas da SEAP na esfera extrajudicial abarca pontos em comum entre as duas áreas, conforme Silva (2012c), tal e qual ter foco um processo, ação específica ou demanda executiva, ser baseada em fatos e ter natureza ampla; e pontos “exclusivos” de cada uma delas, como a emissão de opinião (perícia) e apuração de fatos (contabilidade forense).

Contudo, sua prática profissional não pode ser a soma das duas áreas pelo fato de sua atuação unir apenas alguns elementos de cada área. Não é inteiramente perícia contábil, pois, sendo o produto de seu trabalho um relatório, não segue os ditames da NBC TP 01; e não é plenamente contabilidade forense pelo fato do escopo da atuação desses analistas partir também de quesitos elaborados pelo Procurador, ser baseado em eventos passados e não possuir caráter preventivo.

Já a segunda circunstância ocorre quando atuam no âmbito judicial como assistentes técnicos. Nessa seara, conforme exposto pelo Entrevistado 7, o perito deve se ater às normas brasileiras de contabilidade, devendo apenas emitir opinião e ter como escopo os quesitos. Assim, sua atuação no âmbito judicial paira inteiramente sobre a perícia contábil, ainda que com pontos em comum com a contabilidade forense: tem como objetivo emitir opinião; ser de natureza ampla; ter como foco um processo ou ação específica; ter frequência pontual; ter como escopo os quesitos; ser baseada em eventos passados; ser apenas detectiva; e ter apuração baseada em fatos, convergindo para os requisitos de Silva (2012c).

Os entrevistados 2, 3 e 4 são vinculados à SPEA, na Procuradoria da República do Paraná, atuando na força-tarefa da Operação Lava Jato. O Entrevistado 2 realiza análise contábil

de fatos patrimoniais e financeiros. Para isso, faz correlação com alguns elementos tecnológicos não estritamente contábeis. Na sua percepção, seu trabalho se assemelha a uma consultoria, buscando direcionar os Procuradores da República.

A Entrevistada 3 aduz que sua rotina é bem específica. As atividades desenvolvidas por ela são relacionadas a pesquisa e levantamento de dados; e análise de informações financeiras, bancárias e fiscais. São muitos dados sigilosos, mas, como estão relacionados ao processo, tiveram afastamento de sigilo. Assim, sua atuação se divide sob duas formas: pesquisa e análise, mas com a mesma finalidade: preparar informações para os Procuradores. Quanto à pesquisa, ela identifica CNPJ de empresas; CPF de pessoas; além de outras informações com convênios que o Ministério Público tem, como a SERPRO (Serviço Federal de Processamento de Dados), para buscar dados cadastrais e pessoas, e a RAIS (Relação Anual de Informações Sociais), para obter informações de número de funcionários.

Esclarece ainda que sua atuação, seja na pesquisa, seja na análise, nem sempre fica restrita à contabilidade, pois, como a equipe não é muito grande, faz-se necessário que contadores façam atividades não vinculadas a sua área. Descreve, ainda, o caso em que chegou um documento com siglas e símbolos com a finalidade de disfarçar o que seria a transação, e ela teve que traduzir o documento para obter as informações para confirmar a demanda do Procurador. Conforme sua narrativa, alguns Procuradores gostam de passar pedidos com quesitos, sendo sua atribuição respondê-los. Já outros membros não fazem demandas dessa forma, tendo a análise, na sua percepção, um caráter mais investigativo. Quando indagada se esses quesitos são levados ao foro, sua resposta foi de que são internos.

O Entrevistado 4 atua frequentemente com análise bancária e fiscal, além de movimentações financeiras, seguindo uma metodologia e um relatório padrão onde, embora não sejam inflexíveis, são aplicadas várias técnicas. Esclarece que, além desses casos, trabalha com contabilidade quando há algo envolvendo o SPED e contabilidade fiscal.

Tendo em vista que o produto de seu trabalho segue a regulamentação própria do MPF, bem como é um relatório, e não um laudo ou parecer, infere-se que o trabalho realizado pelos analistas da SPEA, judicial ou extrajudicialmente, encontra-se na mesma posição que os analistas da SEAP na esfera extrajudicial. Um fator que reforça essa inferência é o fato de que, enquanto a perícia tem como objetivo “levar à instância decisória elementos de prova necessários a subsidiar a justa solução do litígio” (NBC TP 01, 2015), a atuação dos analistas da SPEA visa, consoante entrevistados 2 e 3, ser uma consultoria e preparar informações para os Procuradores, a fim de direcioná-los.

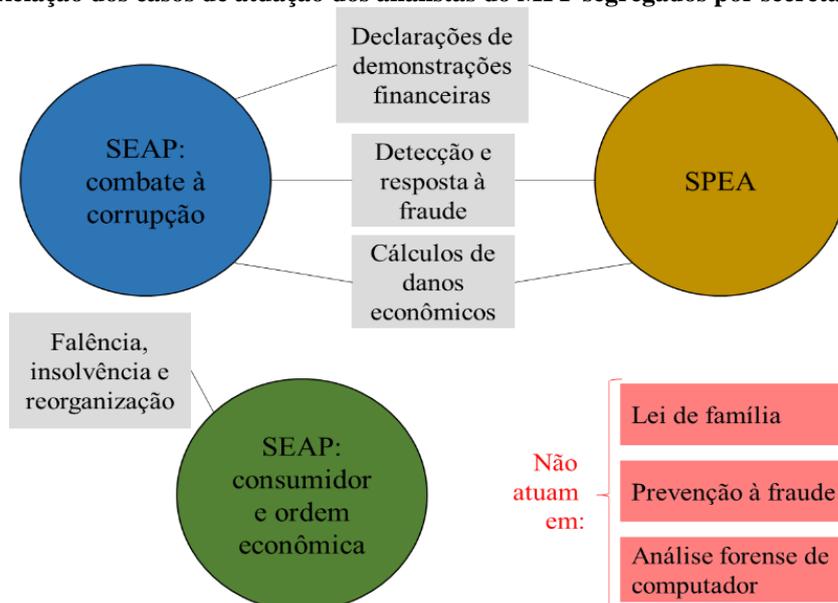
Essa aproximação se baseia no fato da atuação unir alguns elementos da contabilidade forense e da perícia contábil, tal e qual ter como objetivo a apuração de fatos e a emissão de opinião, ter como foco um processo, uma ação específica ou uma demanda executiva; como escopo uma denúncia ou quesitos; ser baseada em fatos; e ter natureza ampla (SILVA, 2012c).

Justifica-se não ser a soma das duas áreas pois suas atuações unem apenas alguns elementos de cada área, semelhante aos analistas da SEAP no âmbito extrajudicial. Assim, não é inteiramente perícia contábil, pois, sendo o produto de seu trabalho um relatório, não segue os ditames da NBC TP 01; e não é plenamente contabilidade forense pelo fato do escopo da atuação desses analistas partir apenas de eventos passados, não ter caráter preventivo e ser atribuição exclusiva de contador.

4.1.5 Atuação brasileira x atuação americana

Questionou-se aos analistas em quais casos o seu trabalho estava voltado e, posteriormente, apresentou-se as atuações dos contadores forenses norte-americanos do estudo de Davis, Farrell e Ogilby (2009), quais sejam: demonstrações de declarações financeiras; cálculos de danos econômicos; prevenção, detecção e resposta à fraude; avaliação; falência, insolvência e reorganização; lei de família; e análise forense de computador, a fim de verificar similaridades entre tais profissionais de diferentes países. A relação da amostra com essas áreas está exposta na Figura 13.

Figura 13 – Relação dos casos de atuação dos analistas do MPF segregados por secretarias e câmaras



Fonte: elaborada pelo autor (2017).

A fim de facilitar a análise, primeiramente são expostas e analisadas as respostas da amostra vinculada à SEAP da assessoria temática de combate à corrupção; seguida da assessoria do consumidor e ordem econômica; e por último as percepções dos analistas da SPEA.

4.1.5.1 SEAP: assessoria temática de combate à corrupção

Quanto às demonstrações de declarações financeiras, os entrevistados 6, 7, 10 e 11 mencionam que trabalham nessa área, mas que são poucas as vezes, senão raríssimas. O Entrevistado 6 explica que, embora mexam muito com informações financeiras, não são as das leis 6.404 de 1976 e 4.320 de 1964, as quais acredita competir mais à auditoria. As informações utilizadas por ele para a realização de perícias são relatórios de execuções fisco-financeiras; de convênios e acompanhamentos contratuais; e informações financeiras de acordos entre a administração pública e particulares.

Ou seja, segundo o Analista 6, os peritos vinculados ao combate à corrupção, via de regra, não utilizam informações de demonstrativos contábeis e de declarações financeiras da Lei das S.A. ou da “Lei do Orçamento Público”. O que utilizam com maior frequência são relatórios de acordos entre a administração pública e empresas particulares.

Por sua vez, o Entrevistado 7 inclui nesse grupo de declarações financeiras a declaração de imposto de renda, porque apesar de ser autodeclaratória, é utilizada como base para apuração de evolução patrimonial incompatível com o declarado. Ilustra o caso em que

[...] a pessoa recebe um dinheiro de corrupção, compra um imóvel e na hora que lança o imóvel na declaração de imposto de renda, o valor daquele imóvel está superior ao que ele ganha por mês, no ano, então fica um dinheiro que não foi justificado, que não foi apresentado. Então a gente faz essa análise do imposto de renda. [...] (Entrevistado 7)

Na percepção dele, há uma grande liberdade para a pessoa declarar o seu patrimônio, inclusive com o valor que quiser. E, para ele, a contabilidade não tem a capacidade técnica para determinar se um imóvel custa valor x ou y e, se um investigado receber um dinheiro escondido, ele vai comprar um imóvel e lançá-lo com o valor menor que o de mercado, pois se utilizar o próprio valor de mercado fica comprovado pela sua declaração de imposto de renda que ele não tinha dinheiro para comprá-lo.

Conta ainda que, por atender o país inteiro, os peritos não têm capacidade técnica e nem condições de avaliar o preço de mercado de um imóvel de padrão alto ou baixo, em um determinado bairro de uma cidade no interior do Brasil, comprado há 20 anos. Por isso, nesse

tipo de caso há o apoio de peritos da SEAP de outras áreas, como engenheiros civis e agrônomos.

Segundo sua narrativa, apenas o engenheiro civil e o agrônomo têm a capacidade legal de avaliar o valor de mercado de imóveis urbanos e rurais, respectivamente, e não os corretores de imóveis e arquitetos. Contudo, salienta que

[...] há uma briga judicial a respeito de quem pode e quem não pode, porque muitas vezes o corretor de imóveis tem mais capacidade técnica de julgar quanto custa um imóvel naquela região que ele trabalha do que um perito que mora em Brasília e nunca pisou no município. Entretanto, o perito não sofre influências do mercado, ele avalia segundo as normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas, e com base naquele normativo, com diversos parâmetros, eles estipulam o valor de mercado, que é o valor de mercado aceito pela justiça. [...] (Entrevistado 7)

Assim, em um caso teoricamente simples, como uma evolução patrimonial incompatível, expõe que é necessária a atuação conjunta de três peritos, podendo haver casos que envolvam diversos analistas de outras áreas. Nesse caso explanado, o Analista 7 cita que cada perito elabora seu parecer independente, sendo que a parte realizada pelo contador ficaria restrita a saber quanto que o requerido realmente ganhou.

Quando questionado se os pareceres nesses casos eram elaborados em conjunto, o Entrevistado 7 esclarece que é separado, pois cada perito tem sua própria fila de processos urgentes e o seu momento de fazer aquele trabalho, o que propicia formas diferentes de análise e ângulos para o mesmo fato, sendo que, conforme o Procurador vai recebendo os pareceres, já vai entrando com determinadas petições e ações. Conta ainda que, em casos extremos, os peritos podem se reunir e reúnem e fazerem juntos os pareceres, o que inclusive já aconteceu.

No que se refere aos cálculos de danos econômicos, o Entrevistado 11 expressa que já atuou em vários casos, enquanto a Analista 10 explana que o cálculo de danos ao erário se encaixa mais próximo de sua atuação, exemplificando a análise de uma denúncia em que o prefeito utilizou a verba destinada para educação para outro fim, cabendo a ela analisar qual foi o dano ao erário causado com esse desvio.

Já na percepção do Entrevistado 7, o caso que mais se aproxima de sua área de atuação seria o cálculo de danos econômicos, tanto na fase extrajudicial, quanto na liquidação já na fase judicial. Justifica que a “parte contábil da contabilidade ligada com a corrupção é justamente a estipulação de danos. Então de onde foi o dano? Qual foi o dano? Quando ocorreu o dano?”, tendo caráter detectivo, e não preventivo.

Os entrevistados 6 e 10 explicitam que não atuam com prevenção de fraude. O Entrevistado 6 deixa claro que “nosso setor pega quando já aconteceu. É sempre tentando apurar

o que já foi feito de errado, tentando verificar a ocorrência da irregularidade, do dano ao erário e tal. Então na prevenção é muito pouco a nossa atuação aqui. A minha, contábil”. Esse fato foi corroborado pela Entrevistada 10, pois “a gente recebe procedimento depois que a pessoa já fez. Nunca dá para a gente prevenir[...]”. Essa é outra característica que afasta a atuação dos analistas da SEAP de atuarem como contadores forenses: suas análises se baseiam em eventos passados, tendo cunho apenas detectivo.

No que tange à detecção e resposta à fraude, o Analista 6 menciona que trabalham muito com isso, pois o trabalho pericial deles é essencialmente a verificação da ocorrência da fraude, haja vista que o Procurador muitas vezes depende do parecer do perito para saber se arquiva ou não a ação. Já a Entrevistada 10 explica que quando detectam os valores, escrevem no parecer que a verba x não foi destinada ou que determinada situação está irregular, enquanto que o Analista 12 expõe que atuava na detecção de fraude em sistema do INSS, e expõe que “a criatividade humana para fraude é ilimitada”.

Quando questionada sobre o efeito pedagógico de sua atuação, no sentido de demonstrar que a fraude x já não passa mais despercebida, a Entrevistada 10 enfatiza que não se tem informações sobre o desfecho da ação, não sabendo se houve condenação ou não. Na situação em que o requerido foi condenado, existe a possibilidade de o processo voltar para ela para que seja calculado o valor da condenação estipulado pelo juiz na sentença. Assim, somente poderia se ter conhecimento acerca do andamento processual no caso de o processo voltar para o mesmo perito.

Para as áreas de avaliação; falência, insolvência, reorganização; lei de família; e análise forense de computador as respostas dos Entrevistados 6, 7, 10, 11 e 12 são semelhantes, haja vista que todos informam que são assuntos extremamente raros, ou que nunca trabalharam. Conforme o Entrevistado 12, os exemplos misturam um pouco matéria estadual e federal, o que poderia ser de maior atuação do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios.

4.1.5.2 SEAP: assessoria temática do consumidor e ordem econômica

Para o Entrevistado 9, a assessoria se volta mais para análise de regulação econômica, em uma assessoria em que a maior parte da equipe é economista, sendo seus trabalhos entregues para a terceira câmara, pois é ela quem atua nessa área de ordem econômica e direito do consumidor.

Conforme os entrevistados 8 e 9, questões envolvendo fraudes, de maneira geral, são pouco analisadas em sua assessoria. Para a Analista 8, pode acontecer de receber um processo envolvendo análise de fraudes, mas como não é o foco da assessoria do consumidor e ordem

econômica, é então redistribuído para a quinta câmara, a de combate à corrupção. Para ela, o cálculo de danos econômicos seria realizado apenas se uma empresa praticasse um ato anticompetitivo, como cartel ou monopólio.

Na questão da falência, insolvência e reorganização é onde estão, segundo a Entrevistada 8, os atos de concentração de sua atuação. Explica que há as agências reguladoras, as resoluções e as empresas que ganham a concessão. A Analista 8 ilustra que, quando uma empresa ganha uma licitação de pedágio, deve ser apresentado um fluxo de caixa com o seu projeto, onde está incluído o preço do pedágio e as obras que serão realizadas.

Nessa situação, sua atuação é em conjunto com engenheiros, cabendo a eles verificarem se as obras estão sendo feitas e em qual percentual de conclusão está, enquanto que os contadores e economistas são responsáveis por analisar tal percentual com o fluxo de caixa, a fim de encontrar qual o valor da tarifa do pedágio deveria ser aplicado. Se houver divergência, a ANTT (Agência Nacional de Transportes Terrestres) é informada que a tarifa não está sendo justa.

4.1.5.3 SPEA

Na percepção do Entrevistado 2, sua atuação está bastante vinculada a demonstrações de declarações patrimoniais, citando a declaração econômico-financeira (declaração de imposto de renda). No que se refere aos danos econômicos, expõe situações que poderiam ser encaixadas nesse tema, como o cálculo da corrupção e desvio de recursos.

No que tange à fraude, o foco de seu trabalho é a detecção e a resposta à fraude e à corrupção. No que se refere à prevenção, acredita que a lava jato tem um caráter preventivo, pois “a gente espera [...] não apenas a punição de empresários e corruptos, mas os que ainda não se envolveram pensem duas vezes. [...] a gente trabalhando e dando uma resposta na detecção e respondendo essa fraude, a gente ajuda a prevenir, desestimular”. Assim, não trabalha diretamente com a prevenção à fraude, e sim, espera que sua atuação tenha um caráter preventivo.

Nesse sentido, explana que no cenário brasileiro atual, com corrupção e desvio de dinheiro, ninguém se sente estimulado a agir licitamente, pois agindo de forma ilícita, está se ganhando muito mais dinheiro e o risco de ser preso é muito baixo. Para ele, é necessário aumentar esse risco:

[...] a gente quer que a sociedade aumente e muito o risco para o bandido que seja flagrado, que seja identificado, que ele com certeza seja punido, tenha bens confiscados, perca a liberdade, deixe de contratar com a administração pública. Porque isso cada vez mais vai aumentar o retorno exigido, o que acaba desestimulando ele a trabalhar ilicitamente. O retorno de se trabalhar de forma ilícita tem que ser

menor do que trabalhar de forma lícita, porque aí tu vais estimular ele a trabalhar de forma lícita. [...] (Entrevistado 2)

Esclarece que o perito não age pensando no que se espera que a lava jato faça ou repercuta, pois sua função social como integrante do Ministério Público é cumprir a lei e combater a corrupção. Assim, quando o trabalho é bem feito, indiretamente ele ajuda a prevenir a fraude, sendo um reflexo de sua atuação.

Explica que atua com avaliação de danos econômico-financeiros, de forma eventual, mas não com avaliação de uma sociedade, imóvel ou empreiteira. Por fim, menciona que não trabalha com falência, insolvência, reorganização societária; lei de família; e análise forense de computador.

O Entrevistado 4 indica que a parte de lei de família e falência ficou com a SEAP e, como ele está na Força-Tarefa da Lava Jato, trabalha apenas com declarações financeiras e demonstrações contábeis, mas em pouca quantidade. Aduz ainda que, antes de assessorar os membros na Lava Jato, trabalhou sim com “declarações financeiras, danos econômicos, também participei de uma perícia, [...] detecção de fraude e erros”. Por fim, esclarece que nunca chegou a trabalhar com análise forense de computador, área que fica designada para o pessoal da tecnologia da informação.

As atuações das duas secretarias são distintas entre si. Contudo, ao se relacionar a atuação de cada secretaria e assessoria aos casos elencados por Davis, Farrell e Ogilby (2009), verifica-se que há uma semelhança entre a SEAP: assessoria temática de combate à corrupção e a SPEA, haja vista que ambas lidam com demonstrações de declarações financeiras, detecção e reposta à fraude e cálculos de danos econômicos. Ou seja, no que se refere à matéria objeto de análise, há semelhanças entre essas duas secretarias.

Já a assessoria temática do consumidor e ordem econômica da SEAP tem como objeto de análise apenas os casos envolvendo falência, insolvência e reorganização societária, divergindo das matérias apreciadas pela SPEA e pela assessoria temática de combate à corrupção da SEAP. Na contramão, casos envolvendo análise forense de computador, lei de família e prevenção à fraude não são abordados por nenhum dos analistas da amostra, o que por sua vez contrasta a atuação americana e brasileira.

4.2 PRODUTO DO TRABALHO DO ANALISTA

Os produtos entregues pelos analistas periciais contábeis do MPF se dividem em dois grupos, conforme a secretaria a que estão associados. Aqueles vinculados à SEAP entregam

três tipos de informações técnicas: parecer técnico, relatório técnico, e laudo técnico. Já os analistas vinculados à SPEA entregam dois: relatório de informação e relatório de análise.

4.2.1 Produtos entregues pelos analistas da SEAP

Conforme o Entrevistado 1, cada um dos produtos entregues pelos peritos dessa secretaria possui características e formas específicas; enquanto que, no tocante ao conteúdo e à matéria, há uma variedade bastante larga, pois há um leque muito grande de casos em que atuam.

O Analista 6 esclarece que o relatório não tem a opinião conclusiva, ou seja, o perito não emite opinião e, segundo ele, geralmente é utilizado para informar alguma coisa em uma discussão de algum processo, com a finalidade de trazer alguma informação. Exemplifica que tal relatório pode ser usado em situações em que não há como analisar uma demanda, devolvendo-a, ou para que seja devidamente instruída; ou porque não é o momento oportuno para sua análise por algum motivo processual; ou outros motivos. Complementa o Entrevistado 7, que o relatório técnico é basicamente uma narrativa de acontecimentos, sendo um procedimento interno.

Quanto ao parecer técnico, o Analista 6 explica que nessa peça há a informação com a opinião pericial do perito, ou seja, é um documento entregue com uma conclusão do analista acerca, por exemplo, de um valor, ou da ocorrência de uma situação. Explana que é emitido, ou no âmbito de alguma investigação interna; ou quando há a manifestação sobre algum laudo judicial, atuando na qualidade de assistente técnico formalmente indicado nos autos. Nesse sentido, o Analista 7 explica que

[...] 99% dos trabalhos que a gente faz é parecer técnico. Porque o parecer técnico a gente emite uma opinião. [...] É uma opinião se houve dano ou se não houve dano, opinião que o dano deve ser considerado, opinião que determinado perito está pedindo honorário muito superior ao de mercado, ou que a opinião de que tal quesito é impertinente. Então assim, 99,9% dos casos a gente faz isso. (Entrevistado 7)

Já o laudo, segundo o Entrevistado 6, é elaborado quando o Procurador pede ao analista, que estaria atuando na figura de assistente técnico do MPF no processo judicial, uma opinião sob a forma de quesitos sobre o laudo do perito do juízo.

Quanto à documentação que subsidia seus trabalhos, os entrevistados 6 e 7 expressam que geralmente são planilhas; índices de atualização de valores e incidência de juros; papéis de trabalho obtidos junto ao processo, tal qual informações contratuais, extratos bancários, ordem

de pagamento, notas de empenho, informações normativas de órgãos públicos; e algo periciado por eles, quando em caso de diligências.

Para o Entrevistado 7, tendo em vista a extensão dos processos, via de regra não há entrega de suas planilhas e documentos pois “muitas vezes você vai produzir planilhas, e planilhas, e planilhas, que muitas vezes não são úteis para a resolução do problema, mas você teve que fazer para embasar um raciocínio, alguma coisa”. Contudo, salienta que isso varia do “*feeling*” que o perito tem do processo.

Assim, percebe-se que a terminologia adotada pelo MPF para os produtos elaborados pelos analistas da SEAP está divergente com a exposta pela NBC TP 01. Segundo a referida norma, o laudo pericial contábil só é elaborado pelo perito do juízo, enquanto que o parecer técnico é elaborado pelo assistente técnico. Visto que os analistas do MPF não atuam como peritos do juízo, o produto de seu trabalho não é o laudo, e sim o parecer.

Assim, há apenas imprecisões quanto à nomenclatura utilizada, pois, embora a forma de apresentação deles seja diferente (um sob a forma de quesitos e o outro não), o objetivo das peças elaboradas pela amostra, o laudo e o parecer, é o mesmo: emitir uma opinião sobre o assunto em litígio.

4.2.2 Produtos entregues pelos analistas da SPEA

Os entrevistados 2, 3 e 4 mencionam que os produtos de seu trabalho, entregues aos Procuradores, na maioria das vezes são o relatório de informação e o relatório de análise. Quanto à nomenclatura, o Entrevistado 4 menciona que isso é mera formalidade, enquanto que o Analista 2 explana que há uma portaria no MPF que regulamenta os produtos elaborados por eles, mas que, em sua percepção “relatório de análise se tu for ver melhor, se é relatório não é análise. Um relatório é um relato”. Assim, percebe-se que se perde um pouco de precisão pela nomenclatura utilizada, dificultando o correto entendimento no que se refere ao produto do trabalho desses analistas.

O relatório de informação, na percepção dos três entrevistados, é utilizado quando os Procuradores pedem dados mais pontuais, mais técnicos, tal e qual endereços, dados cadastrais e número de empregados, sendo basicamente um levantamento de dados em sistemas conveniados e sem juízo de valor. Já o relatório de análise, para eles, requer uma análise mais aprofundada, com um cruzamento de maior quantidade de dados e que demandam mais procedimentos técnicos para se chegar na conclusão, visando responder ao questionamento do Procurador.

Nesse sentido, o Entrevistado 4 cita um caso que se insere na intersecção entre esses dois relatórios, e por isso cita que a nomenclatura é mera formalidade:

[...] uma empresa de fachada, e a gente analisa o capital operacional da empresa, e a gente cruza o número de empregados com o faturamento. Então tem empresa que não tem empregados, a própria contabilidade dela não tem gastos com material de escritório, gastos com pessoal, mas ela recebe milhões. Isso também fica dentro do relatório de análise, a gente fala assim “existe alguma coisa que não é razoável, alguma coisa está errada, não está fechando”. [...] (Entrevistado 4)

Explana que se situa na intersecção pois no relatório de análise o trabalho é realmente bem aprofundado, utilizando documentos, analisando-os e emitindo uma opinião. Justifica que o caso relatado é uma intersecção pois “às vezes você pode extrair dados, mas você não pode dar o parecer que aquela empresa é de fachada”. Assim, depreende-se que há situações em que as informações são extraídas, mas que a opinião não é conclusiva, pois não foram levantados elementos substanciais para comprovar tal fato.

Diante disso, resta claro que a atuação desses profissionais, no que se refere ao produto de seus trabalhos, não segue a NBC TP 01, pois são relatórios, e não pareceres ou laudos. Conforme exposto anteriormente pela Entrevistada 4, as peças elaboradas por eles são relatórios internos, servindo para direcionar o trabalho dos Procuradores, servindo, conforme Analista 2, como uma consultoria. Assim, depreende-se que os analistas da SPEA não fazem perícia, pois não chegam a produzir, nem laudos periciais contábeis, nem pareceres técnicos, requisitos para a execução de uma perícia, segundo a NBC TP 01.

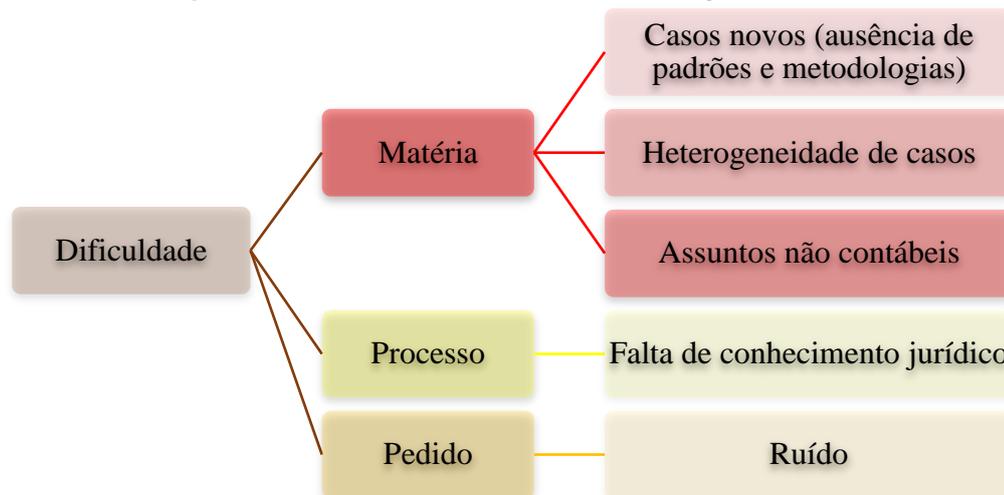
4.3 DIFICULDADES PARA ELABORAR O PRODUTO DE SEU TRABALHO

Quando questionados sobre a existência ou não de dificuldades para elaborar seus pareceres, laudos e relatórios, a amostra apresentou respostas diversas, inclusive pessoais. A seguir elas são expostas.

4.3.1 Dificuldade em entender a matéria, o processo e o pedido

Os entrevistados 4, 5, 9 e 10 expressam dificuldade de o perito ter domínio sobre a matéria a ser periciada; o Analista 12 menciona a falta de conhecimento pleno sobre o processo; e o Entrevistado 7 cita a falta de clareza no pedido do Procurador. Esse desmembramento está ilustrado na Figura 14.

Figura 14 – Dificuldades relacionadas à solicitação de análise



Fonte: elaborada pelo autor (2017).

No âmbito da SPEA, o Entrevistado 4 historia que no início de seus trabalhos não havia uma metodologia e um padrão a ser seguido, cabendo a ele e ao Entrevistado 2 estudar, enriquecer, internalizar e aprimorar o trabalho. Já o Entrevistado 5, valendo-se de sua atuação na distribuição de processos entre os analistas da SEAP, relata que um grande obstáculo para o trabalho dos peritos é a heterogeneidade de casos, pois o MPF atua em diversos tipos de demandas. E isso, na sua percepção, dificulta a criação de rotinas e manuais para a atuação do perito.

Complementa o Analista 5 que, devido à heterogeneidade, o analista necessita estudar o processo e aprender mais sobre o assunto em litígio, pois há temas que não são propriamente perícias, mas que estão relacionados com a contabilidade, citando o caso de uma análise orçamentária. Nesse cenário, esclarece que entrar no sistema e saber quais recursos foram liberados para um município pode parecer simples, mas requer “conhecimento de orçamento, envolve conhecimento de finanças, envolve cursos sobre o sistema, execução orçamentária”, passando a depender do conhecimento prévio do perito no assunto. Expõe ainda que, embora o analista seja contador, isso não obrigatoriamente o faz entender sobre casos específicos, ainda que de matéria contábil.

Nessa linha, a Entrevistada 10 cita um caso a ser analisado pelo Analista 11, que tem para sua investigação um assunto novo, nunca antes abordado pelos peritos contábeis do MPF. Explica que nessa situação, o perito tem que se inteirar da legislação referente ao assunto e verificar se o réu está agindo de acordo com a lei ou não, o que se torna “difícil pra caramba. Às vezes não tem prazo suficiente e também porque o assunto é muito complexo, é novo,

ninguém sabe, e você tem que tomar uma decisão sobre aquilo lá. Você tem que se posicionar sobre aquilo lá”, tendo que processar todas as informações e colocá-las no papel.

Já o Entrevistado 9, que atua na assessoria temática de consumidor e ordem econômica, expõe que sua grande dificuldade é a questão do conhecimento da temática, pois trabalha muito com a área econômica, onde tem que aprender sobre o assunto a ser periciado, estudar e conversar com os colegas economistas para poder fazer seu trabalho bem feito.

Tangenciando o fato do perito do MPF ter que lidar com assuntos que não são necessariamente contábeis, o Entrevistado 7 menciona que uma grande dificuldade enfrentada por ele ocorre em denúncias de sobrepreço e superfaturamento em aquisições públicas. Para ele, esse entrave se resume em quatro pontos: comparar, obter dados antigos, falta de descrição dos itens e a limitação humana.

O primeiro tópico é ilustrado com a análise do preço de compra de produtos em uma cidade X. Para isso, “não adianta eu avaliar o preço de mercado do arroz em Manaus e comparar com a compra do arroz em Porto Alegre. Não é o mesmo preço. [...] ‘Porto Alegre e Gramado, são perto, os dois no mesmo estado’, mas um é capital e outro é interior”, o que inviabiliza, na sua percepção, a comparação entre essas cidades.

O segundo agravante diz respeito à época da compra, pois os preços de compras feitas recentemente podem, em alguma medida, serem obtidos em uma pesquisa de preços, enquanto que “avaliar o preço do saco de arroz no município de caixa-prego no interior do Ceará em janeiro de 2002” é muito mais difícil, pois não se tem um banco de dados com informações tão antigas. Corroborando, o Entrevistado 6 cita que há um considerável lapso temporal entre a ocorrência dos fatos e a data da perícia, pois o fato objeto de análise já ocorreu há pelo menos três anos.

O terceiro agravante mencionado pelo Analista 7 é a falta de descrição correta do item adquirido, pois

[...] eu tive que pesquisar uma vez um preço de um lápis, eu achei quase 40 descrições diferentes de lápis. Porque existe o lápis cilíndrico, o lápis sextavado, o lápis com ponta na frente, com ponta atrás, lápis preto, lápis grafite, lápis com a escrita preta ou grafite, e ele colorido, existe com a borrachinha na ponta, com uma borracha branca, com uma borracha verde. Diversos. Isso uma compra simples como um lápis. Imagina na compra de um bisturi elétrico, na compra de um respirador pulmonar para UTI, você não sabe se é infantil, se é para adolescentes, se o infantil serve para adolescentes. [...] (Entrevistado 7)

Embora a responsabilidade da descrição do item seja de quem compra, e não do Ministério Público, o Entrevistado 7 explana que sabe que a política de compras públicas não

é muito boa em muitos municípios do Brasil, especialmente do interior, citando que muitas compras são feitas por pessoas que não estudaram a Lei 8.666 e, por isso, não veem o problema que a má descrição dos itens gera e, em conjunto por não saberem da importância disso, não melhoram seus serviços.

Paralelo à falta de descrição correta do item, o Entrevistado 7 declara que há uma própria limitação humana que impede a correta avaliação de certos bens e, por não ser especializado em certos assuntos, resulta em uma análise superficial. Ilustrando esses casos, noticia a dificuldade em saber a diferença entre um respirador pulmonar e um auxiliar de respiração; de um bisturi, uma faca e uma tesoura de corte; uma cama hospitalar, que pode ser com um movimento, dois, Fowler, pantográfico, etc., e que não pode, em sua análise, serem comparados itens errados.

Por fim, historia um caso de compra de suplementos alimentares para a UTI de um hospital, em que a ele, contador, foi atribuída a tarefa de analisar dois achocolatados que, embora tenham a mesma finalidade, possuíam diferentes níveis de nutrientes e que, portanto, não poderiam ser vistos como semelhantes. Nesses casos, o Entrevistado 7 expõe que o MPF aceita a limitação técnica do perito e aceita uma análise mais generalista.

Tendo em vista que a definição de perícia é conhecimento adquirido pela experiência (HOOG, 2017), verifica-se que os analistas do MPF, mesmo os mais experientes, como o Entrevistado 5, apresentam dificuldades em adquirir familiaridade e ciência sobre todas as matérias que chegam para sua análise, haja vista a diversidade de assuntos de atuação do MPF.

Corroborando com essa constatação, o Analista 7 esclarece que, embora atuem como perito, na sua percepção “a gente não é perícia. A gente é análise, resumo processual, digamos assim. O que a gente faz aqui, é basicamente resumo processual contábil. [...] está mais para consultor contábil, porque a perícia é necessária ser feita por uma pessoa que é expert em determinado assunto”, expondo a dificuldade de se ter domínio sobre as matérias objeto de análise. Diante da diversidade de assuntos, o Analista 6 cita que, embora a maioria dos processos submetidos à análise seja de improbidade administrativa, esse delito é muito amplo, podendo variar desde uma compra para uma unidade do exercício até a compra de um satélite.

A dificuldade exposta pelo Entrevistado 12 não diz respeito à elaboração do parecer propriamente dita, nem à matéria periciada. Seu maior obstáculo é entender a parte jurídica e o andamento processual, o que só foi ter mais facilidade com a experiência, visto que não tem formação em ciências jurídicas.

Noticia que muitas vezes o processo não vem em bom estado físico, especialmente os antigos, e que, como o Procurador manda o material que julga ser importante para a realização

do trabalho pelo perito, ocorre de ocasionalmente vir partes fora de ordem. Assim, explana que para entender o que vem primeiro e o que vem depois, elabora uma espécie de linha do tempo, pois

[...] um processo judicial tem muitas idas e vindas, as vezes tem agravo, embargos, e as vezes para a gente entender qual peça judicial vale mais do que a outra, sabe? Uma fala uma coisa, outra fala outra coisa, a gente tem que se basear em qual delas? Então assim, isso requer tempo, requer prática [...] para a gente entender e saber exatamente o que que é para a gente fazer. (Entrevistado 12)

Para ele há uma dificuldade em relacionar a parte técnica com a parte jurídica. Informa ainda que a falta de conhecimento jurídico põe em risco o trabalho a ser feito, pois pode ocorrer de o perito fazer o trabalho bem feito e não ser exatamente o que o Procurador queria, ou seja, realizar a perícia tendo como base decisões que foram reformadas em algum outro momento do processo.

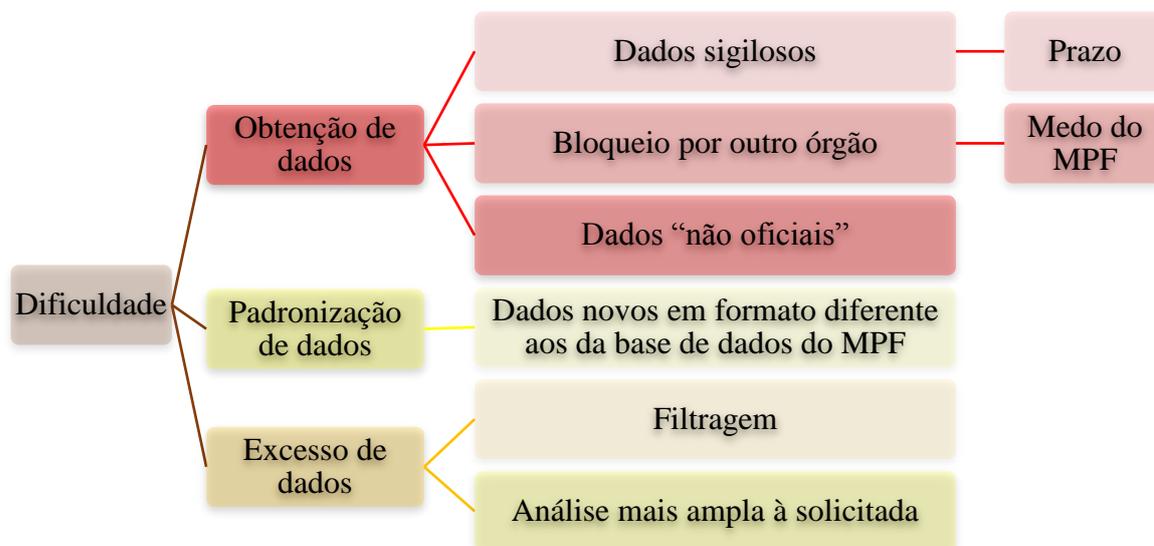
Enquanto o Entrevistado 12 menciona que o pedido do Procurador costuma ser claro, não havendo dificuldades quanto a isso, o Analista 7 explica que, para ele, a falta da descrição do pedido é um entrave. Justifica que ocorre uma espécie de telefone sem fio, pois o Procurador seguidamente está muito atarefado e pede para um assessor fazer o pedido de perícia pelo sistema pericial, ocorrendo diferenças entre o que o Procurador quer, o que ele passa para o assessor, o que o assessor escuta, o que passa para o sistema, e o que o perito recebe. Para o Entrevistado 7, isso gera um ruído não detectável, pois o pedido que chega para a perícia é muito claro e de fácil entendimento, mas nem sempre é o que o Procurador solicitou, visto que “muitas vezes a gente recebe pedidos que não tem nada a ver com o processo”.

Mesmo as atuações dos analistas da SEAP seguindo a norma brasileira sobre perícia contábil, resta claro que, no que se refere à figura do perito, que em sua essência é um contador com profundo conhecimento sobre determinada matéria (contabilidade) e de áreas correlatas, há certas limitações quanto a esse conhecimento, devido à complexidade, amplitude e heterogeneidade de demandas em que são necessárias suas intervenções.

4.3.2 Dificuldades relacionadas a dados e informações

A dificuldade para se obter dados e informações para subsidiar o trabalho a ser elaborado foi suscitada pelos entrevistados 2, 6, 8, 9 e 10. Os pontos levantados por eles estão ilustrados na Figura 15.

Figura 15 – Dificuldades relacionadas ao tratamento e à coleta de dados



Fonte: elaborada pelo autor (2017).

A Entrevistada 3, da SPEA, relata que recentemente se firmaram muitas cooperações internacionais, e que não há um sistema que configure e padronize os dados oriundos de outros países. Mesmo não sendo diretamente um problema de obtenção de dados, essa dificuldade é ressaltada por ela, pois, como cada país tem seu próprio idioma e suas próprias legislações, acontece, tanto de se perder tempo para entender as informações, quanto de ter que pedir uma complementação, sendo, em sua percepção, um entrave na execução de seus trabalhos.

Para o Entrevistado 2, também da SPEA, o acesso a informação é uma dificuldade que requer tempo para ser contornada. Noticia que muitas informações necessárias para determinadas análises são protegidas por sigilo, e que o Ministério Público tem que retomar no judiciário e pedir a ordem judicial para que o órgão responsável mande os dados, o que leva tempo, pois os órgãos incumbidos de repassar essas informações têm suas próprias demandas e tarefas também.

Expressa ainda que em determinados órgãos, como a Receita Federal, já há fluxos básicos de troca de dados. O problema, na sua percepção, ocorre quando se necessita dados de uma instituição cuja solicitação de envio de dados é atípica, como uma prefeitura de uma pequena cidade, podendo ocorrer desse local não ter recursos e encaminhar os dados em um formato diferente do banco de dados do Ministério Público, o que dificulta a análise.

No âmbito de atuação da SEAP, as informações sigilosas nem sempre são obtidas, pois, segundo o Entrevistado 6, “pelo fato da investigação ser cível, a gente mexe um pouco com quebra de sigilo bancário, então a gente não tem muito esse tipo de tratamento de informação

aqui”. Para ele isso é um problema, pois há situações em que a análise e a verificação da ocorrência poderiam ser melhor aprofundadas com o acesso a esse tipo de informação, resultando em um trabalho mais consistente. Complementa que há uma dificuldade também no sentido de haver uma limitação de acesso a informações, sistemas e bancos de dados, e que, segundo a Entrevistada 10, podem ser acessados exclusivamente pelos analistas vinculados à SPEA.

Conforme narra a Entrevistada 8, da assessoria temática do consumidor e ordem econômica, as concessionárias sabem que não estão agindo corretamente, e por isso dificultam o acesso a informações, incorrendo em assimetria informacional. Explica ainda que, mesmo quando a agência reguladora obtém os dados, ocorre dela não os repassar aos peritos, visto que

[...] ela [a agência] tem medo do Ministério Público. É muito difícil. Ao longo desse tempo todo a gente tenta construir uma parceria, uma boa relação para confiarem na gente. Porque a gente não quer punir ninguém, a gente só quer melhorar o serviço, que a lei seja aplicada. [...] se o contrato de concessão fala que tem que ser daquele jeito, tem que ser daquele jeito. A gente não está aqui para fazer política pública para falar como é que é, nem nada. Mas uma vez que foi feito o contrato e estabeleceu que ia ser assim, tem que ser assim. (Entrevistada 8)

A postura exposta pela Entrevistada 8 converge com a atribuição do Ministério Público Federal de atuar como *custos legis*, buscando que a lei seja cumprida, mesmo que consequentemente sejam realizadas sanções aos infratores. Nesse sentido, ela explica que o objetivo da câmara não é denunciar, e sim ser um parceiro das agências, mostrando onde está recorrente o erro. Assim, quando questionada se o seu trabalho era mais preventivo ou detectivo, a Entrevistada 8 responde que se aproxima mais daquele, de forma a mostrar que as infrações a serem cometidas no futuro não serão impunes, demonstrando um caráter pedagógico.

Salienta-se que, embora atuem próximo da prevenção às infrações, não atuam com fraudes, e por isso não há relação entre a “SEAP: assessoria temática do consumidor e ordem econômica” e a “prevenção à fraude”, conforme anteriormente ilustrado na Figura 13.

Essa dificuldade em se obter as informações na assessoria temática do consumidor e ordem econômica é corroborada pelo Entrevistado 9, pois, segundo ele, embora se busque utilizar fontes oficiais como o Banco Central para coletar os dados, a maioria desses são obtidos via Google. Cita que, quando há um processo com prazo urgente e não há subsídios para elaborar um parecer bem fundamentado, o trabalho fica incompleto, tendo autonomia para sugerir ao Procurador que solicite os documentos necessários para a agência reguladora.

Para elaborar o parecer, a Entrevistada 10 relata que primeiramente é necessário organizar as informações que se tem no processo. Explica que há situações em que não se tem toda a documentação necessária para chegar a uma conclusão bem assertiva. Nesses casos, o processo é devolvido para o Procurador com um pedido de complementação de documentos.

Especificamente quanto a esse pedido, a Analista 10 ilustra o caso de pagamentos feitos pela Prefeitura a um fornecedor, cujas notas fiscais não estão acostadas nos autos do processo, circunstância em que o Procurador precisa solicitar à Prefeitura que as mande, procedimento que, embora seja estipulado um prazo para sua entrega pelo Ministério Público, não é respeitado.

Essa situação, especificamente no tocante ao prazo, é semelhante a narrada pelos entrevistados 2 e 9. Ainda que os escopos de suas atuações sejam distintos (SPEA e SEAP, respectivamente), o problema enfrentado pelos mesmos é semelhante, pois há dificuldade em se obter todas as informações necessárias para subsidiar um parecer bem fundamentado. Haja vista que muitas vezes atuam com processos cujos prazos não permitem esperar a complementação da documentação, os analistas tendem a se isentar da responsabilidade de elaborar um parecer mal fundamentado, explicando ao Procurador os motivos para tal.

Em um contexto um pouco diferente, a Analista 3 cita que há casos em que há excesso de informações, necessitando a realização de uma filtragem, onde se “tem muitas informações, [...] as vezes até tem certa dificuldade de trabalhar com tantos dados”. Explana que quando atuava no setor privado, utilizava basicamente o Excel, mas quando ingressou no MPF teve que aprender a utilizar outras ferramentas, inclusive pedindo ajuda para analistas da área de informática, para análise e filtragem das informações.

Cita um caso que se tornou muito grande, envolvendo muitas pessoas, empresas, informações e dados, o que acabou dificultando que ela conseguisse ter a noção do processo todo, refletindo, por consequência, em seu trabalho. Para ela, essas situações impossibilitam uma visão sistêmica de tudo que está acontecendo e, por consequência, sua análise fica limitada ao que lhe foi solicitado pelo Procurador.

Nesse sentido, a Entrevistada 10, da SEAP, constatou que já houve pedidos de análise cuja denúncia em questão deveria ir além daquela inicialmente proposta pelo Procurador. Para ela, às vezes podem ser comprovados fatos que estão além da denúncia. Nessas situações, conta que há uma certa hesitação para realizar o procedimento, pois “a gente não sabe se coloca outras coisas que a gente detectou; ou não, se só se concentra naquilo que foi pedido pelo Procurador”, sendo necessário um diálogo com o membro para explicar as ocorrências, sempre se atentando ao prazo. Quando questionado ao Entrevistado 6 se o excesso de informações era um entrave,

é esclarecido que não, pois, para ele, isso faz parte do trabalho pericial, sendo a capacidade de filtrar as informações uma competência relevante para a sua análise.

4.3.3 Escrita

Especificamente quanto à escrita do parecer, os entrevistados 6, 7, 8 e 9 mencionam que não há grandes dificuldades, enquanto que para os entrevistados 1 e 10 a parte da redação é um assunto um pouco mais trabalhoso, mas não necessariamente uma dificuldade.

Os entrevistados 6, 8 e 9 explanam que a parte da escrita é desenvolvida e aprimorada com o tempo, e depois que se adquire um certo nível de experiência, a redação se torna mais fácil. Por outro lado, explicam que a trajetória do perito até atingir nível é difícil, pois até que as ideias fluam de maneira natural e que se crie um modelo próprio de planilha, comete-se alguns pequenos deslizes.

Para o Entrevistado 7, não há dificuldades na parte da escrita, pois as informações já estão no processo, cabendo ao perito apenas transcrevê-las. Em sua percepção, essa fase de seu trabalho depende da bagagem do profissional, especialmente no que tange ao hábito de escrever. Assevera ainda que, por não haver um bom sistema de *feedback* no setor pericial, não há como saber se os Procuradores estão entendendo o seu trabalho. Diante dessa situação, a fim de melhorar a qualidade de seus pareceres, narra que há uma política de passar o processo para o outro contador olhar, pois há outros peritos contábeis em seu ambiente de trabalho.

Essa revisão por pares, explica, seria mais inteligente se um não contador olhasse, pois, “a partir do momento que o nosso trabalho tem que ser compreensível para um leigo em contabilidade, não é certo a gente apresentar o nosso parecer contábil para um outro contador ler. É obvio que ele vai entender todo o negócio”. Como forma de contornar essa limitação, explica que, quando é sua vez de analisar o processo do colega, ele “dá uma de desconhecedor da contabilidade”.

O Entrevistado 1 informa que sua maior dificuldade não é na estruturação do parecer, pois ao se inteirar do processo com o E-Proc, já vai esquematizando e anotando os pontos mais importantes do trabalho a ser realizado, o mesmo ocorrendo na elaboração da peça a ser entregue ao Procurador. Para ele, a parte da escrita costuma ser mais trabalhosa, pois sua função é tornar dados específicos da matéria contábil inteligíveis para o Procurador e o juiz. Nessa perspectiva, a Entrevistada 10 declara que para escrever seus pareceres evita ser prolixa, sendo muito direta em seus pareceres, o que, para ela, é uma dificuldade a ser enfrentada.

O Entrevistado 6, de forma semelhante ao Entrevistado 1, aduz que já há uma estrutura padrão para o parecer, em que primeiramente se faz a descrição da perícia; seguido da exposição

dos documentos analisados e das diligências realizadas; a análise ou as análises, pois há processos com mais de um ponto de análise; e a conclusão. Para ele, sua maior dificuldade está em amarrar a conclusão com os pontos importantes da análise.

Complementa o analista 6 ao aduzir que os cuidados em se fazer uma boa conclusão, inteligível e concisa, são fundamentais, pois “o Procurador vai extrair da conclusão aquilo que é importante”, citando uma palestra que participou e o juiz palestrante noticiou que quando lê o laudo do perito, seu interesse paira sobre a conclusão, pois a quem compete discutir os métodos da análise são os assistentes técnicos.

4.3.4 Prazo para entrega

Embora outros analistas mencionam a questão do prazo, citam que se trata apenas de um agravante. Para os entrevistados 2 e 4, o tempo para entregar seus relatórios é a principal dificuldade, pois quando há uma prisão temporária, o Ministério Público tem um curto período de tempo para apresentar novos elementos de prova que demonstrem a necessidade de manter o investigado preso, caso contrário ele é solto. O Entrevistado 2 suscita também os prazos específicos para apresentar uma denúncia, em que é necessário analisar os elementos e os quesitos; e escrever e entregar o relatório em tempo hábil para o Procurador analisar o trabalho do perito e se manifestar sobre o caso.

Segundo a narrativa do Entrevistado 4, acontece de serem enviadas várias demandas com prazos urgentes, cujo relatório leva tempo para ser elaborado. Quando questionado em que tipo de circunstância isso acontecia, esclarece que há duas situações diferentes. A primeira, de serem feitas demandas cujos relatórios devem ser entregues no mesmo dia em que foi feito o pedido de análise. A segunda, de haver muitos trabalhos para serem entregues em cinco dias, o que pode ser prejudicado com mais solicitações de análises enquadradas na primeira situação.

4.4 COMPETÊNCIAS

O questionário fechado com 37 questões foi enviado a 13 analistas que previamente aceitaram respondê-lo e participar da entrevista. Contudo, o Entrevistado 4, por excesso de trabalho, não pôde comentar sobre as competências, enquanto a Respondente 13 não pôde participar da entrevista. A Tabela 7 mostra as médias das competências, organizadas da maior importância para a menor, incluindo o desvio-padrão de cada uma, bem como as médias dos domínios da amostra e seu respectivo desvio-padrão.

Tabela 7 – Ranking de competências

COMPETÊNCIA	Importância		Domínio	
	Média	DV	Média	DV
Capacidade de agir com honestidade, com postura ética e profissional*	7,00	0,00	7,00	0,00
Capacidade de agir com responsabilidade, zelo, disciplina e manter sigilo**	6,92	0,28	6,77	0,44
Capacidade de agir com educação, disciplina e lealdade**	6,77	0,60	6,62	0,77
Capacidade de se atualizar por meio de ações que visem o aprendizado contínuo, buscando constantemente preparo profissional, de modo a maximizar o desempenho competente de suas atribuições***	6,62	0,65	5,31	1,55
Capacidade de gerar resultados eficientes e de qualidade, otimizando variáveis relacionadas a tempo, custo, recursos e materiais, economizando-os e utilizando-os de maneira racional**	6,62	0,65	5,85	0,80
Capacidade de transformar dados isolados em informações úteis de forma tempestiva, analisando o contexto de atuação e sua finalidade**	6,54	0,66	5,62	0,77
Capacidade de ser claro e objetivo ao fornecer informações específicas de sua área de conhecimento, facilitando o entendimento para as partes interessadas**	6,54	0,78	5,77	0,73
Capacidade de atuar segundo normas e regulamentos vigentes no MPF**	6,54	0,97	6,31	1,03
Capacidade de agir com imparcialidade**	6,54	1,13	6,46	0,66
Conhecimentos de técnicas de investigação de fraudes***	6,46	0,66	4,62	1,56
Capacidade analítica e de interpretar informações**	6,31	0,75	5,69	0,75
Capacidade de expressar ideias com base em conhecimentos técnicos especializados***	6,31	0,95	5,15	0,80
Capacidade de agir com assertividade e confiança**	6,23	1,01	5,54	0,97
Capacidade de argumentação**	6,23	1,01	5,46	0,66
Capacidade de agir bem sob pressão**	6,08	0,95	5,77	1,09
Capacidade de ser conciso e exato**	6,08	1,04	5,38	0,65
Capacidade de agir com persistência, demonstrando interesse e comprometimento com o trabalho**	6,08	1,12	5,46	0,97
Capacidade de agir com meticulosidade e perspicácia**	6,00	1,22	5,46	0,88
Conhecimento das legislações pertinentes e do sistema jurídico***	6,00	1,35	4,92	0,76
Capacidade de resolver problemas desestruturados/casos novos**	5,92	0,95	5,00	0,82
Conhecimentos em contabilidade pública**	5,77	0,93	5,38	1,12
Capacidade de planejamento e gerenciamento de informações**	5,77	0,93	5,00	1,00
Capacidade de análise dedutiva**	5,77	1,01	5,38	0,77
Capacidade de agir com abnegação e ceticismo**	5,77	1,09	5,38	1,12
Capacidade de se adaptar a mudanças**	5,77	1,09	5,62	0,77
Capacidade de pensamento crítico e estratégico**	5,69	0,85	5,00	1,00
Conhecimentos de auditoria**	5,69	0,95	4,92	1,38
Capacidade de pensar como um "malfeitor"***	5,69	1,11	4,62	1,50
Capacidade de trabalhar em equipe e manter bom relacionamento interpessoal*	5,69	1,75	6,31	0,75
Capacidade de agir proativamente*	5,69	1,75	5,69	0,95
Capacidade de agir intuitivamente**	5,62	1,19	4,69	1,25
Conhecimentos em informática, utilizando softwares e programas informatizados; e em TI**	5,54	1,56	4,92	0,95
Capacidade de ser criativo**	5,46	1,27	5,00	1,22
Conhecimentos em matemática financeira e em estatística**	5,31	1,38	4,92	1,26
Conhecimentos em contabilidade fiscal e tributária**	5,15	1,52	4,69	1,44
Capacidade de comunicação oral eficaz**	4,77	1,69	4,31	1,44
Capacidade de entrevista e testemunho**	3,92	1,61	3,46	1,71

Fonte: dados da pesquisa (2017).

Legenda: * Média de importância menor ou igual à média de domínio. ** Diferença positiva até 1,00 entre as médias de importância e domínio. *** Diferença positiva superior a 1,01 entre as médias de importância e domínio.

Como pode-se depreender, das 37 competências, em apenas três delas (*) o domínio por parte da amostra é igual ou superior à importância atribuída a ela, 29 possuem domínio até 1 nível inferior (**), e cinco possuem diferença superior a um nível entre esses dois quesitos (***). Dessas

cinco, quatro delas possuem “muito alta importância”, o que indica uma necessidade preponderante de capacitar os peritos especialmente nesses quesitos. Ao se comparar a diferença entre o nível médio de importância e o grau médio de domínio, resta evidente que a maioria das competências abordadas possui domínio inferior à importância atribuída (resultado positivo da subtração “média da importância” e “média do domínio”). Para evidenciar isso, apresenta-se a Tabela 8 a seguir.

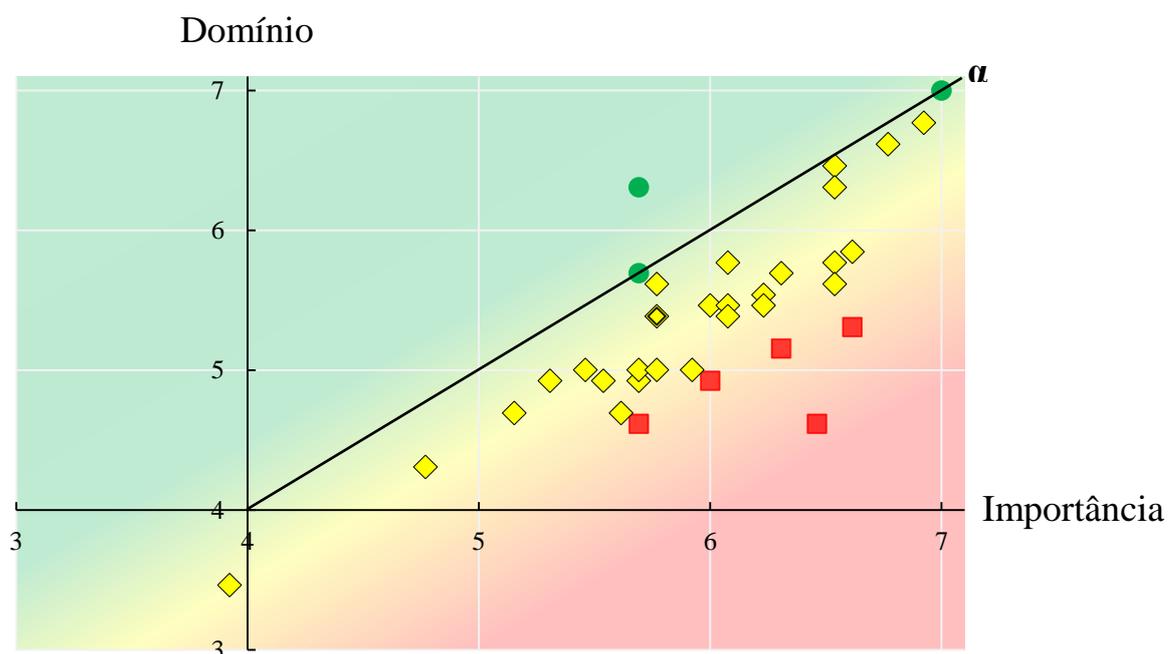
Tabela 8 – Ranking de competências pela diferença entre a importância média e o domínio médio

COMPETÊNCIA	Diferença
Conhecimentos de técnicas de investigação de fraudes	1,85
Capacidade de se atualizar por meio de ações que visem o aprendizado contínuo, buscando constantemente preparo profissional, de modo a maximizar o desempenho competente de suas atribuições	1,31
Capacidade de expressar ideias com base em conhecimentos técnicos especializados	1,15
Capacidade de pensar como um "malfeitor"	1,08
Conhecimento das legislações pertinentes e do sistema jurídico	1,08
Capacidade de transformar dados isolados em informações úteis de forma tempestiva, analisando o contexto de atuação e sua finalidade	0,92
Capacidade de resolver problemas desestruturados/casos novos	0,92
Capacidade de agir intuitivamente	0,92
Capacidade de gerar resultados eficientes e de qualidade, otimizando variáveis relacionadas a tempo, custo, recursos e materiais, economizando-os e utilizando-os de maneira racional	0,77
Capacidade de ser claro e objetivo ao fornecer informações específicas de sua área de conhecimento, facilitando o entendimento para as partes interessadas	0,77
Capacidade de argumentação	0,77
Capacidade de planejamento e gerenciamento de informações	0,77
Conhecimentos de auditoria	0,77
Capacidade de agir com assertividade e confiança	0,69
Capacidade de pensamento crítico e estratégico	0,69
Capacidade de ser conciso e exato	0,69
Capacidade analítica e de interpretar informações	0,62
Capacidade de agir capacidade de agir com persistência, demonstrando interesse e comprometimento com o trabalho	0,62
Conhecimentos em informática, utilizando softwares e programas informatizados; e em TI	0,62
Capacidade de agir com meticulosidade e perspicácia	0,54
Capacidade de ser criativo	0,46
Conhecimentos em contabilidade fiscal e tributária	0,46
Capacidade de comunicação oral eficaz	0,46
Capacidade de entrevista e testemunho	0,46
Conhecimentos em contabilidade pública	0,38
Capacidade de análise dedutiva	0,38
Capacidade de agir com abnegação e ceticismo	0,38
Conhecimentos em matemática financeira e em estatística	0,38
Capacidade de agir bem sob pressão	0,31
Capacidade de atuar segundo normas e regulamentos vigentes no MPF	0,23
Capacidade de agir com responsabilidade, zelo, discrição e manter sigilo	0,15
Capacidade de agir com educação, disciplina e lealdade	0,15
Capacidade de se adaptar a mudanças	0,15
Capacidade de agir com imparcialidade	0,08
Capacidade de agir proativamente	0,00
Capacidade de agir com honestidade, com postura ética e profissional	0,00
Capacidade de trabalhar em equipe e manter bom relacionamento interpessoal	-0,62

Fonte: dados da pesquisa (2017).

Consoante Hair Jr. et al (2005), uma das maneiras de se evidenciar a relação entre a importância e o domínio de competências é utilizando um gráfico de dispersão em um plano cartesiano com variáveis importância e desempenho. Contudo, adaptou-se o gráfico para mostrar a relação importância-domínio, semelhante ao estudo de Silva (2014). Na Figura 16, o eixo horizontal do gráfico refere-se à média da importância e o eixo vertical à média do domínio.

Figura 16 – Gráfico de distribuição das competências



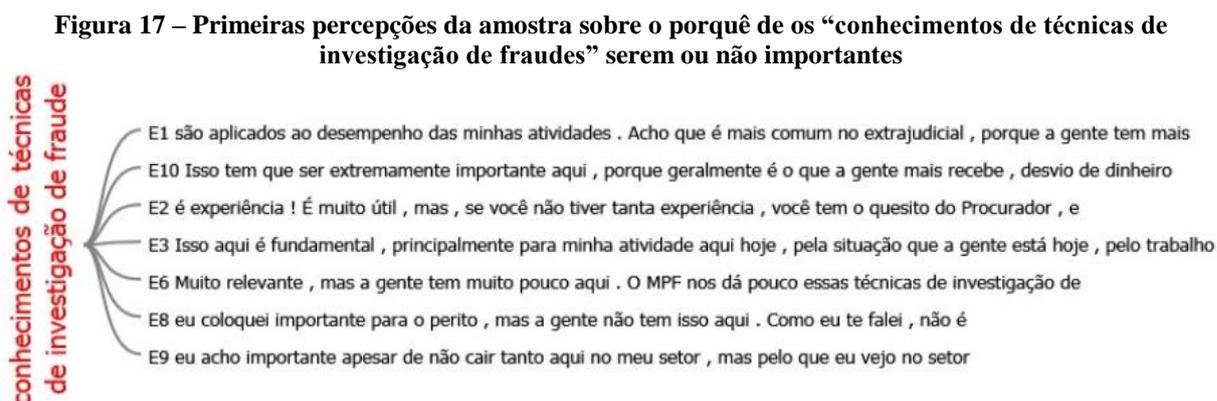
Fonte: dados da pesquisa (2017).

Assim, o campo em verde representa a área onde o domínio está igual ou superior à importância, delimitado pela curva α , havendo três competências (círculos verdes) que se encaixam nessa situação. Abaixo dessa curva, nas regiões sombreadas em amarelo e vermelho, encontram-se as competências com domínio inferior à importância. Os losangos amarelos contemplam 29 competências com diferença de até um nível entre as variáveis, enquanto os quadrados vermelhos representam as cinco competências com disparidade superior a um nível.

Assim, as competências representadas por esses quadrados indicam onde há preferência por capacitação, tendo em vista as diferenças significativas. Enquanto no estudo de Silva (2014) não houve competências com diferenças acima de 0,44, no presente estudo percebe-se que há maior necessidade de aprimoramento profissional por parte dos analistas da amostra, haja vista que vinte competências possuem diferença superior a 0,50, das quais cinco são superiores a 1,00. As figuras 17 a 49 foram elaboradas com o auxílio do *software* Nvivo 11.

4.4.1 Conhecimentos

O conhecimento com maior média de importância, 6,46, foi “conhecimentos de técnicas de investigação de fraudes”, o que converge com o escopo de atuação dos analistas do MPF. A Figura 17 expõe as primeiras concepções da amostra quanto a essa competência.



Fonte: dados da pesquisa (2017).

Para o Entrevistado 1, esses conhecimentos são mais utilizados no âmbito extrajudicial, haja vista que possui mais liberdade para atuar e que é nessa fase que se norteia todo o desenrolar do caso. Explana que

[...] as técnicas de investigação podem se comparar com um meio para se obter. Não adianta ter uma arma boa e não saber para que lado atirar. Isso aqui tem a ver com aquela capacidade de pensar como um malfeitor. O trabalho vai ser tanto melhor, quanto forem bem aplicadas as técnicas de investigação, e para aplicar as técnicas o cara precisa saber o que o outro pensa, a questão do planejamento, 'se o cara pensou isso, vou aplicar essa técnica aqui'. [...] (Entrevistado 1)

Nesse mesmo entendimento, o Entrevistado 2 explicita que esse conhecimento é adquirido pela experiência, o que converge com a definição de perícia exposta por Hoog (2017). Para a Entrevistada 10, questões envolvendo fraudes são as mais frequentes, mas que, a título ilustrativo, na SEAP não há como analisar questões envolvendo propina, pois não há ferramentas disponíveis para os analistas dessa secretaria, apenas para os da SPEA. Porém, relata que, apesar dessa limitação, o conhecimento sobre as técnicas não se torna menos importante.

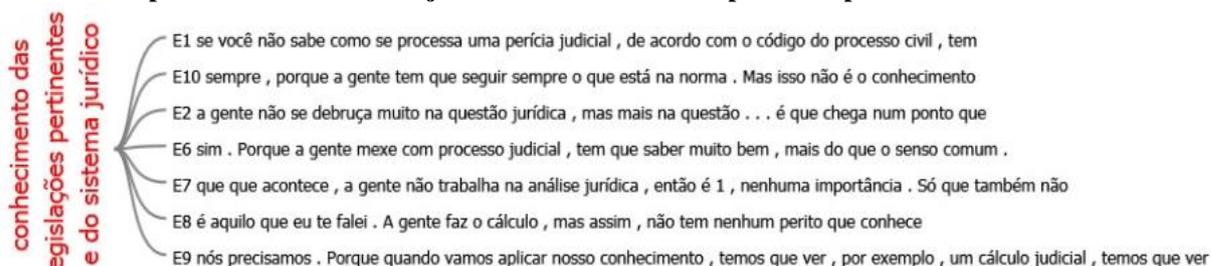
Corroborando, os entrevistados 3 e 6 aduzem que esse conhecimento é fundamental, mas é pouco oferecido pelo próprio MPF, citando a necessidade da própria instituição propor cursos e treinamentos para capacitar o perito nesse quesito. Reforçando a necessidade de melhor capacitação, os entrevistados 8 e 9 esclarecem que, embora questões envolvendo fraudes não

sejam corriqueiras em seu setor, há, sim, a necessidade de maior preparação dos analistas nesse aspecto.

As percepções apresentadas convergem para a diferença entre o nível de importância, 6,46, e o nível de domínio, 4,62, da amostra sobre essa competência. Conforme exposto, os peritos não se sentem devidamente instruídos e capacitados nesse aspecto, o que sugere a necessidade da proposição e realização de cursos e treinamentos para melhorar o trabalho realizado por eles.

O segundo saber com maior média, “conhecimento das legislações pertinentes e do sistema jurídico”, possui muito alta importância, 6,00. Contudo, há uma lacuna em relação ao seu domínio, com média 4,92, sendo outra competência com necessidade de aprimoramento e capacitação. A Figura 18 expõe as primeiras percepções dos analistas quando questionados sobre tal competência.

Figura 18 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê de os “conhecimentos das legislações pertinentes e do sistema jurídico” serem ou não importantes para o seu trabalho



Fonte: dados da pesquisa (2017).

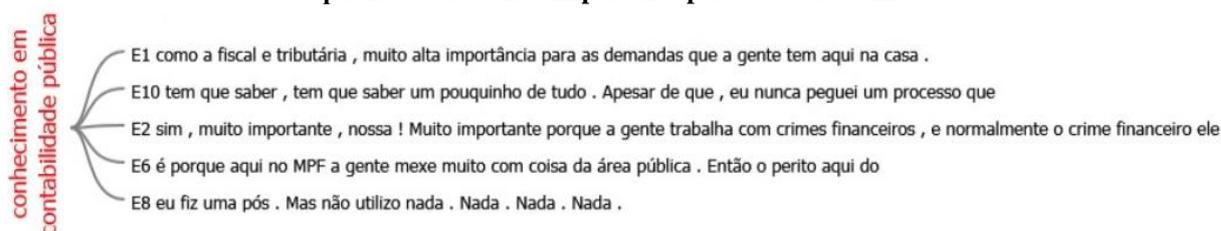
Segundo o Entrevistado 2, os analistas da SPEA não se dedicam tanto à questão jurídica, utilizando em seus trabalhos apenas normas do Banco Central, Receita Federal e COAF (Conselho de Controle de Atividades Financeiras). Consoante ele, a parte jurídica fica toda com o Procurador e seus assessores, mas a “legislação infra, resoluções, algum decreto que afeta o procedimento, [...] aí sim é muito importante, porque a gente está na questão técnica das operações, transações”.

Já no âmbito de atuação dos peritos da SEAP, a importância atribuída é um pouco diferente. Para os entrevistados 6 e 9, o perito deve saber a lógica de um processo judicial, seja ele penal, criminal ou cível, sabendo quais índices de correção monetária aplicar. O que justifica um domínio sensivelmente abaixo da importância, consoante entrevistadas 8 e 10, é o fato de não ser possível ter conhecimento de todas as normas e leis aplicáveis aos inúmeros e diferentes casos que chegam para suas análises, justificado pela heterogeneidade e amplitude de análises requeridas aos analistas.

Os resultados encontrados convergem com o exposto por Huber e DiGabriele (2014), pois um contador forense/perito contábil deve possuir conhecimentos em outras áreas além da contabilidade, correlatas a ela.

As primeiras concepções da amostra sobre “conhecimentos em contabilidade pública” estão expressas na Figura 19.

Figura 19 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê de os “conhecimentos em contabilidade pública” ser ou não importante para o seu trabalho



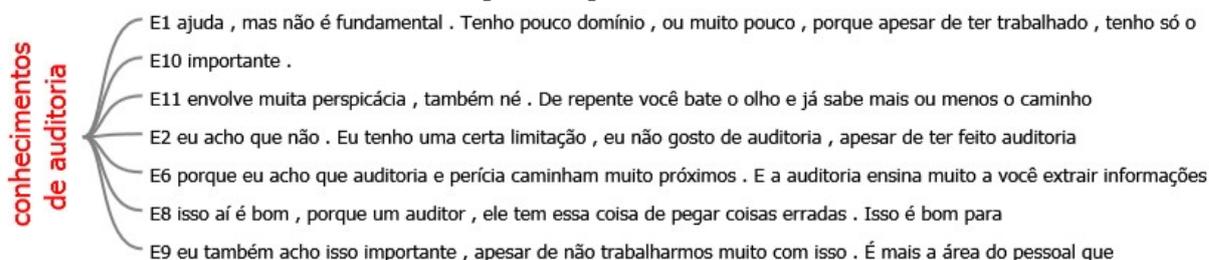
Fonte: dados da pesquisa (2017).

Como pode-se depreender, há um certo contraste da utilização da contabilidade pública para os analistas periciais contábeis do MPF. Enquanto para os entrevistados 1, 2, 6 e 10 há alta importância ou mais, a Entrevista 8 atribuiu apenas média importância, pois em sua assessoria, voltada para a área econômica, não é tão importante os conhecimentos em contabilidade pública.

Para os entrevistados 1, 6 e 10, o conhecimento nessa área contábil é relevante para as demandas do órgão, buscando ter noção da dinâmica da gestão pública e indo além do que chamam de “básico”: empenho, liquidação e pagamento. Nesse sentido, embora nunca tenham trabalhado em análises de balanços de órgãos públicos, os entrevistados 6 e 10 mencionam que é necessário ter conhecimento em contabilidade pública sim, mas que não é frequentemente aplicado em suas análises, tampouco possuem pleno domínio sobre tal competência. Em posição semelhante, o Entrevistado 2, da SPEA, explana sua importância pelo fato de que seu trabalho envolve crimes financeiros com recursos oriundos de órgãos públicos.

Quanto aos “conhecimentos de auditoria”, há um certo contraste nas percepções da amostra, conforme Figura 20, mesmo que as notas atribuídas não tenham grande variação (desvio-padrão menor que 1,00).

Figura 20 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê de os “conhecimentos de auditoria” ser ou não importante para o seu trabalho

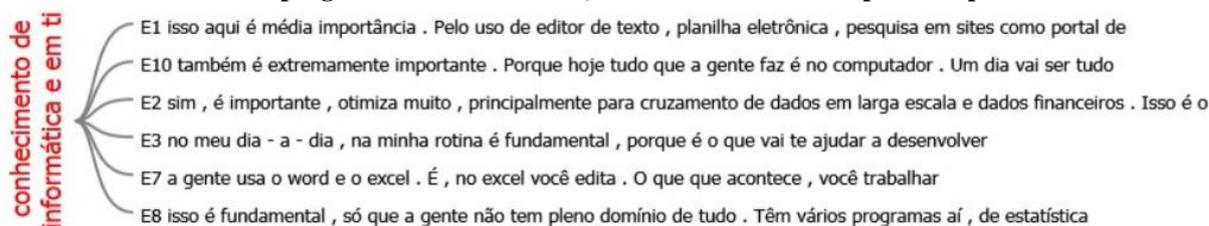


Fonte: dados da pesquisa (2017).

Os entrevistados 1 e 2 relatam que a auditoria ajuda, mas deixam claro que ela não é fundamental. Já os entrevistados 6, 9 e 11 expõem os benefícios dessa área: auxilia na extração e cotejamento de informações, sendo relevante no que se refere a filtragem de dados; perspicácia; e análise de documentos.

Os “conhecimentos em informática, utilizando softwares e programas informatizados; e em TI” teve importância 5,54 e domínio 4,92, cujas primeiras percepções da amostra estão expressas na Figura 21.

Figura 21 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê de os “conhecimentos em informática, utilizando softwares e programas informatizados; e em TI” ser ou não importante para o seu trabalho



Fonte: dados da pesquisa (2017).

O que ajuda a explicar o alto desvio-padrão (1,56), é o fato do Entrevistado 7 atribuir importância “2” e domínio “6” pois, para ele, seu contato com a área de informática se resume ao uso do Word e do Excel. Cita que, embora já tenham sido desenvolvidos e utilizados softwares, prefere o Excel por não ser engessado e poder deixar as planilhas na forma que melhor lhe convém. Relata, ainda, que essa ferramenta é mais importante que o próprio conhecimento sobre ela, pois não se utiliza fórmulas complexas, apenas operações básicas.

Explica que há um programa que está sendo desenvolvido pelo próprio MPF para elaboração de cálculos da fase inicial até a pós-condenação, que visa ser utilizado pelo próprio Procurador. Esse software busca auxiliar no atendimento às demandas, haja vista que, para o Entrevistado 7, caso o Procurador consiga fazer cálculos simples, não haveria mais necessidade de um perito fazê-los, podendo se voltar para a análise de processos mais complicados.

Na percepção do Entrevistado 1, que atribui média importância, o conhecimento nessa área enriquece o trabalho, mas que, “se não tivesse os conhecimentos em informática, a gente conseguiria fazer o trabalho, mas não com a mesma profundidade, riqueza e qualidade”. Informa que o uso de softwares proporciona maior profundidade, e que “um cara que não consegue utilizar pode ficar privado e ter um trabalho não tão rico. Talvez nem consiga fazer o trabalho”, atribuindo a tecnologia da informação como algo importante de um modo geral atualmente.

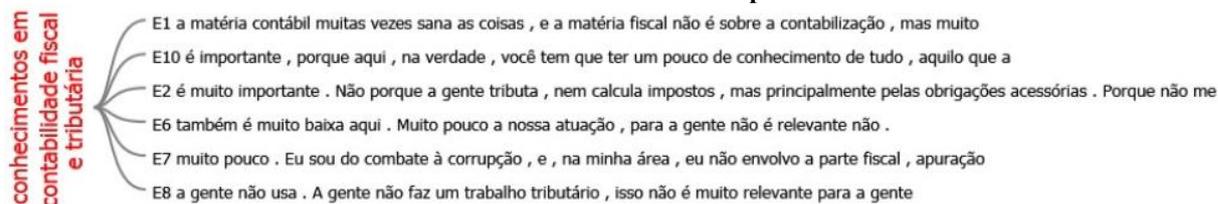
Para os entrevistados 2, 3, 8 e 10, esse conhecimento é importante, pois auxilia nas análises e nos levantamentos de dados, poupando tempo do perito. O Analista 2 ilustra os benefícios de se dominar aspectos inferenciais e métodos quantitativos para cruzamento de elementos em casos com dados em larga escala, pois a estatística inferencial ajuda a identificar sinalizadores, focando o trabalho. Contudo, deixa claro que tal ferramenta ajuda apenas como direcionador, porque se for apontado pela estatística inferencial que há 99,9% de certeza de que o investigado é culpado, a obrigação é inocentar.

No que tange aos “conhecimentos em matemática financeira e em estatística”, tem-se que são importantes, mas que é requerido apenas o básico, consoante entrevistados 1, 6 e 10. Isso porque, nas suas percepções, trata-se de uma ferramenta auxiliar de outra ciência, e que basta apenas o fundamento, tendo em vista que calculadoras e planilhas eletrônicas suprem a demanda de seus trabalhos.

Na percepção do Entrevistado 7, a pergunta foi um pouco contraditória, pois quando atua com cálculos judiciais, tais conhecimentos são indispensáveis, mas que para todas as outras áreas de sua atuação, não são utilizados. Já para o Entrevistado 2, da SPEA, a estatística inferencial no futuro pode ser muito útil, mas hoje, juntamente com a matemática financeira, não são significativas.

Com importância 5,15 e domínio 4,29, os “conhecimentos em contabilidade fiscal e tributária” teve notas distintas para as duas secretarias. Enquanto os entrevistados 2, 3 e 4, da SPEA, atribuíram importância 6, 6 e 7, respectivamente, na SEAP as respostas variaram de 2 a 7, sendo justificativa, tanto para um alto desvio-padrão (1,52), quanto para suas percepções, conforme Figura 22.

Figura 22 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê de os “conhecimentos em contabilidade fiscal e tributária” ser ou não importante



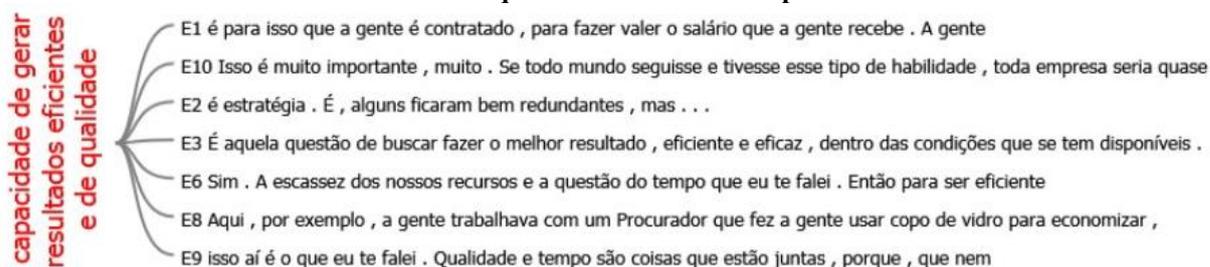
Fonte: dados da pesquisa (2017).

Enquanto para o Entrevistado 2, da SPEA, esse saber é muito importante, não porque se tributa ou se calcula impostos, mas por causa das obrigações acessórias, que são auxiliares no rastreamento de informações para suas investigações. Já para a atuação dos peritos da SEAP, casos que necessitem de conhecimentos em contabilidade fiscal e tributária são raros. Como exceção, a Entrevistada 10 menciona que é importante porque o perito tem que ser generalista nas mais diversas áreas do conhecimento.

4.4.2 Habilidades

A “capacidade de gerar resultados eficientes e de qualidade, otimizando variáveis relacionadas a tempo, custo, recursos e materiais, economizando-os e utilizando-os de maneira racional” foi a habilidade com a maior média de importância, 6,62, mas o domínio da amostra nesse quesito foi sensivelmente abaixo do esperado, 5,85. A primeira percepção dos analistas sobre o porquê dessa habilidade ser importante está exposta na Figura 23.

Figura 23 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade de gerar resultados eficientes e de qualidade” ser ou não importante



Fonte: dados da pesquisa (2017).

A Entrevistada 10 explana que nem sempre é possível ser eficiente, mas que é importante ter domínio sobre essa competência. Nesse sentido, o Entrevistado 1 explana que é para ser eficiente e qualidade que o profissional é contratado, buscando sempre otimizar os recursos e o custo x benefício. Contudo, explana que sobre seu trabalho há a questão da eficiência e eficácia

[...] ele pode ser melhor? “puxa, imprimir aqui errado, vou imprimir de novo”. Imprimir de novo. Imprimir de novo. Gastar uma resma de papel, e o trabalho final ficou bom, e aquela resma de papel que eu gastei foi para o lixo. Tem a ver com eficiência e eficácia. “Fui eficaz, ganhei o jogo, mas eu fui eficiente?”, “não, gastei muito”. O Procurador vai olhar sobretudo é a eficácia, se o trabalho que a gente produziu foi bem feito. (Entrevistado 1)

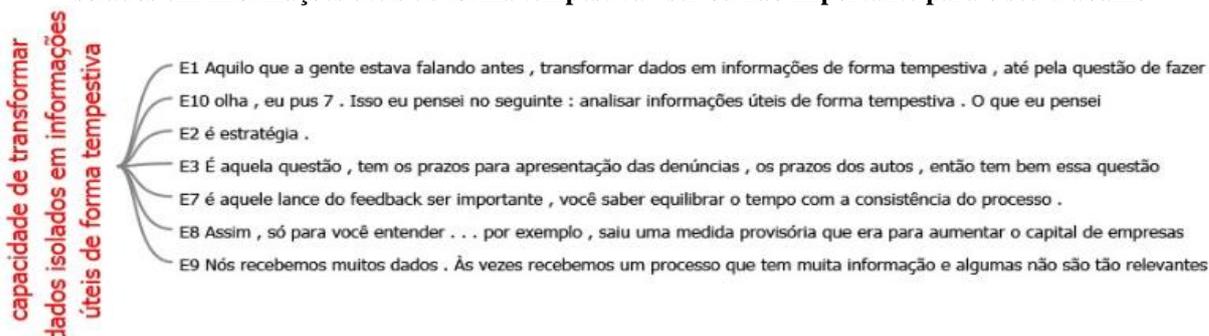
Expõe ainda que busca sempre economizar recursos, imprimindo nos dois lados da folha e utilizando papéis usados como rascunho. Nesse sentido, a Analista 8 expõe que dificilmente realiza impressões, lendo o máximo possível na tela do computador, apagando as luzes quando não houver ninguém na sala e utilizando copo de vidro no lugar de descartável, pois, para ela, “não é porque o dinheiro é público que você não vai economizar”.

Para os entrevistados 2 e 3, é uma questão de estratégia, buscando sempre serem eficientes e eficazes dentro das condições disponíveis. Indo além, o Entrevistado 6 relata que para ser eficiente e manter a qualidade, deve haver uma boa administração do tempo, o que é corroborado pelo Entrevistado 9, que expõe o excesso de trabalho como motivo para a realização de um trabalho mais rápido, e conseqüentemente, de menor qualidade.

Ao se comparar com a competência “Utiliza os recursos (materiais, financeiros e logísticos) de maneira eficiente, com base nos conceitos de gestão no serviço público e nas legislações pertinentes” do estudo de Silva (2014), observa-se que os analistas da área pericial contábil do MPF atribuem maior importância (6,62 contra 5,57) e possuem maior domínio (5,85 contra 5,44) nesse aspecto.

Com índice 6,54 para a importância, e 5,62 para o domínio, a “capacidade de transformar dados isolados em informações úteis de forma tempestiva, analisando o contexto de atuação e sua finalidade” tem relação, para o Entrevistado 1, com a capacidade de ser claro e objetivo. A Figura 24 ilustra as primeiras percepções da amostra quando questionados sobre o porquê da importância de tal competência.

Figura 24 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade de transformar dados isolados em informações úteis de forma tempestiva” ser ou não importante para o seu trabalho

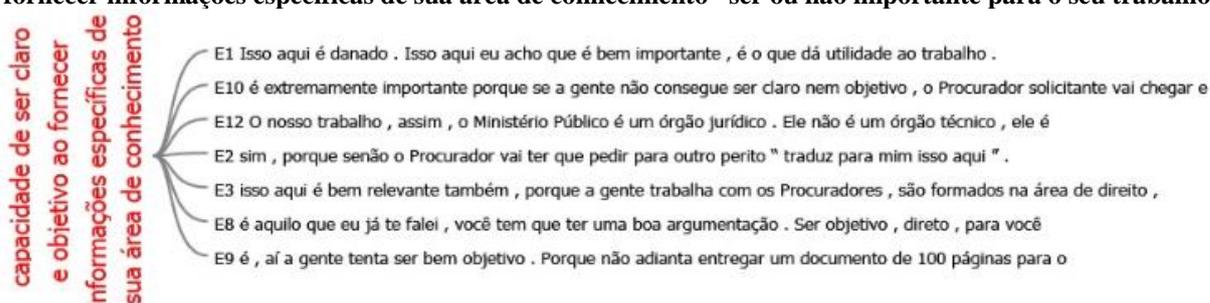


Fonte: dados da pesquisa (2017).

Para os entrevistados 1, 2, 3 e 9, é uma questão de estratégia, devendo-se atentar para os prazos para a realização do procedimento pericial, cabendo ao perito filtrar dados espalhados em todo o processo, mas que são importantes para a análise pericial. Complementando, o Entrevistado 7 expõe a importância do *feedback*, de forma a equilibrar o tempo disponível com a consistência do processo.

Todos os analistas que comentaram o porquê da “capacidade de ser claro e objetivo ao fornecer informações específicas de sua área de conhecimento, facilitando o entendimento para as partes interessadas”, ser importante remeteram a uma pessoa específica: o Procurador. Com importância 6,54 e domínio 5,77, a Figura 25 expõe as primeiras percepções da amostra sobre essa competência.

Figura 25 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade de ser claro e objetivo ao fornecer informações específicas de sua área de conhecimento” ser ou não importante para o seu trabalho



Fonte: dados da pesquisa (2017).

A habilidade de ser claro e objetivo é, segundo o Entrevistado 1, o que dá utilidade ao trabalho. Os resultados encontrados convergem com os expostos por Fagundes et al. (2008) e Sá (2011), ao explanarem que o trabalho pericial deve possuir essas duas qualidades, e outras mais. Todos os entrevistados que responderam à pergunta explanaram que os Procuradores têm domínio sobre a parte jurídica, não contábil, e que é necessário transmitir a informação contábil para um leigo, convergindo com a finalidade da perícia contábil exposta por Magalhães et al. (2009).

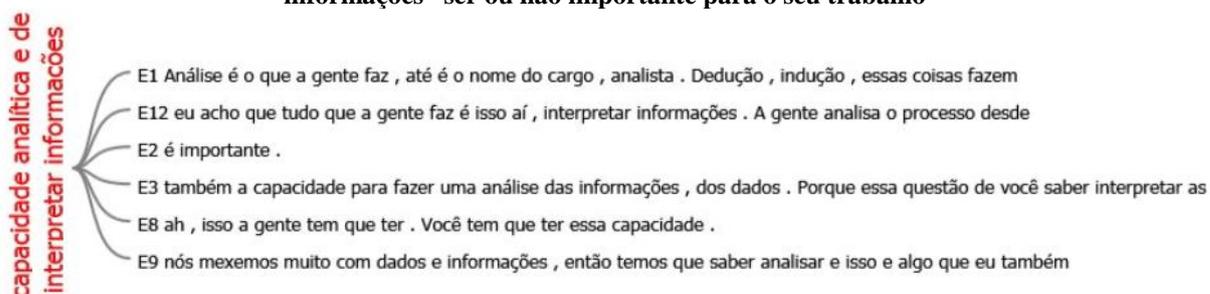
Para o Entrevistado 12, o MPF é um órgão jurídico, e as peças entregues pelos membros são peças jurídicas, sendo a função do analista auxiliar o Procurador em questões externas à área do direito. Aduz que não é do interesse dos membros entender a parte matemática dos cálculos, e sim o resultado final. Por isso, aduz, busca fazer seu trabalho da forma mais simples possível. Historia um simpósio que participou em que um juiz foi questionado sobre qual parte do parecer pericial era apreciado por ele, cuja resposta foi “a conclusão”. Corroborando, o

Entrevistado 9 alega que não adianta entregar um documento de 100 páginas para o Procurador, pois se torna inviável sua leitura, seu entendimento e sua utilização.

No caso de o trabalho não ser suficientemente claro e objetivo, os entrevistados 2 e 10 expõem que o Procurador pode solicitar que o parecer seja refeito. Contudo, a Analista 10 esclarece que “a gente só sabe se nós estamos atingindo essa habilidade a partir do momento que a gente tem um *feedback*, e a gente não tem isso. Então isso é importante, mas não sei até quanto eu consigo ser clara e objetiva nas minhas perícias”, demonstrando um gargalo na comunicação entre quem pede a perícia e quem a executa.

A Figura 26 expõe as primeiras concepções da amostra quanto a “capacidade analítica e de interpretar informações”, com importância 6,31 e domínio 5,69.

Figura 26 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade analítica e de interpretar informações” ser ou não importante para o seu trabalho



Fonte: dados da pesquisa (2017).

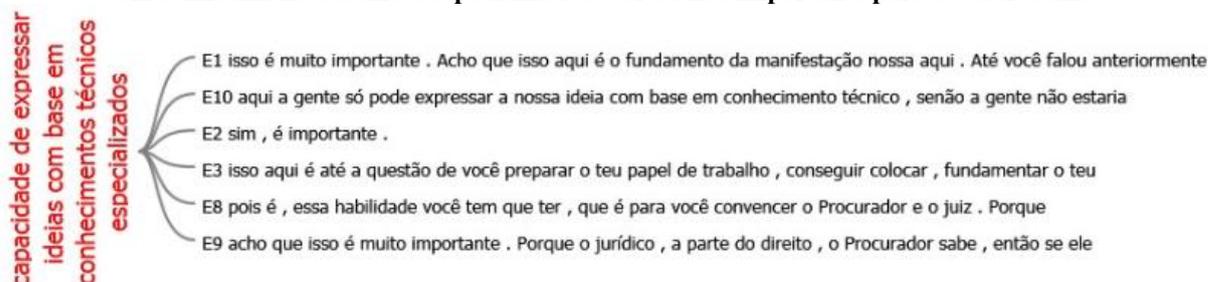
Para o Entrevistado 1, dedução e indução fazem partes do exame de um caso. Conforme o Entrevistado 9, a área pericial envolve muita aplicação de conhecimento, sendo necessário “saber analisar, passar conceito, aplicar conceito, escrever bem para poder transmitir a informação”. A Entrevistada 3 remete a um problema para elaborar seus relatórios: o de excesso de informações, sendo necessário que sejam feitas filtragens e interpretações dos dados.

O Entrevistado 12 é mais categórico, pois “acho que tudo que a gente faz é isso aí, interpretar informações. A gente analisa o processo desde quando ele nasceu”. Para ele, a capacidade analítica é mais importante que a capacidade de síntese, visto que essa só é necessária na hora de fazer o parecer técnico e colocar a conclusão, enquanto aquela é necessária durante todo o processo de elaborar o laudo, pois “uma vírgula que você erra, você pode mudar tudo o que está ali [...], a gente tem que apresentar um resultado de forma a não deixar dúvidas”, expondo, a título ilustrativo, que pode-se não condenar uma pessoa que merece ser condenada pelo fato do perito não detalhar seu trabalho tanto quando deveria.

Já a “capacidade de expressar ideias com base em conhecimentos técnicos especializados”, cuja importância geral obteve índice 6,31 e domínio 5,15 é, na percepção do

Entrevistado 1, o fundamento de sua manifestação. As primeiras percepções da amostra quando questionados sobre a importância dessa competência estão expressas na Figura 27.

Figura 27 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade de expressar ideias com base em conhecimentos técnicos especializados” ser ou não importante para o seu trabalho

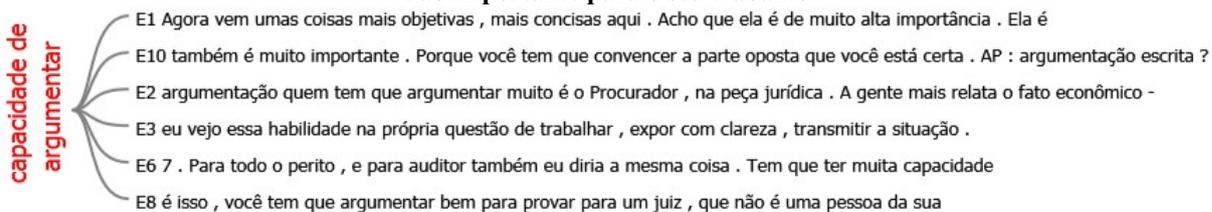


Fonte: dados da pesquisa (2017).

A Analista 10 enfatiza que só é possível elaborar seus pareceres com base em conhecimentos técnicos especializados, e por isso sua importância. Os entrevistados 3 e 8 detalham que se deve unir a base técnica e a metodologia utilizada com a clareza e a objetividade, a fim de elaborar um relatório consistente para convencer o Procurador e o juiz de que seu trabalho está correto.

No que se refere a “capacidade de argumentação”, com importância 6,23 e domínio 5,46, tem-se respostas um pouco divergentes, conforme Figura 28.

Figura 28 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade de argumentação” ser ou não importante para o seu trabalho

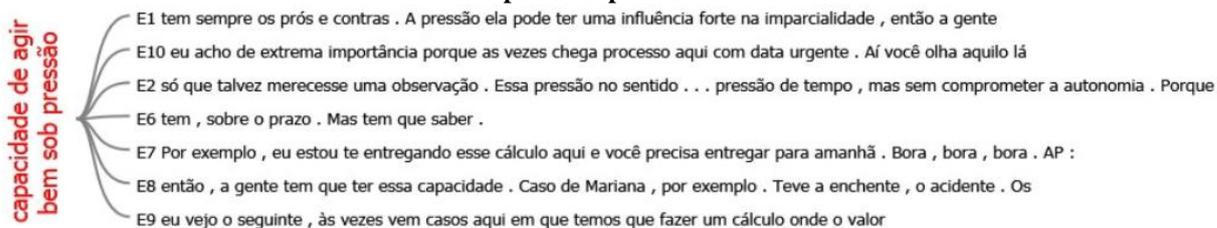


Fonte: dados da pesquisa (2017).

Para o Entrevistado 1 ela é de muito alta importância, pois é a espinha dorsal da construção da informação técnica (parecer, relatório e laudo). Corroborando, a Entrevistada 3 expõe que essa competência está relacionada com a clareza na transmissão das informações, convencendo, consoante entrevistados 7, 8 e 10, não só o Procurador, mas a parte oposta e o juiz de que o seu trabalho está certo. Para isso, é necessário que a peça entregue esteja bem redigida. Em entendimento diverso, o Entrevistado 2 expõe que, no escopo de sua atuação, relatando fatos econômico-financeiros pontuais, dificilmente lhe é solicitado que refute alguma coisa ou argumente algo contrário ao já exposto.

Com importância 6,08 e domínio 5,77, a “capacidade de agir bem sob pressão” possui algumas ramificações quanto ao “tipo de pressão”, se por tempo, magnitude do trabalho ou cobrança. A Figura 29 expõe as primeiras percepções da amostra no tocante a essa competência.

Figura 29 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade de agir bem sob pressão” ser ou não importante para o seu trabalho



Fonte: dados da pesquisa (2017).

Primeiramente, o Entrevistado 1 expõe que há prós e contras nessas situações. Para ele, a pressão, seja externa, por agentes externos e advogados ligando para o MPF; seja interna, com o Procurador ou o gabinete cobrando o trabalho, podem ter forte influência na imparcialidade. Contudo, ressalta que os peritos têm independência de atuação, onde a técnica e a ciência prevalecem. Ainda sobre a pressão por “cobrança”, a Entrevistada 8 relata o caso da enchente em Mariana, Minas Gerais, onde “vai estar todo mundo lá, vai estar a imprensa, vai ter familiar de gente que morreu, vai estar a empresa. Você tem que ter sangue-frio, tem que ter a capacidade de agir sob pressão e analisar as coisas”.

Em outra seara, os entrevistados 2, 6, 7, 8, 9 e 10 expõem a pressão por prazo. Para o primeiro desses cinco analistas, há sempre uma pressão de tempo, mas sem comprometer a autonomia. Para a Entrevistada 10, tal capacidade é de extrema importância, pois recebe processos com datas urgentes, historiando que aprendeu a agir bem sob pressão e ter “sangue frio” na iniciativa privada, onde trabalhava até de madrugada. Para ela, sentar, pensar e planejar é fundamental, caso contrário é fácil se desequilibrar, estressar-se e, conseqüentemente, errar. Em casos extremos, a Entrevistada 8 cita que, quando não é possível realizar o procedimento com prazo urgente, é necessário ter a capacidade de admitir isso, ao invés de fazer um trabalho mal feito.

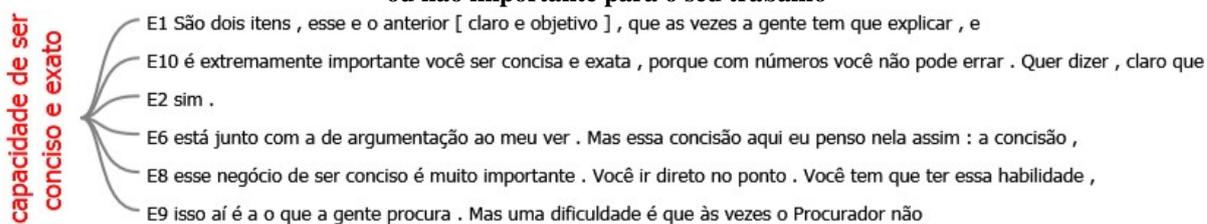
Quanto à magnitude do caso, o Analista 9 expõe que há casos em que o valor é muito alto, onde um pequeno erro de digitação pode ter grandes conseqüências, enquanto a Entrevistada 10, com entendimento diverso, expõe que “valores não geram pressão porque o valor é uma coisa exata, que você consegue provar”. Já o Entrevistado 7 cita que não sofre pressão pelo valor, mas sim pela “grandiosidade da pessoa investigada”, sendo algo que o

próprio perito impõe em seu trabalho. Conforme sua narrativa, há um certo “receio” de se investigar um senador, por exemplo, pois, se errar uma simples vírgula

[...] o melhor advogado do Brasil vai pegar aquela sua vírgula que você errou e vai derrubar o seu parecer por causa de uma vírgula, que foi um mero erro de português, não estou nem falando da parte contábil. Ele vai começar a denegrir a sua imagem, vai falar que você mal sabe falar português, que você errou um acento de “ê” para “e”. Porque quanto mais importante é a pessoa, teoricamente mais dinheiro ela tem, melhor assessorada ela é, melhores são os advogados. Então você não pode errar. (Entrevistado 7)

No tocante a “capacidade de ser conciso e exato”, com índice 6,08 para importância e 5,38 para o domínio, o Entrevistado 6 menciona que está associada com a “capacidade de argumentação”, enquanto o Entrevistado 1, atribuindo média importância, relaciona-a com a “capacidade de ser claro e objetivo”.

Figura 30 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade de ser conciso e exato” ser ou não importante para o seu trabalho

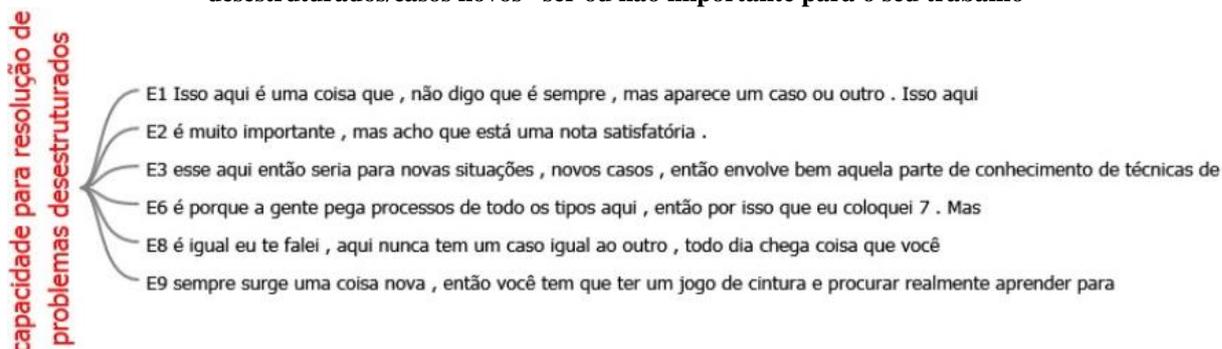


Fonte: dados da pesquisa (2017).

Os entrevistados 8 e 9 expõem que, eventualmente, o pedido do Procurador não é muito claro, o que dificulta a interpretação do que é para ser feito e, por não haver um sistema de *feedback*, torna-se inviável saber se o perito está atendendo o que o membro espera. Ainda sobre essa seara, o Entrevistado 6 menciona que o perito precisa saber ser conciso, exato e objetivo, mas, pela sua posição como perito, as vezes está diante de situações em que há informações que o Procurador não conhecia e, se considerá-las úteis à análise, deverão ser trazidas para o laudo. Embora não tenham sido objeto do pedido inicial do membro, são relevantes para a atuação do órgão. Para ele “isso ainda é manter-se conciso, sem perda da objetividade. Porque seu objetivo aqui, do perito do MPF, é contribuir para a atuação efetiva do trabalho do MPF”.

Com importância 5,92 e domínio 5,00, a “capacidade de resolver problemas desestruturados/casos novos”, está relacionada, consoante entrevistados 6, 8 e 9, com a heterogeneidade de casos em que atuam os peritos do MPF. Para eles, todos os dias chegam processos com assuntos que nunca foram abordados antes, devendo saber lidar com a situação e procurar realmente aprender a matéria, pois é algo difícil de ser feito.

Figura 31 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade de resolver problemas desestruturados/casos novos” ser ou não importante para o seu trabalho

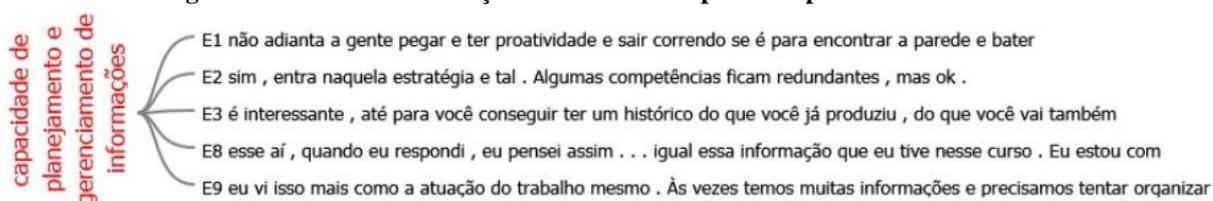


Fonte: dados da pesquisa (2017).

Já para o Entrevistado 1, que atua há 20 anos como perito do MPF, não é tão frequente o aparecimento de casos novos, mas que quando acontece, faz-se necessário o estudo e o contato com colegas que já atuaram em casos semelhantes. Nesse sentido, conta que há um recurso de informática, chamado Sistema Aptus Pericial, onde é possível acessar o trabalho de outros peritos do MPF. Por outro lado, cita o impacto desse sistema na criatividade, pois, ao acessá-lo, não se buscaria uma nova forma de resolver o problema, e sim se replicaria a iniciativa de outro analista sobre um caso semelhante.

Na Figura 32, a “capacidade de planejamento e gerenciamento de informações”, foi contrastada pelo Entrevistado 1 por não adiantar “a gente pegar e ter proatividade e sair correndo se é para encontrar a parede e bater nela”, semelhante ao expresso pelo Entrevistado 2.

Figura 32 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade de planejamento e gerenciamento de informações” ser ou não importante para o seu trabalho



Fonte: dados da pesquisa (2017).

Para os entrevistados 1, 2, 3 e 9, esse planejamento é uma estratégia que demanda um certo tempo para ser elaborada, mas que visa a organização dos seus trabalhos. Sob outra perspectiva, a Entrevistada 8 explana um caso em que a justiça fazia os cálculos de um jeito, o Ministério Público de outro, e o Inbra (Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária) de outro. Nessa situação, narra que planejou uma reunião para alinhar os cálculos e uniformizá-los, não com o intuito de fazerem cálculos iguais, mas sim parecidos, possibilitando às outras

partes ter ciência da metodologia utilizada. Para ela, essa atitude, no longo prazo, tende a diminuir o número de processos e a duração dos mesmos

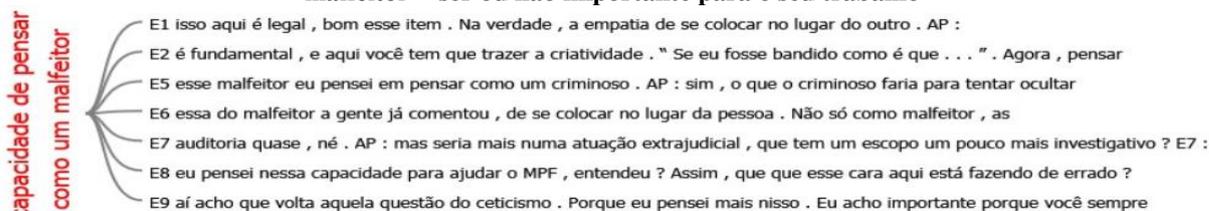
[...] porque o juiz já vai homologar “os três estão iguais, não adianta entrar com recurso não”. E aí, o que que vai acontecer? Os advogados vão querer fazer acordo na primeira instância, porque lá na frente não vai adiantar, eles vão fazer os cálculos iguais. Não é que a gente vai combinar de fazer cálculo, não. [...] (Entrevistada 8)

Com importância 5,77 e domínio 5,38, apenas quatro analistas responderam o porquê de a “capacidade de análise dedutiva” ser ou não importante para o seu trabalho. Enquanto os entrevistados 1 e 8 mencionam que é importante e que o perito deve ter, o Entrevistado 9 expõe que tal competência é aplicada em casos concretos, onde se busca ver o universo para poder aplicar no caso. Já a entrevistada 10 relaciona essa capacidade com a perspicácia, atribuindo-as como inerentes a qualquer perito.

A “capacidade de pensamento crítico e estratégico”, com importância 5,69 e domínio 5,00, está associada, na percepção do Entrevistado 1, com o ceticismo e com a capacidade analítica. Já a Entrevistada 8 a relaciona exclusivamente com a abnegação e o ceticismo, citando sua atuação como gestora, em que deve analisar quais processos são mais urgentes e formar uma estratégia para o Procurador não perder o prazo.

Já a “capacidade de pensar como um ‘malfeitor’”, com 5,69 de importância e 4,61 de domínio, foi relacionada com a criatividade e com o ceticismo, conforme Figura 33.

Figura 33 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade de pensar como um ‘malfeitor’” ser ou não importante para o seu trabalho



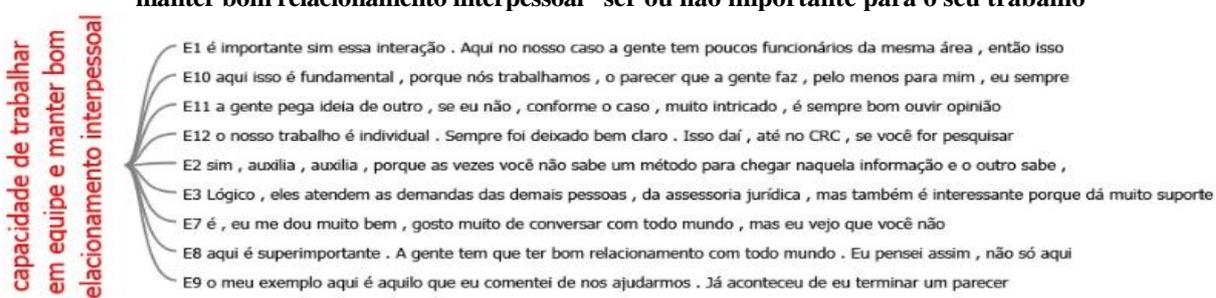
Fonte: dados da pesquisa (2017).

Para o Entrevistado 2, essa competência é fundamental, ressaltando apenas que se deve “pensar”, e não “ser”, enquanto o Analista 7 a compara com a auditoria, expondo que tal capacidade é mais apropriada na fase extrajudicial. No âmbito da assessoria do consumidor e ordem econômica da SEAP, o Entrevistado 9 expõe que é importante desconfiar, buscar entender porque da agência reguladora estar emitindo uma resolução e alterando as regras, relacionando essa competência com o ceticismo.

Contudo, o Analista 6 explana que se deve equilibrar esse tipo de posicionamento, pois as vezes “a pessoa não fez de má vontade, [...] as vezes a pessoa enfrentou dificuldade administrativa e ela não chegou [...] a agir de maneira irregular, embora possa parecer. Porque o gestor também tem as suas dificuldades”, cabendo ao perito saber como é estar do outro lado (investigado).

A “capacidade de trabalhar em equipe e manter bom relacionamento interpessoal” é uma habilidade próxima a uma atitude. Com importância 5,69 e domínio 6,31, é a competência com maior desvio-padrão, 1,75, no que se refere à relevância. Esse contraste fica claro na Figura 34.

Figura 34 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade de trabalhar em equipe e manter bom relacionamento interpessoal” ser ou não importante para o seu trabalho



Fonte: dados da pesquisa (2017).

Como pontos importantes dessa competência, o Entrevistado 1 expõe a interação entre colegas, e que a transferência do outro analista lotado no Rio Grande do Sul para a SPEA resultou em uma grande perda de qualidade do trabalho, pois, embora seja possível ligar para os demais peritos em Brasília, as conversas e as trocas de ideias frente-a-frente não são viáveis, o que para ele é um ponto negativo. Embora o Analista 1 e o seu colega trabalhem no mesmo prédio, estão lotados em andares e salas diferentes, e isso “não é a mesma coisa que estar por perto, confiar um no outro. [...] Quando se trabalha em equipe, o trabalho de três pessoas não é só vezes três, ele é mais do que isso”. Corroborando com esses pontos de vista, os entrevistados 9, 10 e 11 expõem que, ao terminar um parecer, pedem ajuda para um colega revisá-lo, a fim de tornar o trabalho o melhor possível. Para a Analista 8, esse bom relacionamento é estendido a boas relações com outros órgãos, como as agências reguladoras.

Semelhante percepção possui o Entrevistado 2, da SPEA, ao aduzir que são feitas trocas de informação e que isso auxilia seu trabalho. Trabalhando no mesmo ambiente que ele, a Analista 3 cita a participação de colegas de outras áreas que não a contábil, como os analistas de tecnologia da informação, que já a auxiliaram em casos de filtragens de dados.

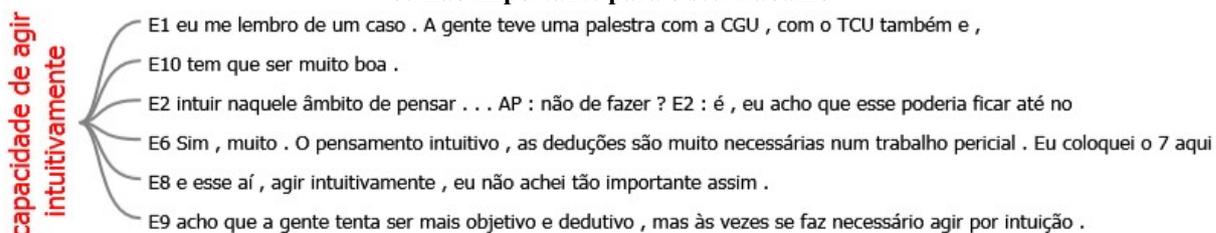
Em entendimento diverso e atribuindo importância 1 no quesito (o que justifica o desvio-padrão de 1,75), o Entrevistado 7 expõe que possui bom relacionamento com todos seus colegas, mas que para seu trabalho não há a necessidade de conversar com eles, citando o

esforço de alguns peritos em fazer teletrabalho. Na sua percepção “por que que eu vou querer trabalhar em equipe para baixar a cabeça, ler aquele processo e editar o que eu estou escrevendo?”.

Nesse mesmo sentido, o Entrevistado 12 expõe que o trabalho do perito é individual, citando inclusive as Normas Brasileiras de Contabilidade referentes à perícia e ao perito. Embora acredite ser interessante uma variância de resultados devido a percepção do perito sobre o que é mais ou menos importante, esclarece que é importante um equilíbrio entre caminhar no mesmo sentido e liberdade para fazer do jeito que o perito quer, respeitando a ciência e as técnicas que embasam a área pericial.

A “capacidade de agir intuitivamente”, com importância 5,62 e domínio 4,69 também teve uma disparidade de percepções, conforme Figura 35.

Figura 35 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade de agir intuitivamente” ser ou não importante para o seu trabalho



Fonte: dados da pesquisa (2017).

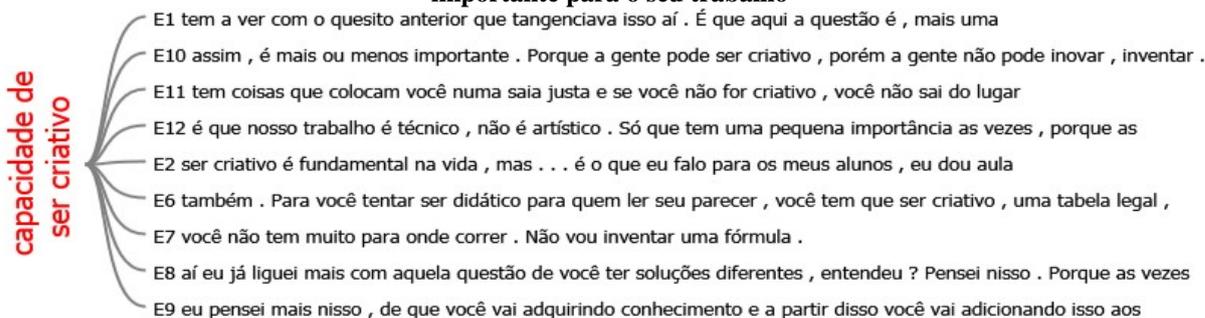
Enquanto para os entrevistados 6 e 10 a habilidade intuitiva é importante, para o Analista 1 tal competência não tem muita relevância se não se conseguir comprovar os fatos documentalmente. Justifica esse posicionamento historiando um caso de desvio de merenda escolar, com gravação do prefeito negociando o processo de licitação com a empresa, mas que não havia documentos que comprovasse a fraude, o que inviabilizou o andamento do processo. Explana que a habilidade intuitiva entra em conflito com a “capacidade de expressar ideias com base em conhecimentos técnicos” e que, nesse caso ilustrado, não se pôde se manifestar acerca de haver apenas indícios de fraude, expondo que os analistas da SPEA têm mais liberdade para se fazer ponderações nesse sentido.

O Entrevistado 2 cita que a intuição é apenas no âmbito de pensar, podendo se encaixar na mesma competência de “pensar como um malfeitor”. Justifica essa percepção pelo fato do perito seguir um método “você analisa os elementos que você tem, o objetivo onde você quer chegar, pensa como um malfeitor e aqueles eventos críticos em volta onde pode ter algum registro”, sendo basicamente um auxiliar para alcançar os objetivos. Nesse sentido, os entrevistados 8 e 9 não acham

a habilidade intuitiva muito importante, explicando que ser objetivo e dedutivo prevalecem na prática pericial na assessoria do consumidor e ordem econômica da SEAP.

Com importância 5,46 e domínio 5,00, a “capacidade de ser criativo” gerou percepções dispersas, conforme Figura 36.

Figura 36 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade de ser criativo” ser ou não importante para o seu trabalho



Fonte: dados da pesquisa (2017).

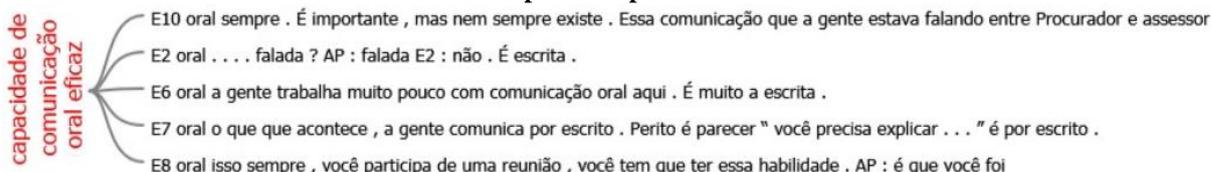
O Entrevistado 2 expõe que, embora ser criativo seja fundamental na vida, deve-se ter cuidado, pois a criatividade beira a ilegalidade. No âmbito de sua atuação no MPF, a criatividade é empregada no método e no desenvolvimento de metodologias, estando sempre subordinada à legalidade e à honestidade. Já o Analista 1 esclarece que, embora a inovação seja importante, o perito sofre pressão do tempo, não dando margem para testar e validar novas metodologias de trabalho e técnicas de investigação.

Consoante entrevistados 9 e 11, as vezes o perito está em uma situação complicada e a criatividade ajuda a saber procurar as informações e a buscar uma alternativa nova para um mesmo problema. O Analista 6 explana que, na sua percepção, ser criativo é importante, e que busca ser didático em seus pareceres, incluindo tabelas e textos interativos, para quem for ler o seu trabalho ter mais facilidade em entendê-lo, semelhante ao realizado pelos entrevistados 8 e 9.

Por outro lado, os entrevistados 7 e 12 expõem que o trabalho do perito é técnico, não havendo muito espaço para a criatividade e para a criação de fórmulas. Corroborando, a Analista 10 expõe que não se pode inventar, restringindo a competência a forma de montar o parecer, semelhante ao expresso pelo Entrevistado 6.

Com índice 4,77, a “capacidade de comunicação oral eficaz” não obteve média para ser considerada de “alta importância”, cujo domínio da amostra sobre tal competência, 4,31, não destoou da relevância atribuída. Outro ponto a ser destacado é o desvio-padrão de 1,69, o que está justificado pelas percepções da amostra ilustradas na Figura 37.

Figura 37 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade de comunicação oral eficaz” ser ou não importante para o seu trabalho



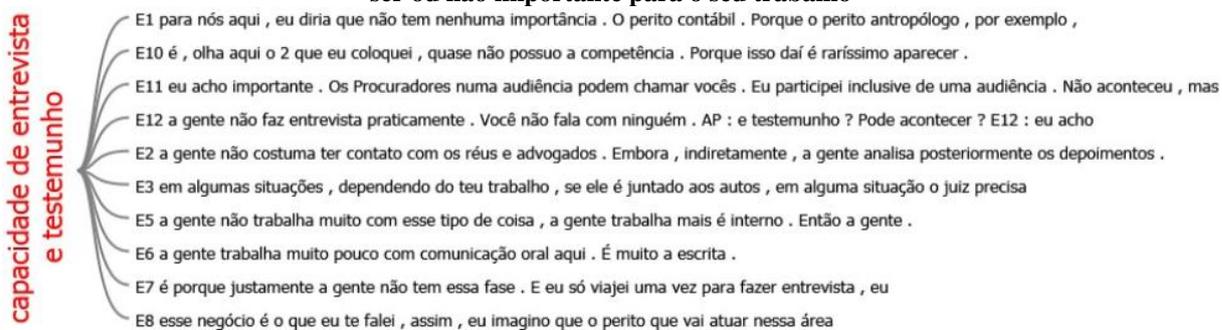
Fonte: dados da pesquisa (2017).

Os analistas 2, 6 e 7 explicam que a comunicação é majoritariamente pela escrita. Nesse sentido, destaca-se o exposto pelo Entrevistado 7, ao aduzir que “fujo o máximo possível de conversar com pessoas em reunião. Eu converso com amigos, brinco e tudo, eu falo muito, mas eu não consigo me comunicar oral no processo. [...] se eu tiver que ir numa reunião com o Procurador eu não consigo. A minha habilidade é muito ruim”.

Já para as entrevistadas 8 e 10 a habilidade de comunicação oral é sim importante em reuniões, audiências públicas, grupos de trabalhos e em conversas com os Procuradores, pois uma comunicação ineficaz pode resultar na realização de procedimentos que não precisavam ser feitos, perdendo tempo e havendo retrabalho. Essa capacidade é considerada importante para elas, pois as vezes é necessário conversar com o Procurador para solicitar esclarecimentos sobre o procedimento a ser realizado.

A “capacidade de entrevista e testemunho” é a competência com a menor importância, 3,92, e menor domínio, 3,36, do questionário. As primeiras percepções da amostra quanto a essa habilidade estão expostas na Figura 38.

Figura 38 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade de entrevista e testemunho” ser ou não importante para o seu trabalho



Fonte: dados da pesquisa (2017).

Para a maior parte da amostra, essa habilidade não tem muita importância por não haver contato com pessoas externas ao Ministério Público. Nesse sentido, os entrevistados 1 e 12 expõem que não há importância alguma, podendo inclusive ter uma nota “não aplicável”. O nível de importância atribuído a essa competência contrasta com a relevância atribuída pelos

contadores forenses britânicos participantes do estudo de Hegazy, Sangster e Kotb (2017), haja vista que nessa pesquisa, tal competência tem mais de 94% de essencialidade.

Para o Entrevistado 5, essa habilidade só é necessária quando são realizadas diligências, o que é raro. Complementa o Entrevistado 7 que as conversas feitas durante as diligências podem ser feitas por telefone e, por consequência, não haveria importância alguma para a capacidade de entrevista e testemunho. Nessa situação, a Entrevistada 10 ilustra um caso a ser apreciado pelo Entrevistado 11, em que ele teve que conversar com os advogados e o perito da empresa ré, entrevistando-os e devendo possuir a habilidade para saber como pedir as informações. Assim, a relevância dessa competência para os analistas da SEAP do MPF passa pela frequência em que é necessária possuí-la, o que é raro, pois alguns analistas nunca chegaram a utilizá-la.

Para os analistas da SPEA, não há contato com as pessoas investigadas, e segundo o Entrevistado 2, indiretamente podem ser analisados os depoimentos dos investigados de forma não presencial, pois “nesse depoimento, o criminoso pode estar falando alguma coisa que você consegue refutar nos fatos financeiros”. Complementa a Entrevistada 3 que em alguns casos o juiz pode solicitar algum esclarecimento e o perito ter que ir em audiência, o que já aconteceu com o Entrevistado 11, da SEAP.

4.4.3 Atitudes

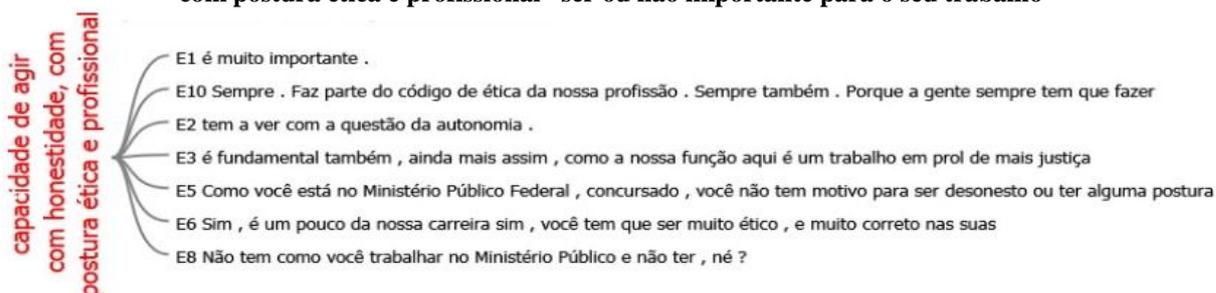
Todos os 13 analistas que responderam ao questionário atribuíram importância máxima para a “capacidade de agir com honestidade, com postura ética e profissional”. Quando comparado com os peritos criminais federais (SILVA, 2014), constata-se uma certa semelhança, pois em seu estudo, a competência de agir com honestidade obteve média 6,72, enquanto agir com postura ética e profissional, 6,52.

Tal qual a importância, o domínio de analistas periciais contábeis do MPF sobre a capacidade de agir com honestidade, com postura ética e profissional também teve nota máxima, com todos os analistas expondo pleno domínio sobre ela. Assim, a Entrevistada 3 expõe que “[...]como a nossa função aqui é um trabalho em prol de mais justiça para a sociedade, para garantir direitos fundamentais, então se a gente não agir com isso, não faz sentido”.

Nesse sentido, o Entrevistado 5 explica que, trabalhando no MPF, não há motivos para ser desonesto ou ter uma postura adversa à instituição em que trabalha, expondo que o perito não tem nada a esconder e que busca apenas relatar o que aconteceu de uma forma isenta. Essas percepções foram reforçadas pelos entrevistados 6 e 10, expondo que a carreira dos analistas

periciais contábeis no MPF não admite falhas, pois a atuação é essencialmente na fiscalização, devendo ser sempre muito ético e correto em suas ações. As primeiras percepções dos entrevistados 1, 2, 3, 5, 6, 8 e 10 quanto à importância dessa competência estão expressas na Figura 39.

Figura 39 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade de agir com honestidade, com postura ética e profissional” ser ou não importante para o seu trabalho

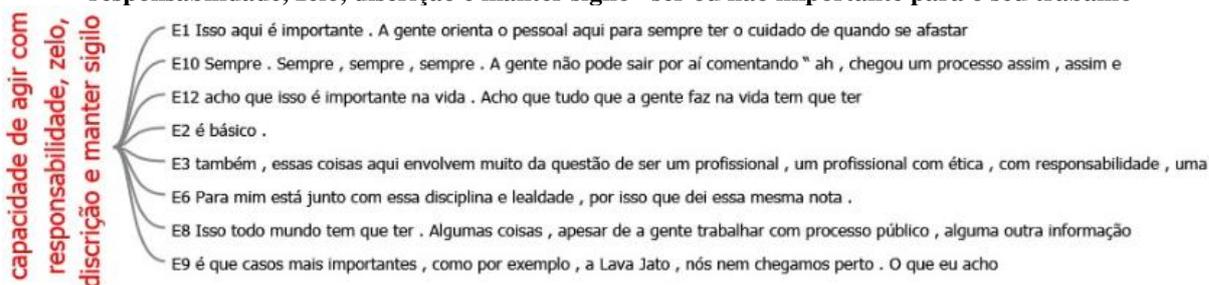


Fonte: dados da pesquisa (2017).

Nesse sentido, Alberto (2012) declara que um perito contábil deve ter a ética como paradigma orientador de sua atuação, propiciando vantagens para a sociedade como um todo. Os resultados encontrados nessa pesquisa quanto a importância e o domínio da honestidade e da ética expõem a postura e a atitude idônea dos analistas periciais contábeis do Ministério Público Federal. Por outro lado, nos estudos internacionais envolvendo contadores forenses, a capacidade de agir com honestidade, com postura ética e profissional não foram suscitadas, bem como outras competências comportamentais (representada pela letra “A”, na sigla “CHA”).

O perito deve agir com responsabilidade, zelo (ALBERTO, 2012), discrição (ZYSMAN, 200-?b) e sigilo (SILVA, 2014). Unificou-se todas essas competências comportamentais em uma única e questionou-se à amostra a importância de tal atitude, obtendo média 6,92; e seu domínio sobre ela 6,77. Quanto ao porquê de sua importância, a Figura 40 expõe as primeiras percepções dos respondentes.

Figura 40 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade de agir com responsabilidade, zelo, discrição e manter sigilo” ser ou não importante para o seu trabalho



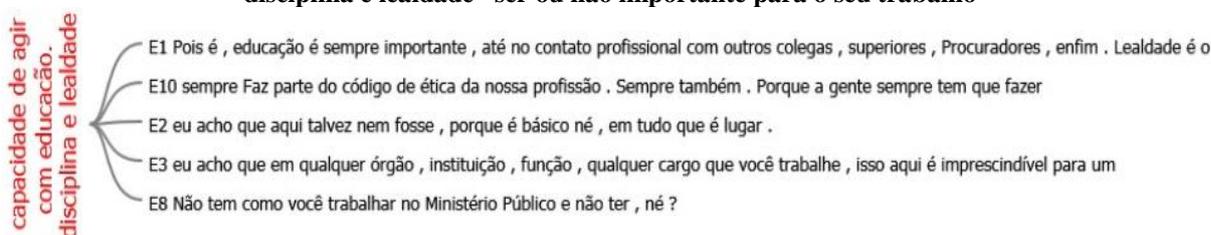
Fonte: dados da pesquisa (2017).

Quanto à competência em questão, os resultados encontrados se assemelham aos do estudo de Silva (2014). No âmbito do MPF, os analistas periciais contábeis atribuem muito alta importância (tendendo à máxima) e domínio (tendendo a pleno) no que se refere a “agir com responsabilidade, zelo, discrição e sigilo”.

Nessa senda, os entrevistados 2, 3, 8 e 12 expõem que essa capacidade é básica e importante na vida de maneira geral; e que todo profissional deveria agir com responsabilidade e ter ciência de suas atribuições. No âmbito de suas atuações, relatam que muitos processos analisados envolvem matérias e informações sigilosas. Já a Entrevistada 10 esclarece que as conversas envolvendo os processos só são feitas dentro do próprio MPF com colegas de trabalho e Procuradores, não sendo admissível reproduzir informações fora do ambiente de trabalho.

Quanto à “capacidade de agir com educação, disciplina e lealdade”, terceira competência com maior média de importância, 6,77, e domínio, 6,62, tem-se que essas atitudes também são necessárias aos analistas do MPF, conforme Figura 41.

Figura 41 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade de agir com educação, disciplina e lealdade” ser ou não importante para o seu trabalho



Fonte: dados da pesquisa (2017).

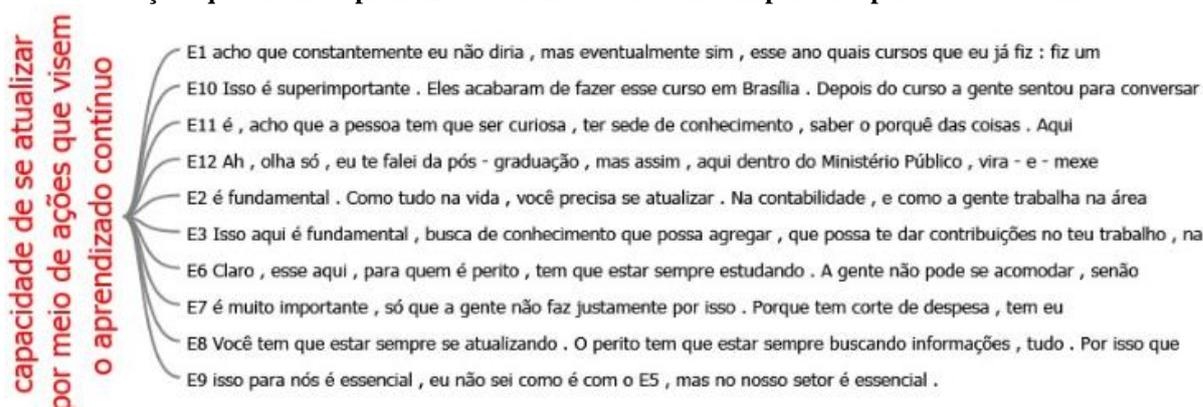
No momento em que comparados aos resultados encontrados por Silva (2014), tem-se que os analistas periciais contábeis do MPF atribuem sensivelmente maior importância e maior domínio no agir com educação, disciplina e lealdade. Por outro lado, tal e qual a “capacidade de agir com responsabilidade, zelo, discrição e sigilo”, conclui-se que o domínio sobre a competência é menor do que a importância atribuída a ela, o que sugere uma necessidade de aperfeiçoamento nessas duas competências por parte desses analistas.

A “capacidade de se atualizar por meio de ações que visem o aprendizado contínuo, buscando constantemente preparo profissional, de modo a maximizar o desempenho competente de suas atribuições” possui muito alta importância, 6,62. Contudo, o domínio obtido está um pouco aquém, 5,31, além de haver um alto desvio-padrão, 1,55. A Figura 42 expõe as primeiras percepções da amostra sobre a importância dessa competência.

Isso se deve, em parte, aos entrevistados, 8 e 7, que atribuíram, respectivamente, médio e muito baixo domínio sobre tal aspecto. Para eles, por mais que se busque preparo, nunca se está instruído plenamente. Nesse ponto, expõem que, devido ao corte de despesas, dificilmente há cursos preparatórios promovidos pelo MPF, não sendo, nas suas percepções, viável tirar do próprio salário para pagar um curso que não é de seu interesse apenas para agradar o órgão, ainda que eventualmente o façam.

Por outro lado, os entrevistados 1, 2, 3, 9, 10, 11 e 12 expressam a grande importância de estar sempre se atualizando e estudando, citando casos em que buscam preparo profissional por iniciativa própria a fim de não ficarem “defasados”. Nesse sentido, expõem que a necessidade de se atualizar se deve à dinâmica do mundo, pois há leis novas e práticas diferentes a todo momento. Essa busca por conhecimento deve, na percepção do Entrevistado 11, partir da pessoa, pois para ele o perito deve ser curioso, buscar saber o porquê das coisas.

Figura 42 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade de se atualizar por meio de ações que visem o aprendizado contínuo” ser ou não importante para o seu trabalho



Fonte: dados da pesquisa (2017).

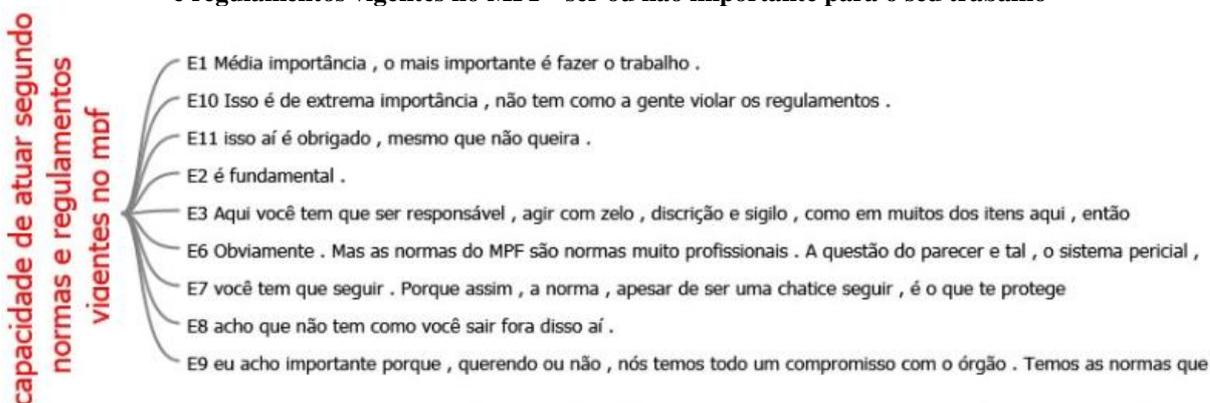
No tocante aos benefícios dessa constante atualização, o Entrevistado 12 cita uma pequena progressão salarial para quem realiza educação continuada, enquanto a Analista 3 menciona que, ao aprender uma técnica ou a utilizar uma ferramenta nova, pode-se desenvolver o trabalho com mais agilidade, economizando tempo. Para ela, deveria haver mais cursos de aprendizado fornecidos pelo MPF, pois como suas ações são muito específicas, é “difícil encontrar treinamento para que a gente possa melhorar e desenvolver nossas habilidades, [...] o que consegue trazer mais habilidades, mais contribuições para o desenvolvimento dos trabalhos são esses treinamentos e cursos da própria instituição”.

Especificamente quanto à educação continuada promovida pelo próprio MPF, a Entrevistada 10 cita que os cursos que reúnem os peritos do órgão, espalhados pelo Brasil, são duplamente importantes. O primeiro ponto se refere ao fato da própria capacitação ser

fundamental para seu trabalho; o segundo diz respeito à possibilidade de se comunicar com os colegas, proporcionando uma uniformização de conhecimentos, pois “cada um fazia de um jeito. Aí uniformizou ‘beleza, a partir de agora todo mundo vai fazer desse jeito’, e todo mundo vai fazer desse jeito”.

No que se refere à “capacidade de atuar segundo as normas e regulamentos vigentes no MPF”, com importância 6,54 e domínio 6,31, tem-se, conforme Figura 43, um certo padrão de respostas.

Figura 43 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade de atuar segundo as normas e regulamentos vigentes no MPF” ser ou não importante para o seu trabalho

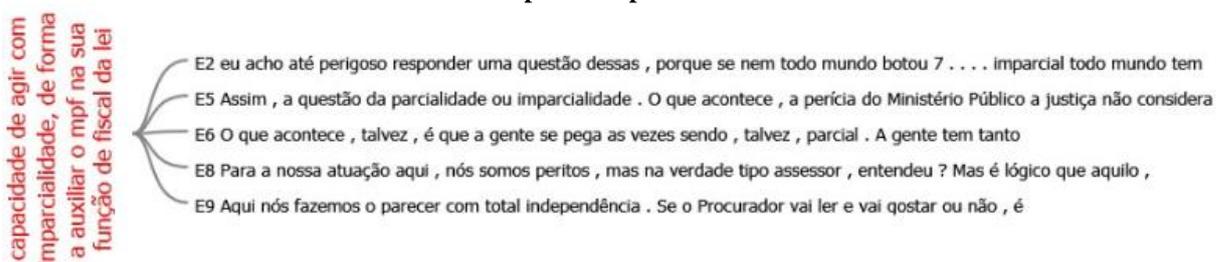


Fonte: dados da pesquisa (2017).

À exceção do Entrevistado 1, que atribuiu média importância expondo que o importante é fazer o trabalho, todos os demais analistas da amostra evidenciam que essa atitude é fundamental, não sendo possível atuar de maneira diversa ao proposto pelo órgão. Para eles, agir de acordo com as normas e com os valores do MPF protege o perito no caso de dar algo errado, além de estar ligado com outras competências, como “agir com zelo, discrição e sigilo”.

Há uma grande discussão quanto à “capacidade de agir com imparcialidade”, e as percepções dos analistas não convergem para um mesmo lado, o Ministério Público pode ostentar duas posições muito claras. A primeira, como órgão agente, quando é evidente sua qualificação como parte e como sujeito parcial da relação processual civil ou criminal, atuando com base em direito próprio. A segunda, como órgão interveniente, ao agir como fiscalizador da execução da lei, qualificando-se como fiscal da ordem jurídica pública, sendo, portanto, imparcial. Contudo, para essa pesquisa, optou-se por questionar à amostra apenas o aspecto imparcial de sua atuação, haja vista que, durante o pré-teste, o termo “parcial” causou certo desconforto. As percepções da amostra quanto ao porquê dessa competência ser importante ou não estão na Figura 44.

Figura 44 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade de agir com imparcialidade” ser ou não importante para o seu trabalho



Fonte: dados da pesquisa (2017).

Para o Entrevistado 2, todos os peritos deveriam colocar 7 quanto a importância e quanto ao domínio, pois “o trabalho do perito contábil, ele é isento, mesmo o perito da parte, da defesa, ele tem a obrigação de ser isento, se não é falsa perícia”. A Entrevistada 8 explica que o perito é imparcial e tem liberdade para não convergir com a tese do Ministério Público, e que se busca provar a culpa do réu, mas se não houver, é seu dever mostrar ao MPF a inocência do investigado. Na sua percepção, adotar essa postura faz com que o Ministério Público não entre com ações que serão perdidas, acusando um investigado sem o devido embasamento técnico. Complementando, o Entrevistado 9 explica que se o Procurador vai gostar ou não da opinião conclusiva de seu trabalho, não é algo que compete ao perito.

Segundo o Entrevistado 7, o MPF é acusador, mas que deve acusar apenas os culpados. Para tal, seus pareceres são construídos com grande rigor, pois “eu não passo a mão na cabeça de ninguém. Mas também não passo a mão na cabeça do Ministério Público Federal”, e que a parcialidade, para ele, é oposta à honestidade, pois, se o perito é honesto, ele o será, tanto para acusar, quanto para absolver. Nesse sentido, os entrevistados 7, 8 e 9 explicam que, em casos que não há indícios de fraudes, em seus pareceres apontam pela sua inexistência.

Quando questionado sobre as situações em que há mais de uma interpretação para a lei, o Entrevistado 7 esclarece que o Procurador interpreta a decisão judicial e colocará, em um pedido bem feito, a sua visão do que entende ser mais correto, haja vista que não é papel do perito realizar análise jurídica. Contudo, expõe que se o pedido do membro não for devidamente claro e direcionador, é realizada uma perícia e entregue um parecer para cada entendimento possível, cabendo então ao Procurador escolher qual entende ser mais o mais justo.

Por outro lado, o Analista 5 expõe que a justiça não considera a perícia do Ministério Público como isenta, citando um caso em que só o MPF apresentou o laudo, mas que o juiz solicitou que um perito do juízo o refizesse, pois, para o magistrado, o Ministério Público é parte, sendo de seu interesse a condenação. Assim, as indefinições do MPF sobre ser um órgão parcial ou imparcial recaem não só na parte jurídica, mas também sobre a perícia.

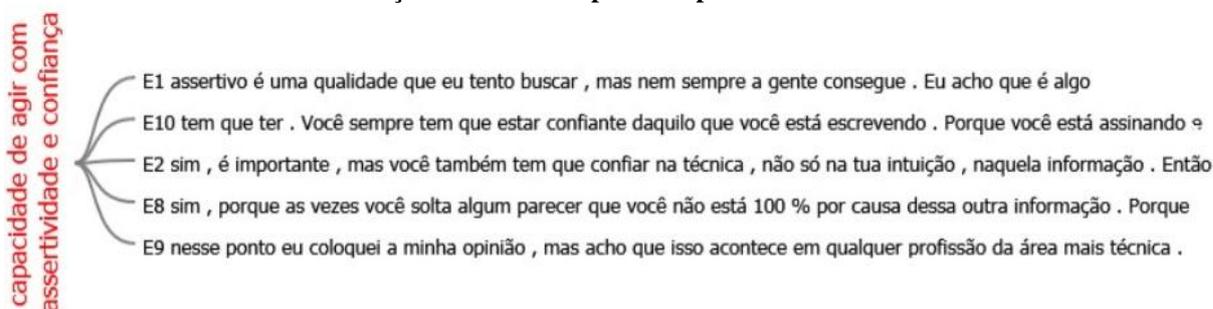
O Entrevistado 5 expõe que em alguns casos o perito pode ser sim imparcial, divergindo da tese do Ministério Público, explicando ao Procurador que no caso analisado não há indícios de que o investigado cometeu algum delito. Por outro lado, ilustra uma situação em que não há como saber se o perito está sendo parcial ou não: em uma ação de improbidade administrativa, em que o investigado desviou R\$ 1.000.000,00 e o MPF exige a devolução do valor, há espaço para o perito pedir uma multa de uma, duas, ou até três vezes o valor do dano, ou não colocar multa nenhuma

[...] aí, se for ver, vão pedir três milhões de reais. Então daqui a pouco, você foi parcial? Foi imparcial? Aí fica nesse meio, ‘não, espera aí, eu sou muito rigoroso? Pouco?’ [...] Eu poderia falar assim ‘não, eu sou imparcial’, mas dificilmente a pessoa vai ser imparcial a ponto de dizer ‘sou 100% imparcial’. [...] (Entrevistado 5)

Por fim, esclarece que, por atuar no MPF, acontece de se almejar mais a condenação, mas que, via de regra, “eu estou com o mais justo, sempre buscando a justiça”, sendo mais uma questão de ética do que de certo ou errado. O Entrevistado 6 corrobora ao explicar que se policia para não ser parcial em seus pareceres, citando raros casos em que apontou pela inexistência de determinada ocorrência suspeita.

Conforme a Figura 45, “confiança e assertividade” são qualidades importantes para o analista pericial contábil do MPF, isso porque, conforme os entrevistados 9 e 10, o parecer elaborado e entregue vem com seu nome e assinatura, podendo ocorrer de ser solicitado, pelo juiz, que o perito vá a uma audiência esclarecer questões tratadas em seu parecer.

Figura 45 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade de agir com assertividade e confiança” ser ou não importante para o seu trabalho



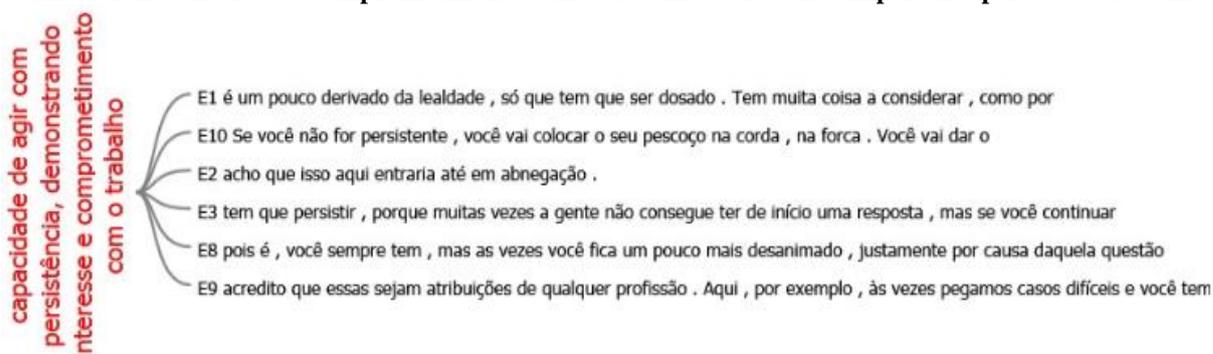
Fonte: dados da pesquisa (2017).

O Entrevistado 1 expõe que a própria experiência vai proporcionando maior confiança ao perito, enquanto o Entrevistado 2 ressalta que deve-se confiar na técnica e no método, e não na própria pessoa. Sob outra ótica, a Entrevistada 8 esclarece que nem sempre é possível ser

plenamente assertivo e confiante, pois há casos em que é necessário elaborar o parecer sem ter todos os dados que comprovem o que está sendo escrito.

A “capacidade de agir com persistência, demonstrando interesse e comprometimento com o trabalho”, com importância 6,08 e domínio 5,46, possui, conforme Figura 46, ligação com outras competências.

Figura 46 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade de agir com persistência, demonstrando interesse e comprometimento com o trabalho” ser ou não importante para o seu trabalho



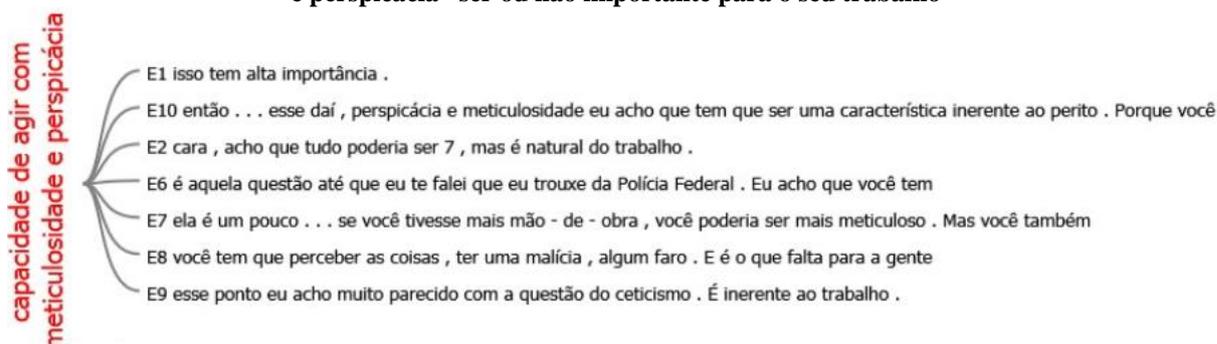
Fonte: dados da pesquisa (2017).

Derivando da lealdade para o Entrevistado 1, a persistência deve ser dosada, pois deve ser considerado, por exemplo, a magnitude do trabalho, não devendo dispender muitas horas para uma causa cujo valor em questão é diminuto. Já para o Entrevistado 2, a persistência se encaixaria com abnegação.

Consoante entrevistados 3, 9 e 10, o perito deve ser persistente, pois muitas vezes não se consegue de início a obtenção das respostas, devendo continuar buscando outras formas de obtê-las, estudando, pesquisando e se inteirando do caso. Narra o Entrevistado 9, que as vezes há casos difíceis que o faz ficar angustiado por não entender a matéria, mas que estudando e buscando conhecimento consegue, no final, elaborar um parecer bem embasado. Esse dever de correr atrás de conhecimento também foi suscitado pela Analista 10, que mencionou a necessidade de o perito ser, por vezes, autodidata, pois “se você não for persistente, você vai colocar o seu pescoço na corda, na forca. Você vai dar o seu pescoço de bandeja”.

As percepções da amostra sobre a “capacidade de agir com meticulosidade e perspicácia” se resumem, conforme ilustrado na Figura 47, a uma competência inerente ao perito contábil. Segundo o Entrevistado 6, há uma ligação com a “capacidade de pensar como um malfeitor”, enquanto o Entrevistado 9 a relaciona com o “ceticismo”.

Figura 47 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê da “capacidade de agir com meticulosidade e perspicácia” ser ou não importante para o seu trabalho



Fonte: dados da pesquisa (2017).

O Entrevistado 7 traz que se houvesse mais mão-de-obra, o perito do MPF poderia ser mais meticoloso, ao passo que não se pode “fazer tudo nas coxas”. Ilustra essa situação da seguinte forma

[...] eu posso pegar um trabalho de uma licitação e fazer uma tese de doutorado em cima dele, passar 4 anos em cima dele e responder perfeitamente. O retorno daquilo ali não é útil. Mas também não adianta fazer um parecer a cada dois minutos e chegar na justiça e o juiz não aceitar. [...] (Entrevistado 7)

Para ele, há um equilíbrio muito grande entre esses dois pontos, expondo que, via de regra, o perito do MPF é menos meticoloso do que deveria. Para a Analista 8, essa capacidade tem a ver com “uma malícia, algum faro”. Como característica inerente ao perito, a Entrevistada 10 menciona que um pequeno detalhe pode fazer muita diferença no futuro, e por isso a meticulosidade é muito importante.

A “capacidade de agir com abnegação e ceticismo” causou certa estranheza por parte de alguns analistas. Nesses casos, foi dada a seguinte explicação “abnegação e ceticismo seria no sentido de, a priori, desprender-se de qualquer comportamento, de partir do zero em relação ao que se vai ler, mas não acreditar cegamente em todos os elementos postos pelo investigado”.

De acordo com o Entrevistado 1, o perito é abnegado dentro dos limites do próprio cargo, enquanto que o ceticismo transcende um pouco o profissional e vai para o lado pessoal. Para o Analista 2, a abnegação é a dedicação que o faz cumprir a pressão por prazo, enquanto o ceticismo não deixa comprometer a autonomia. No caso do Entrevistado 6, que realiza muitas diligências, abnegação e ceticismo são importantes, explicando casos em que já quase fora constrangido em diligências em pequenos municípios, pois ao tentar extrair as informações, a pessoa, ou se sentiu coagida, ou tentou intimidá-lo, sendo seu dever saber lidar com essa situação.

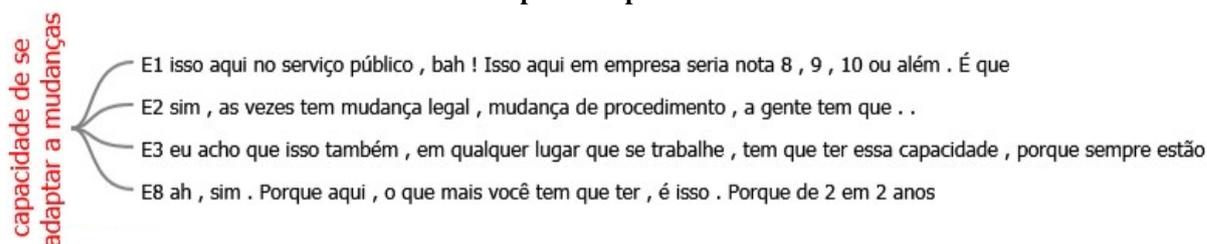
Para o Entrevistado 9, são competências muito importantes por causa dos casos envolvendo fraudes, em que são necessárias análises mais cuidadosas. Já para a Entrevistada 10, às vezes, ao ler o processo, já se tem “aquela primeira impressão [...] a gente começa a analisar o processo tendo aquilo na cabeça ‘ele é culpado, ele desviou’, ‘ele é culpado, ele desviou, vamos achar’. Mas a gente é obrigado, às vezes, a ler a parte dele, de defesa”, sendo seu dever analisar os dois lados.

Sob outra ótica, o Entrevistado 7 expõe que toma as informações que estão no processo como verdade, pois não há espaço para ficar se questionando se tudo o que está acostado aos autos é fidedigno. Nesse sentido, relata que o processo é instruído basicamente por duas linhas, acusação e defesa, e que, se a defesa informa que um imóvel custa R\$ 80.000,00, e a acusação não contesta, toma-se essa informação como verdade, ao passo que se há indícios de que houve uma evolução patrimonial incompatível, ele passa a duvidar desse valor.

Aduz que a atuação do perito é muito complexa e ressalta a importância de um pedido bem feito pelo Procurador, pois há diferença entre “olha, E7, quero que você faça uma perícia e descubra se há patrimônio oculto” e “E7, veja quanto é o patrimônio da pessoa Y”. Enquanto no primeiro caso é necessária uma investigação procurando patrimônio oculto, a segunda se resume a ver a declaração de imposto de renda da pessoa. Assim, singelas mudanças na forma como são feitos os pedidos pelo membro podem mudar substancialmente o trabalho feito pelo analista.

No que tange a “capacidade de se adaptar a mudanças”, com importância 5,77 e domínio 5,62, é algo inerente ao trabalho pericial, conforme exposto na Figura 48.

Figura 48 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê de “capacidade de se adaptar a mudanças” ser ou não importante para o seu trabalho



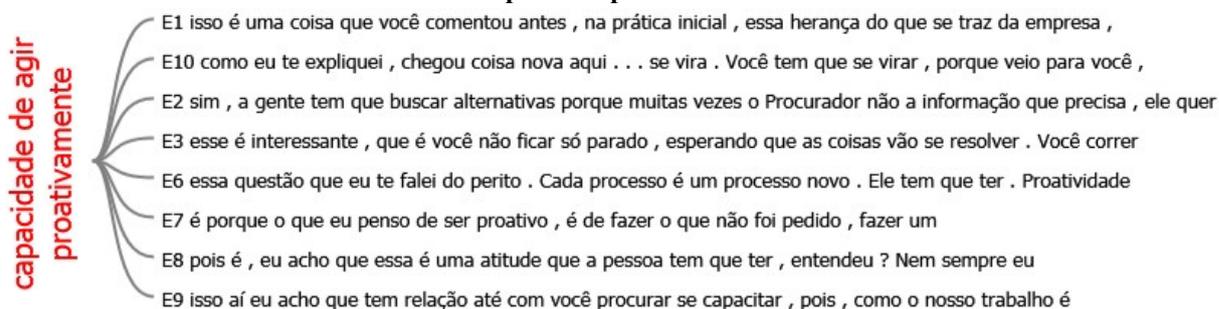
Fonte: dados da pesquisa (2017).

A Entrevistada 8 explica que no Ministério Público essa capacidade é fundamental, pois de 2 em 2 anos muda-se o Procurador Geral da República, o coordenador da câmara, os secretários e, conseqüentemente, o modo de se trabalhar. Explicita que é por isso que o MPF valoriza muito a antiguidade do servidor, porque é nele que está a memória. Já o Entrevistado

9, até o momento da entrevista, não passou por nenhuma mudança de nomeação, haja vista que entrou no órgão em 2015, mas que presenciou a criação da SEAP, cujas mudanças foram fáceis de se adaptar.

No que se refere a “capacidade de agir proativamente”, de importância e domínio 5,69, há duas vertentes um pouco opostas no que se refere à importância dessa competência, conforme Figura 49.

Figura 49 – Primeiras percepções da amostra sobre o porquê de “capacidade de agir proativamente” ser ou não importante para o seu trabalho



Fonte: dados da pesquisa (2017).

O Entrevistado 1 historia a herança obtida no período em que trabalhou nas Lojas Renner, em que o ritmo de trabalho era muito mais elevado e a proatividade era uma competência muito requerida, e que levou essa qualidade para o Ministério Público. Contudo, expõe que, inegavelmente, é um ambiente diferente, com um ritmo mais lento.

Consoante entrevistados 6 e 8, a proatividade é muito relevante, sendo uma atitude que o perito deve possuir. Nesse aspecto, a Analista 8 relembra o caso em que os peritos do juízo, do Ministério Público e do Incra faziam frequentemente três cálculos diferentes, sendo que uma atitude proativa seria reuni-los para tentar entender os métodos e técnicas de cada um, evitando discussões futuras. Para os entrevistados 9 e 10, agir proativamente está relacionado a se capacitar e a se preparar, a fim de entregar o melhor trabalho possível para o MPF.

No âmbito da SPEA, a Entrevistada 3 explana que eventualmente é necessária a busca por mais elementos, cabendo ao perito correr atrás e insistir na busca por novas informações. Semelhante a isso, o Entrevistado 2 explica que muitas vezes o Procurador quer provar o delito, mas não sabe como buscar as provas, cabendo ao perito propor meios de coletá-las, obtendo novas soluções para um mesmo problema, o que ajuda no quesito prazo, pois

[...] aqui no MPF a gente está toda hora discutindo, a gente está meio que sabendo de tudo e consegue ser mais proativo. Às vezes, antes do Procurador fazer o pedido, nos pedir alguma coisa, a gente já cita ‘olha, não tem tal dado, tal informação, já faz o pedido judicial que a hora que chegar a gente faz’[...]. (Entrevistado 2)

Por outro lado, suscita o excesso de demanda, que acaba contrabalançado a proatividade, inibindo-a. Esse ponto também foi suscitado pelo Entrevistado 7, da SEAP, ao expor que a burocracia e a falta de mão-de-obra resultam em um espaço de tempo muito reduzido, o que restringe a liberdade para o perito ser proativo.

4.5 CAPACITAÇÃO OFERECIDA PELO MPF

A partir das respostas anteriores, envolvendo os inúmeros e específicos casos distintos a serem analisados e estudados pela amostra, questionou-se aos analistas, em um primeiro momento, se o Ministério Público Federal proporcionava algum tipo de formação continuada, tal como treinamentos para capacitação e atualização de procedimentos periciais. As primeiras percepções da amostra estão expressas na Figura 50, elaborada com o auxílio do *software* Nvivo 11.

Figura 50 – Primeiras percepções da amostra sobre o fornecimento de capacitação promovido pelo MPF

- 
- E1 ah , sim . Isso pouco existia antes da criação da SEAP , em dezembro de 2015 . A partir de então , depois desse ano de organização da
 - E10 Não , aqui eles fazem sim esses programas de educação continuada . Eles inclusive estimulam , incentivam os servidores a fazerem cursos de pós - graduação , especialização , MBA .
 - E11 eles têm mantido cursinhos a distância , ou presencial mesmo , mas um programa permanente não tem .
 - E12 fornece . Isso não dá para reclamar não . Vira e mexe . . . AP : e há uma diferença entre antes da crise e agora ? E12 : até que
 - E2 ele prepara . Está sendo desenvolvido , porque como o poder de investigação do Ministério Público foi discutido no Congresso , acho que em 2012 - 2013 , havia
 - E3 eu acredito que o Ministério Público fornece ferramentas para você trabalhar , principalmente depois que eu vim para cá , que eu comecei a trabalhar na
 - E4 olha , de uns tempos para cá , assim , eu falo de uns dois anos para cá . Antes dos últimos 2 anos não havia um programa ,
 - E5 assim , a instituição hoje está fazendo alguns cursos , igual eu te falei , amanhã a gente tem um . Mas esse curso , é um no ano ,
 - E6 sim , sim . A gente tem alguns poucos cursos aqui voltados para alguns temas . O que a gente faz : a gente tem algumas carências em
 - E7 inicialmente acho que a gente pode definir o MPF pré e pós crise . Essa crise econômica , envolvendo alguns políticos e não políticos , empresários , etc .
 - E9 proporciona sim . Nós fazemos muitos cursos que são oferecidos pelo MPF . Poderia até oferecer mais porque , por exemplo , as especializações , geralmente são mais para

Fonte: dados da pesquisa (2017).

Como pode-se depreender, o MPF fornece, dentro do possível, cursos presenciais e EaD (ensino a distância) para capacitar seus servidores. Dentro do possível porque, consoante entrevistados 1, 2, 5, 7 e 10, há um forte contingenciamento de recursos orçamentários, o que dificulta a realização de alguns cursos, especialmente os presenciais, limitados a um por ano, pois são caros. Nas percepções dos entrevistados 4 e 12, a realização de treinamentos presenciais em que se possa reunir peritos de todas as Procuradorias em um único lugar são os mais proveitosos, pois é possível compartilhar experiências e trocar informações, semelhante ao exposto pelo Analista 1, que admitiu haver uma perda de qualidade de seu trabalho por não estar mais trabalhando próximo ao seu colega.

Segundo entrevistados 6 e 7, como a área da perícia da SEAP é muito ampla e há inúmeros casos específicos, é difícil do setor de cursos do órgão saber qual treinamento é o mais apropriado. Diante disso, explicam que os peritos conversam entre si sobre suas

deficiências a fim de decidir sobre qual tema solicitarão curso. Para os entrevistados 4 e 10, uma alternativa tem sido a participação em cursos oferecidos por outros órgãos, como os ofertados pelo Tribunal de Contas da União aos analistas do MPU.

O Entrevistado 5 historia que quando entrou no MPF era mais fácil se afastar por alguns dias da rotina de trabalho para realizar algum treinamento individual, e que o órgão pagava todo seu custeio, o que hoje não acontece. Para ele, a instituição cresceu muito, e com os recursos cada vez mais escassos, hoje a prioridade é a realização de treinamentos coletivos.

Nessa senda, o Analista 7 explica que não há uma política do próprio servidor pagar um curso para agregar conhecimento. Justifica que não vê “peritos do Ministério Público desembolsando recurso do próprio bolso, numa área que não seja de interesse dele, apenas para melhorar o trabalho no órgão”, pois, na sua concepção, se o próprio órgão não tem interesse em pagar, não há motivos, senão o crescimento pessoal, para o próprio perito pagar. Contudo, a Entrevistada 10 esclarece que há sim motivos para o próprio analista buscar capacitação profissional, citando um adicional na remuneração quando o servidor tem títulos de pós-graduação, como mestrado e especialização o que, para ela, é uma forma do órgão incentivar a educação continuada.

Sob outra modalidade de treinamento, os entrevistados 1 e 12 explicam que cursos a distância são uma nova realidade, em que a própria Escola Superior do Ministério Público da União (ESMPU) forma tutores que querem dar o curso. Para o Analista 12, esses cursos são bons, e, por serem baratos, são produzidos em maior quantidade. Explana ainda que é aplicada uma prova ao final do mesmo, em que o analista precisa “dar uma estudada mesmo. Na hora você fica meio assim, mas é bom, porque você precisa estudar mais, você assimila mais”, diferente de cursos mais antigos, em que só precisava estar na frente do computador ou sentado em um auditório, não sendo possível avaliar se o analista realmente aprendeu a matéria.

Os entrevistados 1 e 11 explanam que a criação da SEAP foi um grande divisor de águas, e que as melhoras só não foram mais significativas por causa da limitação de recursos orçamentários. Contudo, consoante o Analista 11, não há um programa permanente de capacitação dos servidores, o que explica o fato da maioria das competências do questionário ter domínio inferior a sua importância.

Na percepção dos entrevistados 1 e 4, até 2015 eram escassos os cursos oferecidos pelo MPF para os analistas, pois o órgão se concentrava na área de direito. Explicam que, a partir da criação da SEAP houve um acréscimo significativo na criação de cursos específicos tanto para a área pericial, como técnicas básicas para perito; quanto em áreas conexas, tal e qual redação de relatórios e pareceres, português instrumental e português jurídico.

Na percepção do Entrevistado 5, outro fator importante para a escassez de cursos é o fato do Ministério Público não ser um órgão pericial

[...] nós fazemos parte de uma perícia dentro de um órgão que é jurídico. Então a atividade principal do Ministério Público não é fazer perícia. Ao contrário do analista do TCU, que a atividade principal dele é fazer auditoria, que é a atividade essencial do TCU. Eles têm poucos ministros, são 9 [...] e aqui no Ministério Público nós temos 1.200 membros. Então a casa é essencialmente jurídica, mas depende da perícia. [...] (Entrevistado 5)

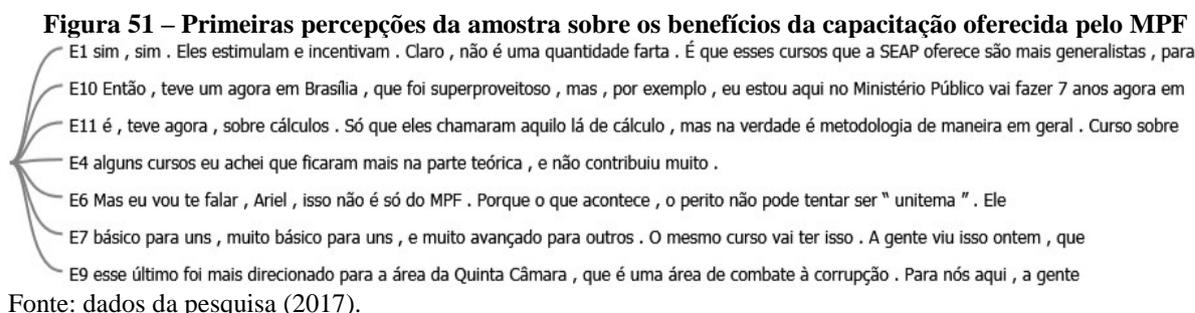
O Entrevistado 2 justifica essa escassez de cursos até 2015 também pelo fato de que só em 2013 foi votado o Projeto de Emenda Constitucional 37, que visava restringir o poder de investigação do órgão. Para ele, “no momento em que se consolidou essa posição pelo poder de investigação do Ministério Público, ele começou a investir mais na carreira pericial, porque se ele pode investigar, ele precisa produzir prova. E desde isso ele tem investido em treinamentos”. Assim, esse novo posicionamento do órgão beneficiou o trabalho pericial, ao se buscar com maior ênfase a proposição de cursos de capacitação.

Historia o Analista 4 que, quando ingressou no MPF em 2004, não havia cursos de ambientação, enquanto que para os analistas que estão ingressando atualmente, há a possibilidade de fazê-los, e que são custos que só o próprio órgão pode proporcionar. Essa percepção é corroborada pelo Entrevistado 9, ao expor que há a necessidade de se criar um curso de formação, pois o concurso pede somente graduação e “eu cheguei aqui sem experiência nenhuma e era chamado de perito”. Para ele, o órgão tem que manter os peritos sempre capacitados.

Consoante o Entrevistado 2, é difícil propor cursos de capacitação pois não existe, nem uma metodologia clara, nem uma empresa preparada para isso, só existindo a possibilidade de buscar pessoas pontuais sobre um determinado assunto específico. Para sua atuação, crê que um programa de educação na área de investigação seja mais urgente, pois nas demais áreas há cursos que suprem a demanda.

Nesse sentido, a Entrevistada 3 remete ao próprio MPF, que estuda a aquisição, a funcionalidade e a viabilidade de outras ferramentas e cursos externos personalizados. Expõe que o órgão fornece as ferramentas necessárias para o desempenho de suas atividades, e que depois de se vincular à SPEA, teve acesso a um aparato maior de sistemas e ferramentas. No que tange aos treinamentos e às capacitações, conta que poderiam ser melhorados e oferecidos em maior quantidade, com estratégias diferentes, como videoaulas e aulas explicativas, facilitando o entendimento por parte do analista.

Questionou-se a amostra quais eram os benefícios dos treinamentos, capacitações e atualizações de procedimentos periciais que o MPF propõe. As primeiras percepções estão expressas na Figura 51 (elaborada com o auxílio do *software* Nvivo 11).



Questionados sobre a instrumentalização oferecida pelo MPF para suas práticas periciais, os entrevistados 4, 5 e 10 expõem que há falta de ferramentas, se comparado com a Polícia Federal; ausência de manuais; e acesso restrito para o uso de alguns instrumentos, respectivamente.

O primeiro ponto, suscitado pelo Entrevistado 4, é a defasagem das ferramentas do Ministério Público quando comparadas com as da Polícia Federal. Conta que os estudos de perícia e criminalística e o parque tecnológico desse órgão são muito mais avançados do que os do MPF, tendo em posse sistemas de análise de dados bancários; sistemas de gravação e de áudios; de análise de gravação; e equipamentos mais aperfeiçoados.

Já para o Entrevistado 5, poderiam ser criados alguns manuais para determinados tipos de trabalhos, como em casos de improbidade administrativa envolvendo licitações; padrões; e matrizes de planejamento, a fim de orientar o trabalho a ser desenvolvido pelos analistas. Por fim, a Entrevistada 10 menciona que há ferramentas que apenas os analistas vinculados à SPEA têm acesso, enquanto os peritos vinculados à SEAP, não. Isso, para ela, prejudica uma série de análises e aprofundamentos, o que causa, na sua percepção, prejuízos para o próprio MPF.

4.6 PONTOS DE MELHORIA

Por fim, questionou-se à amostra quais os pontos de melhoria que, sanados, melhorariam suas práticas profissionais. Com o auxílio do *software* Nvivo 11, elaborou-se uma nuvem de palavras (Figura 52) formada pelas palavras mais repetidas pela amostra sobre essa questão.

aprofundamento, bem como ressaltar informações que seriam relevantes para a demanda do membro.

Na câmara do consumidor e ordem econômica da SEAP, o Entrevistado 9 explica que eventualmente os pedidos não são de fácil entendimento para o perito, situações em que são necessários contatos diretos, ou com o assessor, ou com o membro. Já na câmara de combate à corrupção, o ruído entre os pedidos do Procurador e o que é entregue ao perito é suscitado pelo Entrevistado 7. Explana que recebe pedidos que não tem ligação com o processo, e pela longa lista de espera que o pedido é submetido, ao se entrar em contato com a Procuradoria, constata-se que diversas vezes o membro não está mais lotado no local, inviabilizando os esclarecimentos.

Nessas situações, esclarece que é necessário ler todo o processo e imaginar o que o membro solicitou, mas que “quanto mais difícil é a compreensão desse pedido, mais a gente demora para responder o problema”, pois se o mesmo é claro e objetivo, de igual forma é respondido.

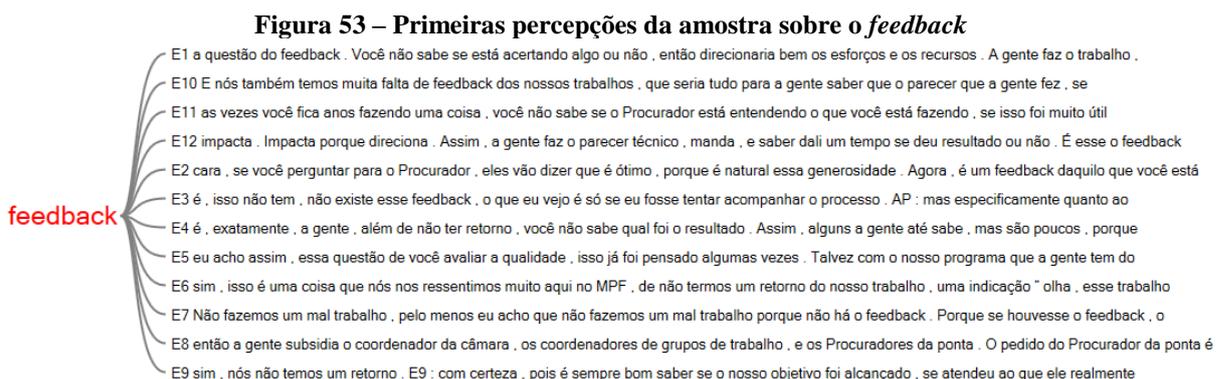
A solução apontada pelo Entrevistado 7 é, em um primeiro momento, a conscientização dos Procuradores e todos os envolvidos na hierarquia do pedido, o que inclui, além dos próprios membros, os assessores e os analistas jurídicos, a fim de que escrevam de uma forma clara e objetiva; e que “pensem com calma”. Caso o pedido venha com ruídos e imperfeições, aponta que, embora o Procurador mude de Procuradoria com frequência, a melhor alternativa ainda é o contato direto com o membro que pediu a perícia.

A ocorrência desses ruídos no processo de comunicação pericial no MPF converge com os resultados encontrados por Santos et al. (2013) e Nogueira et al. (2008), que constataram, em seus estudos, ruídos em todas as etapas do procedimento pericial, muito em conta da diferença de formação dos envolvidos, especialmente juristas e contadores.

4.6.2 *Feedback* da qualidade do trabalho

Antes da realização das entrevistas, tomou-se ciência de que, via de regra, os analistas da área pericial contábil lotados MPF não tinham um *feedback* da qualidade de seu trabalho. Assim, não tinham acesso a informações tal e qual se o relatório ou o laudo seriam realmente utilizados pelo Procurador, se o documento escrito estava bem redigido, se atendia ou não as expectativas dos membros solicitantes; e se as peças entregues foram aceitas pelos magistrados, bem como o andamento processual após a intervenção do analista.

Diante disso, questionou-se à amostra se o *feedback* de seu trabalho seria importante, e em caso positivo, o porquê dessa importância. Assim, todos os 12 entrevistados teceram comentários sobre a questão do *feedback*. Com o auxílio do software Nvivo e com o intuito de ilustrar os principais comentários, elaborou-se uma árvore de palavras com as primeiras percepções da amostra sobre o *feedback*, conforme Figura 53.



Fonte: dados da pesquisa (2017).

Os entrevistados 1, da câmara de combate à corrupção, e 9, da câmara do consumidor e ordem econômica, ambos da SEAP, mencionam que o *feedback* funciona como um direcionador de esforços e recursos, possibilitando saber se o objetivo da perícia foi alcançado e se foram atendidas as expectativas, de forma a direcionar os trabalhos seguintes. Complementa o Analista 1 ao explicar que com a ausência desse retorno não há como saber se está se fazendo o trabalho da maneira que o membro espera.

Para ele, no momento em que se entrega o trabalho, se perde tanto o contato com o processo, quanto com o próprio Procurador, e isso impossibilita dois fatores importantes: o primeiro, que o perito aprimore seu trabalho; o segundo é a chance de empregar o raciocínio do caso x no caso y. Complementa que há uma proposta pela SEAP de que o Procurador avalie o trabalho pericial, mas que ainda não foi implementado.

No cargo de distribuição de processos, o Analista 5 cita que a questão de avaliar o trabalho do perito já foi pensado algumas vezes, inclusive a ponto de ser incluído no sistema pericial. Como contraponto, expõe que

[...] a pessoa que vai avaliar o seu trabalho não é um contador "não achei interessante", mas de repente o contador que fez pensa 'puxa, esse trabalho foi um trabalho bom', mas na visão contábil, porque na visão jurídica não me adiantou nada, ele falou um monte de coisa aqui, mas ele não respondeu a minha pergunta". [...] (Entrevistado 5)

O Analista 5 esclarece ainda que eventualmente há retornos sobre alguns casos específicos em que o Procurador fica mais sensibilizado pela ajuda que o trabalho do perito lhe proporcionou, agradecendo-o. Contudo, deixa claro que, como o perito é servidor público, é seu dever de ofício fazer seu trabalho com qualidade, independentemente de haver *feedback* ou não.

Para o Entrevistado 6, a ausência de *feedback* é algo que “nós nos ressentimos muito aqui no MPF, de não termos um retorno do nosso trabalho, uma indicação [...]. Abordagem não técnica, mas em relação à concisão e à objetividade do trabalho, seria sim um ponto qualitativo para nós”. Explana que a medida que adotam é a de revisão por pares, mas que tal atitude esbarra no excesso de trabalho, especialmente de processos urgentes, pois “quando eu peço para meu colega fazer, ele está parando o dele”, resumindo a revisão por pares em revisões gramaticais.

Aduz que é difícil de outro perito opinar sobre sua metodologia de trabalho, haja vista que todos os analistas têm prazos curtos, mas eventualmente se obtém elogios de colegas de trabalho. Complementa que há uma avaliação pessoal de cada um, e que o perito sabe quando fez um trabalho bom.

Já o Entrevistado 7 acredita que não faz um mal trabalho justamente porque não há um *feedback*. Caso houvesse, as reclamações chegariam aos peritos, dando-lhes a oportunidade de melhorar seu desempenho profissional. Para ele, a falta desse retorno tem dois grandes pontos negativos. O primeiro é quando o perito está fazendo um trabalho “muito ruim” e continua a fazê-lo por anos, produzindo pareceres sem grande utilidade e atrasando processos. O segundo é “justamente uma necessidade de piora do conteúdo do nosso trabalho”, pois com uma fila extensa de trabalho

[...] se a gente está fazendo um trabalho mais minucioso do que deveria, a gente perde mais tempo. Então muitas vezes a gente poderia fazer um trabalho um pouco mais superficial e economizar uma semana, sendo que essa semana economizada a gente adiantava outro processo, que também economizaria uma semana, que economizaria outra semana, e a nossa fila poderia cair. [...] (Entrevistado 7)

Assim, explica que sem o *feedback*, o perito pode estar produzindo um trabalho ruim, achando que está bom, e para adiantar a fila, deixá-lo pior ainda. Para o analista, explana, é difícil saber o que fazer, e por falta de orientação, faz-se a mesma coisa sempre. Contudo, não vê necessidade de elogios de Procuradores no sentido motivacional, de agradecimento, e sim como uma reflexão e uma crítica do seu trabalho.

No âmbito da câmara do consumidor e ordem econômica, a Entrevistada 8 explica que há sim um *feedback* mais frequente apenas do coordenador da câmara, com quem trabalha junto, em que são expostas críticas construtivas em relação ao parecer elaborado por ela. Porém,

quando questionados sobre o *feedback* do Procurador, ela e o Entrevistado 9 esclarecem que a situação é a mesma enfrentada pelos outros analistas da SEAP: são raras as vezes em que é dado um retorno.

A Entrevistada 10 também sente falta de *feedback* de seus trabalhos, pois é importante para ela saber se o parecer feito rendeu algum fruto ou não para o Procurador. Para ela, alguma função simples de avaliação no próprio sistema de pericial ajudaria. Antigamente, conta, havia uma avaliação em que, todo ano, o perito escolhia três Procuradores para avaliar o seu desempenho no ano anterior, com questões do tipo “o perito é assíduo?”, “prestativo?”, “ele atendeu as expectativas?”, “ele trabalhou direitinho?”, “o parecer dele foi razoável?” e “atendeu a sua demanda?”. Contudo, para ela, o membro não tem condições de avaliar certas coisas porque não há contato com o perito, o que dificulta seu conhecimento sobre pontos do tipo assiduidade, proatividade e se o perito tem conhecimento técnico ou não tem.

Já o Entrevistado 11 enfatiza que, essa carência no retorno dos trabalhos realizados resulta no fato do perito não saber, ou se o Procurador está entendendo o parecer, ou se foi útil para ele. Em sua percepção, “são pouquíssimas vezes que conversam com a gente”, pois há a entrega do laudo ou do parecer, e se o perito cumpriu o prazo, nunca mais se fala sobre o processo.

O Entrevistado 12 corrobora com as percepções anteriores ao aduzir que o *feedback* é um direcionador do trabalho. Para ele, se o Procurador não reclamou, é porque o trabalho está bom. Contudo, salienta que cada membro tem o próprio jeito de trabalhar, então o perito “faz o mesmo parecer técnico, um Procurador vai gostar e o outro pode não gostar”.

Em termos práticos, explica que ao elaborar um parecer muito detalhado, o membro pode achar demasiadamente explicado, ao ponto de ser quase exaustivo e pouco conciso. A partir dessa situação, conta que poderia se mudar a forma de se fazer os pareceres, buscando ser mais sucinto. Nessa nova realidade, poderia ouvir de outro Procurador que o parecer não está dando a devida ênfase nas partes importantes. Em síntese, explica que “não tem como a gente agradar a todos. Não tem. Então nesse aspecto, esse *feedback* do Procurador não seria tão importante assim”. Por outro lado, o retorno após o procedimento pericial é, na sua percepção, mais importante, pois embora o parecer técnico seja para o Procurador, o objetivo final é dar o melhor retorno possível para a sociedade.

Na SPEA, o Entrevistado 2 explica que se questionar o Procurador, o mesmo dirá que o trabalho desenvolvido é ótimo “porque é natural essa generosidade”, mas não é tão sincero do que se pudesse dar uma nota mais individualizada e por produto. Explana que as vezes se faz relatórios com limitação de dados e, embora se faça o melhor possível, não atende à demanda.

Para ele, obter o retorno sobre o trabalho seria proveitoso, pois seria possível saber onde melhorar e o que potencializar.

A Entrevistada 3 expõe que não há um *feedback*, o que implica no desconhecimento do perito quanto à utilidade e ao cumprimento do objetivo inicial de seu trabalho, e que as críticas sobre a qualidade de seu trabalho contribuiriam e agregariam nos relatórios seguintes. Cita casos em que, ao entregar seu relatório, o Procurador pede uma maior ênfase em alguns pontos, mas que isso não é propriamente um *feedback*, e sim uma complementação.

O Entrevistado 4 expõe que, via de regra, não há nem o retorno sobre o trabalho, nem sobre o resultado da ação. Em alguns poucos casos, o “Procurador até comenta ‘ah, foi bom, deu esse resultado’, ‘ah, foi bom, gerou isso aqui’. E outros a gente não sabe, na verdade, como foi usado, qual o contexto”. Para ele, há uma dificuldade de se entender o contexto, pois os Procuradores e os assessores conseguem se inteirar de todo o contexto, mas os analistas não, o que limita seu trabalho apenas aos pontos suscitados por aqueles.

Assim, à exceção do Entrevistado 5, que não se manifestou sobre os benefícios do *feedback*, todos os demais analistas da área pericial contábil do MPF apontam que o *feedback* da qualidade de sua atuação seria um bom direcionador de seu trabalho, sendo que alguns analistas almejam mais esse retorno do que outros.

Diversos estudos abordaram o *feedback* dos usuários finais da perícia contábil sobre o procedimento pericial (FERREIRA et al., 2012; NEVES JÚNIOR et al., 2013; NEVES JÚNIOR et al., 2014; GONÇALVES et al., 2014), apontando a importância da avaliação do trabalho realizado para os peritos. Nesse sentido, ressalta-se que não há estudos sobre o *feedback* do trabalho dos analistas do MPF pelos Procuradores e Magistrados, e tampouco estudos que analisem essa importância.

4.6.3 Unificação das secretarias

Para a Entrevistada 3, um fator que não contribui para seu trabalho é haver duas secretarias distintas, pois, se fossem unificadas, todos poderiam tanto desenvolver as habilidades que hoje são restritivas a uma única secretaria, quanto interagir com outros colegas do mesmo cargo. Isso, a seu ver, aprimoraria e desenvolveria o trabalho dos analistas para a instituição, enriquecendo-o e tornando-o mais efetivo para atender as demandas que o MPF defende em prol da sociedade.

A Entrevistada 10 corrobora ao aduzir que essa segregação impede “a gente de ter contato com outros colegas, trocas de experiência maiores e também acesso a sistemas. Eles

têm lá um sistema de investigação de fraudes financeiras que é muito bom, e a gente não pode ter acesso porque não faz parte daquela secretaria”, ainda que todos trabalhem no mesmo órgão sob o mesmo cargo.

O Entrevistado 1 explica que a SEAP e a SPEA não são, na prática, interligados. Expõe que, eventualmente, os peritos da SEAP se valem do trabalho da SPEA; e que o próximo passo seria a unificação das duas, o que seria benéfica. Ilustra que há casos em que “quando o perito judicial não tem condições dele próprio responder o quesito [...] ele lança mão de especialistas da equipe [...] de diversas áreas e depois ele referenda que fazem parte da equipe do perito. Então um dia a SPEA pode vir a fazer parte da nossa equipe, de perito”, haja vista que a SPEA é especialista em pesquisar e trazer dados e informações. Por outro lado, o Entrevistado 11 explica que, no seu caso particular, não há grande interferência dessa segregação em suas práticas profissionais.

4.6.4 Fila de processos

Especificamente quanto à fila de processos, durante as entrevistas foram expostos por alguns analistas seus calendários de trabalho, onde, se não fosse recebido mais nenhum novo processo para análise, só concluiriam aqueles já recebidos (e que estão na fila) no final de 2018 ou início de 2019. Isso demonstra vários problemas, especialmente quanto à prescrição do delito.

Consoante o Entrevistado 6, há demandas urgentes, geralmente judiciais ou vencendo o prazo de improbidade administrativa; e não urgentes. Conta que aquelas estão muito recorrentes, sendo o grande foco dos analistas, o que, conseqüentemente, atrapalha e limita as investigações ordinárias (não urgentes). Historia que diversas vezes inicia um processo não urgente; faz a análise e as conjecturas; começa a escrever o parecer, e de repente necessita pará-lo pois há uma demanda com urgência, o que dificulta a realização de investigações ordinárias.

Essa situação é um enfrentamento pessoal do Entrevistado 6, pois “não tenho facilidade em ver um assunto hoje, daqui uma semana voltar a ver ele e recomeçar a análise. Eu não consigo fácil. Tem que reler o que eu escrevi, olhar o processo”, haja vista que, como a perícia não foi concluída, não sabe exatamente onde parou a análise, além de perder boa parte da linha de raciocínio. Para ele, essa situação impacta sensivelmente de forma negativa a qualidade de seu trabalho.

Na sua percepção, um ponto a ser analisado é a atuação do MPF e o que o órgão pretende com a perícia elaborada pelos seus analistas, suscitando um estudo que iniciou para saber

quanto custa uma perícia no MPF, a fim de gerar um indicador de custo-benefício do atendimento pericial, balizando as demandas dos Procuradores. Explica essa pesquisa ao aduzir que recebe processos em que a perícia não é tão relevante para a decisão do caso, e que, eventualmente, o Procurador busca a opinião do analista apenas para se sentir mais seguro.

Essa colocação também é reiterada pelo Entrevistado 5 que, na sua percepção, recebem demandas que “nem sempre são perícias, mas são coisas que tem a ver com a área de contabilidade, como a área de finanças, orçamento, então, naturalmente é o contador ou pode ser o economista que faça isso”.

Corroborando, a Entrevistada 10 aduz que os processos não urgentes vão ficando em segundo plano, dado o grande fluxo de demandas urgentes. Para ela, “a gente só trabalha apagando incêndio”, e que há casos em que o Procurador encerra o procedimento e, como o sistema pericial não dá a baixa automaticamente, acontece de o perito fazer a perícia de algo que já foi encerrado há mais de um ano.

Nesse sentido, o Entrevistado 7 explana que há um *delay* entre a data em que o Procurador leu o processo e a que o perito analisa a demanda devido à fila de processos. História que, antes de ser criada a SEAP, cada perito trabalhava em uma câmara de coordenação e revisão. Nessa situação, poucos Procuradores ao redor do Brasil sabiam da existência dos peritos, mas que ainda assim haviam filas. Com a criação da referida secretaria, explica que houve uma divulgação das tarefas realizadas pelos analistas, o que gerou um grande interesse por parte dos Procuradores e, conseqüentemente, um drástico aumento de demanda.

A fila de processos também atinge diretamente os Procuradores. O Entrevistado 9 expõe que, pelo volume de trabalho que o membro tem no gabinete, ele só lerá o parecer depois de um ano da entrega do perito, o que gera um retrabalho, pois há a necessidade de atualizar os valores.

Uma das causas da fila de processos é a grande variedade de matérias objeto de análise dos analistas da área pericial contábil. Nesse aspecto, merece destaque a situação dos peritos da SEAP. Na SPEA, consoante a Entrevistada 3, geralmente são feitas análises de situações semelhantes, sempre relacionadas e restritas à parte bancária, fiscal, dados telefônicos, informações cadastrais, endereços e pesquisa de doações de campanha.

Na SEAP, o Entrevistado 5 relata que a demanda é muito heterogênea, o que implica em “estudar o processo para você aprender ainda sobre aquele assunto”. Quando questionado sobre a demanda mais recorrente, o Entrevistado 6 explana que casos de improbidade administrativa são os mais frequentes, mas que o delito em si é muito amplo e,

consequentemente, a análise também é grande. Isso, na percepção do Entrevistado 5, dificulta a criação de rotinas, manuais de atuação e matrizes de planejamento e execução.

Como contraponto, o Entrevistado 12 expõe que, mesmo havendo uma grande diversidade de temas, poderia haver segmentações de assuntos, pois “cada pessoa tem aquilo que faz melhor e aquilo que você faz pior. Isso vale para as profissões também”, havendo algumas matérias semelhantes e que se conseguiria agrupá-las. Para ele, um banco de dados em que se pudesse, tanto detectar as habilidades principais de cada analista, quanto de matérias que chegam para análise, possibilitaria a alocação de peritos que tem mais habilidades em determinados assuntos, auxiliando no fluxo de trabalho.

No que se refere ao número de analistas, todos os entrevistados, à exceção da Analista 3 (que não se manifestou), explanam que o quadro de analistas da área pericial contábil está deficitário. Para os entrevistados 1 e 5, o número de analistas na SEAP merece mais atenção, porque é a mais nova das secretarias e vinculou apenas o quadro residual de servidores que não estavam vinculados a SPEA. Nesse sentido, os entrevistados 1, 7, 8 e 10 expõem que desde a criação da SEAP houve pouquíssimas nomeações, e ante a crise, nem aposentadorias o MPF está conseguindo cobrir, sendo que apenas quando um analista sai do órgão é que há a nomeação de um novo servidor.

Esse número deficitário é uma das causas das extensas filas de processos. Outro ponto negativo de se ter um quadro reduzido de servidores é a dificuldade exposta pelo Entrevistado 5 de sair para realizar treinamentos, haja vista que outros analistas ficariam ainda mais sobrecarregados de trabalho enquanto o colega faz uma reciclagem.

Nesse sentido, o Entrevistado 4 ilustra que no Paraná, centro da Operação Lava-Jato e de casos como o Banestado, há mais analistas de outras áreas, como biblioteconomistas, do que contadores, sugerindo uma melhor distribuição, pois atualmente “você tem, por exemplo, numa terceira câmara, que é uma parte da PGR, lá você tem 5 ou 6 peritos numa sala e tem Procuradorias em estados que não tem nenhum, é mal distribuído”, havendo demanda nos outros estados, mas não tendo perito.

Diante dessa situação exposta pelo Entrevistado 4, além do fato de mais de 50% dos analistas da área pericial contábil estarem em Brasília, questionou-se à amostra se uma redistribuição dos analistas seria benéfica, não entrando no mérito da viabilidade de isso ocorrer. As respostas, à exceção do próprio Entrevistado 4, foram no sentido de que é necessário um perito nas pontas (Procuradorias da República), mas que é necessário um corpo central maior em Brasília (na PGR).

Essa redistribuição, na percepção do Entrevistado 1, envolve questões pessoais, o que dificulta sua realização. Sob outra perspectiva, explica que o ideal é que haja pelo menos dois peritos de cada área em cada estado. Assim, dada a inviabilidade de se redistribuir e a necessidade de haver mais peritos espalhados pelo país, infere-se que há a necessidade de nomear mais analistas.

No que tange à SEAP, ele o Entrevistado 5 explicam que os pedidos e a distribuição são centralizados em Brasília, mas que a execução pode ser feita de maneira descentralizada, devido a dois fatores: o E-Proc, sistema de processos digitais no âmbito da Justiça Federal; e o teletrabalho, em que o perito pode trabalhar em qualquer lugar.

Nessa mesma linha, o Entrevistado 5 defende que o perito deveria atuar mais próximo do Procurador. Embora acredite que há mais analistas do que o necessário na PGR, defende que não se pode perder uma estrutura central, a exemplo da Polícia Federal e seu Instituto Nacional de Criminalística.

Corroborando, a Entrevistada 8 explica que não se pode descentralizar demais, pois as câmaras estão na PGR, e seu trabalho é muito mais efetivo se for vinculado a grupos de trabalho. Como a tarefa da câmara é organizar o trabalho do MPF, se há uma atuação centralizada, é possível coordenar todo o órgão, mas “se eu coloco peritos distribuídos, eu vou resolver um caso pontual lá, deixando meu problema macro aqui, para coordenar o país inteiro”. Ela e o Entrevistado 5 explicam que a ideia inicial com a SEAP era colocar um economista, um contador e um engenheiro em cada PR, mas sem abrir mão de uma estrutura central.

4.6.5 Valorização do analista da área pericial contábil do MPF

Por fim, questionou-se à amostra sobre a valorização profissional dos analistas da área pericial contábil do MPF. Quando exposto o mapa estratégico do Ministério Público Federal, para o objetivo “aprendizado e crescimento”, questionou-se à amostra suas percepções sobre o item “assegurar a atratividade das carreiras do órgão”.

Para o Entrevistado 1, quando foi planejado tal item no mapa estratégico, tinha como intuito a criação de um plano de carreira, a fim de que os salários não se desvalorizassem se comparados com os dos poderes executivo, judiciário e legislativo. Cita, conjuntamente com a Entrevistada 10, que há uma previsão de lei em que os poderes deveriam manter entre si certa equiparação para cargos assemelhados, pois, da maneira que está, o MPF acaba sendo um órgão trampolim, não sendo possível criar o espírito de corpo. Essa situação é confirmada pelos

entrevistados 4 e 10, ao aduzirem que quando um analista sai do órgão, leva consigo toda a experiência adquirida ao longo dos anos.

De maneira mais ampla, o Entrevistado 6 menciona que esse gargalo é um problema de administração pública, pois não há uma matriz salarial. Questiona o fato do analista do TCU e da AGU ganhar mais que os analistas do MPF, mesmo realizando essencialmente o mesmo trabalho. Cita que o servidor tem que trabalhar sabendo que seu salário vai ser reajustado para repor a perda de inflação, o que não acontece com tamanha frequência no órgão. Complementando, o Analista 9 expõe que, na Polícia Federal, o delegado, os peritos e os agentes são bem vistos, enquanto que no MPF o foco fica concentrado nos membros.

Devido à ausência dessa equiparação salarial com outros órgãos, há uma grande rotatividade de analistas, especialmente os lotados em Brasília, levando consigo todo o conhecimento e experiência adquiridos no MPF. Na percepção do Entrevistado 5 isso é uma grande perda, pois são bons profissionais, analistas que estão sempre estudando e se capacitando.

O Analista 6 cita o caso do Joãozinho, que, na sua percepção, era o melhor perito contador do MPF, realizando excelentes trabalhos graças a uma capacidade de análise muito boa e que o órgão estava perdendo por conta de remuneração. Essa rotatividade é ainda mais grave na percepção do Entrevistado 7. Para ele, todos os processos que estavam com o Joãozinho terão que ser redistribuídos para os outros analistas, aumentando ainda mais a fila de processos; e será nomeado outro perito, que deverá ser instruído. Explica que “depois que você nomeia, o fluxo de trabalho daquele contador que vai começar a aprender o serviço, vai começar a andar, como ele produz pouco, de certa forma, e está chegando muito [processo], vai aumentar muito mais a nossa fila”.

Expõe que apenas em casos de exoneração pode-se nomear outro perito. Nesse caso, esclarece que o novo servidor “demanda muito tempo para ficar confiante, cerca de um ano a dois anos para começar a ter uma segurança nos seus processos”, e que no caso do Joaozinho, ele passou, teoricamente, dois anos aprendendo e produzindo pouco por causa da insegurança, e quando se tornou bom passou para outro concurso. Na sua percepção, isso é um gargalo a ser tratado.

Sob outra perspectiva, a Analista 8 explana que o problema da rotatividade se concentra em Brasília, pois nessa cidade há outros órgãos que pagam bem, como o TCU, Câmara, Senado e Polícia Federal; e que nos estados não há tanta rotatividade, pois há menos opções de ser servidor público federal com os privilégios que um servidor do MPU tem.

Consoante o Entrevistado 1, vários fatores movem as pessoas. Para ele, “é legal ter a satisfação de entregar um trabalho e ver que tem resultado, mas o salário também é importante”. Explica que essa dissertação abordou um momento muito especial do MPF, pois a Operação Lava-Jato deu uma visibilidade muito grande para o Ministério Público. Corroborando, o Entrevistado 2 explana que há um maior reconhecimento, especialmente pela “imagem que a sociedade tem da instituição MPF, que melhorou muito. [...] Apesar de toda essa dicotomia servidor e membro, é um abismo que tem entre as classes, mas ainda assim é gratificante”.

Na percepção do Analista 5, na área de administração de pessoal dentro da área pública, elogios a funcionários os incentivam a cada vez mais buscar a qualidade de seus trabalhos. Explica que o fato de estar em uma boa instituição e ter seu reconhecimento pessoal “faz com que você tenha o que chamam hoje de qualidade de vida”, gostando de trabalhar. Acredita que hoje o MPF proporciona condições para o analista estar satisfeito com o trabalho, mas que há espaço para melhorar. Nesse sentido, o Entrevistado 6 explana que, além do salário, há outras formas de valorizar o profissional, como o *feedback* positivo, que seria um importante fator para a realização profissional.

Já o Analista 7, por sua vez, explica que há uma baixa qualidade de vida para os analistas, o que não envolve o salário, mas sim as relações de trabalho. Para ele, “uma coisa que melhora a relação de trabalho é você ver que você é importante. É você ver que o seu trabalho é reconhecido quando ele é bem feito, e aí os peritos hoje não têm”. Corroborando, o Entrevistado 11 expõe que eventualmente se sente frustrado, pois gostaria de trabalhar em um processo e ver um bom retorno graças ao seu trabalho.

Nesse sentido, a Analista 8 ilustra um caso de corrupção em que houve desvio de dinheiro. Nessa situação, o parecer elaborado pelo perito identificou o desvio, o juiz reconheceu no parecer o valor desviado e condenou o criminoso. Só que, na sua percepção, os membros não entendem, tampouco atribuem, que foi o perito quem comprovou o delito, pois, para eles, o processo foi um sucesso graças ao próprio trabalho, não creditando a ajuda dos peritos.

Complementando, o Entrevistado 9 ilustra que os peritos da Polícia Federal são amplamente reconhecidos, diferente do MPF, em que a atuação reconhecida é a do Procurador.

Historia que

[...] muitas vezes eles pegam um parecer nosso e isso já aconteceu comigo, de o Procurador copiar meu parecer por completo e colar na peça dele. Então, assim, eles nem citam “estou fazendo isso de acordo com o parecer tal da SEAP” e aí você não tem crédito nenhum, porque tem uma questão moral, de autoestima. [...] (Entrevistado 9)

Explana também que muitas vezes a câmara solicita reuniões e geralmente chamam um perito para acompanhar e auxiliar em questões muito técnicas, mas que alguns Procuradores não dão espaço para o perito se manifestar durante essas reuniões. Para ele, há uma certa “ vaidade ” por parte dos membros, e que, devido a esse “ bloqueio ”, o perito acaba não sendo tão útil quanto poderia.

Essa questão envolvendo a figura do Procurador também foi suscitada pelo Entrevistado 12. Para ele, a segregação entre servidor e membro é muito grave, sendo que aquele, via de regra, não é ouvido. Cita alguns benefícios dados apenas aos Procuradores, como o auxílio-moradia ou o fato de “ impor regras restritivas de várias coisas para servidores e não impor as mesmas regras para Procuradores ”, que culminam em uma desmotivação do servidor. Por fim, explica que a “ desmotivação é uma coisa muito grave, porque qualquer empresa, se tem um funcionário desmotivado, ele vai produzir menos, ele vai ser lento, não vai se concentrar do mesmo jeito ”, desmotivação, essa, ocasionada, entre outros fatores, por benefícios exclusivos para membros do MPF.

Nesse sentido, a Entrevistada 10 expõe que há membros que ainda não tomaram conhecimento da função do analista, historiando uma conversa com uma Procuradora que relatou “ menina, eu não sabia que tinha seção pericial aqui [...] caramba, como que a gente tem uma ferramenta dessa e ninguém fala nada? ”. Essa situação ilustra o pouco reconhecimento que os analistas da área pericial contábil do MPF possuem.

Nessa seara, o Entrevistado 1 confirma que a valorização profissional é um pouco subestimada, pois, embora o salário seja importante, muitos servidores não trabalham apenas pela remuneração, mas também pela motivação de ver que seus esforços têm retorno, e que isso “ tem um efeito mais duradouro do que só um salário ”. O Entrevistado 11, igualmente com 20 anos de serviço como analista, corrobora ao explicar que, mesmo com as limitações, sente grande satisfação em trabalhar no MPF, pois “ eu posso fazer alguma coisa que seja útil para o país ”.

A Analista 10 corrobora ao explicar que é bom ver um retorno para a sociedade, pois “ o que me motiva a trabalhar aqui é isso, porque a gente presta um serviço para a sociedade que é um serviço bom, de fiscalização. [...] Estar fazendo um trabalho que é em prol da sociedade, porque o Ministério Público atua sempre defendendo a lei ” e, mesmo sem reconhecimento, acredita que seus serviços são muito importantes, o que lhe dá bastante orgulho. Complementa explicando que é um fator muito motivante estar trabalhando em um órgão que a pessoa se identifica, não sendo apenas uma questão remuneratória.

Outros entrevistados ratificam esses posicionamentos. O Entrevistado 6 explana que, mesmo não havendo um *feedback*, procura eventualmente o resultado de casos em que atua, sentindo-se mais parte do processo; enquanto o Entrevistado 7 expõe que fica feliz quando vê notícias de investigados condenados por conta de perícias que realizou. Por fim, os entrevistados 8 e 11 relatam que seu trabalho beneficia todos os brasileiros, e isso é um fator motivacional.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo analisar a percepção de analistas da área pericial e especialidade em contabilidade lotados no Ministério Público Federal sobre suas práticas profissionais. Neste capítulo são apresentadas as considerações finais dessa pesquisa, abordando os resultados encontrados; as limitações encontradas pelo pesquisador e as sugestões para pesquisas futuras.

5.1 RESULTADOS ENCONTRADOS

Consoante as entrevistas, os analistas da área pericial com especialidade em contabilidade lotados no MPF atuam de formas distintas conforme as secretarias (SEAP e SPEA) a quem são vinculados, embora todos busquem assessorar os Procuradores em suas demandas.

Extrajudicialmente, os analistas da SEAP trabalham com enfoque mais investigativo, com algumas semelhanças presentes na atuação de um contador forense, buscando levantar elementos de prova para tornar mais assertiva a atuação do membro. Nessa seara, sua atuação apresenta aspectos simultaneamente comuns às áreas de contabilidade forense e perícia contábil, assim como elementos específicos de cada uma dessas áreas.

Ressalta-se que não é possível inferir que sua atuação seja a soma dessas áreas, pois há elementos necessários à perícia contábil e à contabilidade forense que não são empregados por esses analistas, pois sendo o produto de seu trabalho um relatório, não segue os ditames da NBC TP 01; e como não possui caráter preventivo, não se enquadra totalmente à contabilidade forense.

No âmbito judicial, os analistas dessa secretaria atuam exclusivamente como assistentes técnicos, seguindo as normas brasileiras de contabilidade referentes à perícia contábil e ao perito contábil, atendo-se à emissão de opinião e aos quesitos formulados pelas partes. Quanto à forma de atuação, se judicial ou extrajudicial, não há distinção entre os analistas da SEAP vinculados à assessoria temática de combate à corrupção e do consumidor e ordem econômica.

Já os analistas da SPEA atuam voltados à coleta e análise de informações, nem sempre restritas à contabilidade, tendo um enfoque investigativo, semelhante à atuação extrajudicial dos peritos da SEAP, unindo elementos da contabilidade forense e da perícia contábil, mas não podendo ser enquadrada como nenhuma delas, pois há elementos dessas áreas que não são atendidos por esses analistas (não sendo perícia plenamente, pois o produto de seu trabalho é

um relatório, seguindo a regulamentação própria do MPF, e não da NBC TP 01 e atuam como consultores aos Procuradores através de procedimentos exclusivamente internos; e não contemplando todos os aspectos da contabilidade forense, pois atuam com base em eventos passados e não possuem caráter preventivo.

Já no que se refere à atuação dos analistas dessas duas secretarias quanto aos casos em que trabalham, é possível inferir que há maior semelhança entre os analistas da SPEA e os da SEAP (assessoria temática de combate à corrupção). Quando questionados sobre os casos em que atuam, apresentando-os às demandas norte-americanas de um contador forense, constatou-se que a amostra vinculada aos segmentos anteriormente mencionados atua em casos envolvendo declarações de demonstrações financeiras, detecção e resposta à fraude e cálculos de danos econômicos.

Por outro lado, os analistas da SEAP (assessoria temática do consumidor e ordem econômica) não atuam em tais casos, sendo demandados, entre os casos do estudo de Davis, Farrell e Ogilby (2009), apenas em situações de falência, insolvência e reorganização societária, justificando tal enquadramento por sua assessoria ser mais voltada à área de economia.

Dos casos apresentados, toda a amostra negou envolvimento em casos de lei de família, análise forense de computador e prevenção à fraude. Quanto a esse último, foi exposto que atuam apenas após a incidência do delito, embora, na percepção do Entrevistado 2, espera-se que o grande legado da Operação Lava-Jato seja diminuir a incidência de crimes relacionados à corrupção, sendo, de forma indireta, uma prevenção.

Os produtos dos trabalhos dos analistas da SEAP são o parecer técnico e o laudo técnico, no âmbito judicial; e relatório técnico, quando via extrajudicial. Quanto à terminologia, ressalta-se uma incoerência referente à NBC TP 01, pois o laudo não é emitido pelo assistente técnico, única maneira de atuação desses analistas no âmbito judicial, e sim pelo perito nomeado pelo juízo.

Já os trabalhos entregues pelos analistas da SPEA recebem o nome de relatório de análise e de informação, cuja nomenclatura é apenas mera formalidade, são documentos internos, servindo para direcionar o trabalho dos Procuradores, como uma espécie de consultoria. Diante disso, por não produzirem pareceres e laudos, a atuação desses analistas não pode ser enquadrada como perícia contábil, ainda que sejam incorporados elementos dessa área.

Para a produção dessas peças foram evidenciadas algumas dificuldades. Como os obstáculos suscitados não são exclusivos de cada secretaria e de cada assessoria, conclui-se que as dificuldades apresentadas transcendem a distribuição de analistas pela SEAP e pela SPEA e pelas assessorias temática de combate à corrupção e do consumidor e ordem econômica.

Alguns analistas possuem dificuldades antes de começar a análise. Isso inclui questões relacionadas à matéria a ser analisada, como casos novos, diversificados e não relacionados à contabilidade; ao processo, havendo limitação quanto ao conhecimento jurídico; e ao pedido, apresentando ruídos entre a intenção do Procurador quando faz o pedido de análise junto ao seu assessor, e o que chega ao analista.

No que se refere à matéria e ao conhecimento jurídico, são questões inerentes ao trabalho do analista no MPF. Diante disso, sugere-se uma melhor capacitação desses profissionais nesses aspectos, tendo em vista que o perito deve ser profundo conhecedor da matéria periciada.

Outros obstáculos evidenciados estão associados com os elementos que subsidiam a análise. Nesse sentido, foram expostas dificuldades com relação à obtenção de informações, quer sejam dados sigilosos, não “oficiais” ou com acesso bloqueado por outro órgão; à padronização de dados, pois muitos órgãos trabalham com bases diferentes das do MPF; e excesso de dados, quando é necessária uma filtragem ou uma análise mais ampla à inicialmente solicitada.

Ainda no que tange a análise, ressalta-se a dificuldade em escrever o parecer/laudo/relatório, pois, tendo como função subsidiar o Procurador com esclarecimentos sobre a matéria contábil no processo, o trabalho do analista tem que almejar ser claro, objetivo e preciso, características que só são alcançadas com a experiência. Diante disso, sugere-se maior treinamento para aqueles profissionais que venham a ingressar no MPF no futuro, de forma a capacitá-los para que, até atingirem maior maturidade e adquirirem experiência, não venham a produzir peças de baixa qualidade, bem como que os cursos de educação continuada promovidos pelo órgão criassem nomenclaturas padrões, de forma a aumentar a compreensão por parte dos membros, aumentar a assertividade e diminuir a ocorrência de interpretações diversas causadas por uma escrita imprecisa.

Por último, tangenciando o trabalho a ser executado, foi exposta pelos analistas da SPEA a questão do prazo para a entrega de seus relatórios, pois há demandas cujas análises são requeridas para o mesmo dia, o que pode comprometer a qualidade do serviço prestado por esses profissionais.

Dessas dificuldades, algumas são relacionadas ao próprio analista, como a falta de domínio pleno sobre a matéria a ser investigada, a falta de conhecimento jurídico e a dificuldade em fazer um trabalho claro, objetivo e preciso. Nesse sentido, uma das evidências encontradas é a de que os 12 analistas entrevistados não atuaram com perícia contábil antes de ingressar no órgão. Ora, se a definição dessa área é conhecimento adquirido pela experiência (HOOG, 2017),

era de se esperar que os peritos do MPF tivessem contato com a prática pericial como pré-requisito para seu ingresso nesse Ministério. Ao consultar as exigências para o exercício desse cargo, fica constatado que não é exigida essa capacitação e essa experiência em perícia contábil.

Essa situação fica mais agravada quando revelado que até poucos anos atrás não havia cursos de ambientação, circunstância em que o analista era obrigado a aprender por conta própria. Mesmo com os recentes cursos e manuais, até que se obtenha maior experiência e se torne melhor capacitado, o analista comete alguns deslizes e produz pouco, o que não é interessante para o Ministério Público Federal, haja vista sua posição fundamental ante a sociedade, a complexidade de sua atuação e a extensa fila de processos, muitos dos quais estão prestes a prescrever.

Para isso, foi especificado os cursos que visassem o aprendizado contínuo que foram realizados pela amostra. Como uma forma pessoal de buscar preparo profissional, a maioria dos analistas entrevistados realizou cursos de pós-graduação, possuindo a titulação de especialista ou mestre. Contudo, quando analisada a área em que buscaram estudar, apenas dois analistas optaram por realizar uma pós-graduação em perícia contábil, área diretamente relacionada às suas práticas profissionais. Diante da dificuldade e complexidade da atuação dos analistas da área pericial contábil lotados no MPF, a realização de cursos nessa área proporcionaria um substancial preparo em suas formações profissionais.

Isto posto, sugere-se ao órgão proporcionar a realização desse tipo de especialização especialmente para os futuros analistas que vierem a ingressar no MPF, ou, ainda, a formação nesse curso como pré-requisito para o ingresso no órgão. Essas medidas visam corroborar para que apenas venham a ser analistas da área pericial contábil aqueles profissionais que já detenham a titulação de especialista em perícia contábil.

No sentido do próprio órgão proporcionar a educação continuada, tal e qual treinamentos para capacitação e atualização de procedimentos periciais e fornecer os instrumentos necessários para a atuação dos analistas, verificou-se que a crise financeira nacional é um forte limitador para a realização de treinamentos, especialmente aqueles presenciais.

Tendo em vista que a realização de cursos de treinamento presenciais são os mais desejados pela amostra, pois permitem a troca de experiências com os colegas, no cenário atual, com a limitação orçamentária e a crise financeira, há uma escassez na oferta de capacitações sob essa modalidade. Assim, a realização de cursos a distância tem se mostrado uma boa solução para fornecer o treinamento necessário aos analistas por um custo relativamente baixo.

Contudo, como bem ressaltado pelos entrevistados 5 e 12, o MPF é um órgão jurídico, e não pericial, e por isso os cursos relacionados à perícia são mais restritos. Outro ponto a se atentar é a dificuldade de se encontrar, no mercado, profissionais com a competência necessária para instruir os analistas da área pericial contábil do MPF, dada a singularidade de atuação desses profissionais. Em suma, apesar da crise financeira, a amostra se demonstrou satisfeita com o suporte dado pelo órgão, mas ressaltando que há espaço para melhorar e fornecer melhores condições de trabalho.

Nesse sentido, aplicou-se um questionário estruturado a fim de saber a importância e o domínio que a amostra atribuía para 37 competências. Por resultados, constatou-se que as competências comportamentais possuem, no geral, maior importância e maior domínio em comparação às competências técnicas. Destaca-se como pontos positivos a capacidade de agir com honestidade, com postura ética e profissional, com média máxima (7,00) para a importância e o domínio; a capacidade de agir com responsabilidade, zelo, discrição e manter sigilo, com importância 6,92 e domínio 6,77; e a capacidade de agir com educação, disciplina e lealdade, cuja importância média atribuída foi de 6,77 e domínio médio de 6,62.

Sob outra perspectiva, as competências técnicas possuem, em média, importância e domínio mais baixos. Nesse sentido, destaca-se a capacidade de comunicação oral eficaz, com importância média de 4,77 e domínio 4,31; e a capacidade de entrevista e testemunho, com 3,92 e 3,46, respectivamente. Tendo em vista que são competências oriundas de pesquisas sobre contadores forenses americanos e britânicos, conclui-se que, diante da disparidade de relevância para esses aspectos, as atuações desses profissionais são diferentes quando comparados com os analistas periciais contábeis do MPF brasileiro.

Como pontos favoráveis, tem-se que três competências possuem domínio igual ou superior à importância atribuída: as capacidades de agir com honestidade, com postura ética e profissional; de trabalhar em equipe e manter bom relacionamento interpessoal; e de agir proativamente. Por outro lado, as outras 34 competências merecem atenção, de forma a fornecer um melhor preparo aos analistas, haja vista que, dessas, cinco possuem grande defasagem no domínio apresentado em comparação à importância atribuída.

Tendo em vista que, dos 12 entrevistados, nove atuam com casos de fraudes, a competência “conhecimentos de técnicas de investigação de fraudes”, com importância 6,46 possui domínio aquém do esperado (4,62). Diante da disparidade de níveis nesses aspectos, sugere-se ao MPF proporcionar maiores treinamentos, cursos e capacitações no tocante às técnicas de investigação de fraudes. Paralelo a isso, a “capacidade de se atualizar por meio de ações que visem o aprendizado contínuo, buscando constantemente preparo profissional, de

modo a maximizar o desempenho competente de suas atribuições” também possui relação negativa entre importância e domínio. Assim, infere-se que os analistas da área pericial contábil do MPF deveriam também buscar aprimorar a própria capacitação.

De maneira geral, as competências mais importantes para os analistas periciais contábeis do MPF são aquelas voltadas à conduta do profissional, relacionadas à honestidade, responsabilidade e educação, resultados semelhantes aos encontrados por Silva (2014). Assim, resta clara a conduta idônea desses analistas, muitas vezes relacionadas ao fato de trabalharem em um órgão que visa promover a justiça.

Por fim, essa dissertação teve, entre seus seis objetivos específicos, analisar pontos de melhoria no MPF que auxiliariam as práticas profissionais desses analistas. Entre esses pontos, a dificuldade em se entender o pedido de análise feito pelo Procurador e/ou assessor jurídico é um gargalo a ser analisado. Por ocorrer de serem enviados requerimentos de análise sem precisão e sem a devida clareza, algumas vezes são feitos procedimentos e entregues laudos, pareceres e relatórios que não estão de acordo com o proposto pelo membro, incorrendo em retrabalho. Como agravante, tem-se o lapso temporal entre o pedido feito pelo Procurador e o momento em que o analista o recebe, podendo, esse prazo, ser superior a um ano. Diante disso, sugere-se maior sensibilidade e conscientização dos membros, a fim de facilitar o trabalho dos analistas.

Outro ponto de melhoria é a necessidade de haver um sistema de *feedback*. Na atual situação, os analistas não possuem o retorno sobre o trabalho feito, e isso “não acontece” sob duas perspectivas. A primeira, e mais difícil de ser alcançada, é o *feedback* sobre a qualidade do trabalho feito pelo analista, haja vista que o Procurador não tem o conhecimento técnico, e consequentemente não tem um critério ideal de avaliação do trabalho pericial. Nessa situação, tendo em vista que o membro não tem a competência para avaliar tecnicamente o trabalho, sugere-se um sistema de avaliação mais simples, questionando-o se o trabalho recebido foi de fácil entendimento, conciso, claro, objetivo e consistente.

A outra perspectiva é o retorno sobre o desfecho do caso. Salienta-se que, embora o trabalho desses analistas seja muito diversificado, incorrendo em trabalhos singulares, é possível, conforme mencionado pelo Entrevistado 11, segregar os tipos de demanda em grupos. Ao se tornar acessível a esses profissionais o desfecho do procedimento, é razoável crer que tais profissionais podem analisar se o procedimento realizado por eles deu bons resultados ou não, tornando viável a “replicação” de determinados procedimentos e metodologias em casos semelhantes. Assim, sugere-se ao MPF tornar as informações sobre o fim do processo acessíveis aos analistas, visando o aprimoramento do trabalho pericial dos mesmos.

A unificação da SEAP e da SPEA foi um tópico levantado por alguns analistas que lamentam o fato da atual segregação impossibilitar que determinadas bases de dados sejam acessadas por um perito pelo simples fato de estar vinculado a determinada secretaria. Isso, na prática, reflete em trabalhos mais superficiais e com menor nível de profundidade, o que é desinteressante para o MPF. Diante disso, recomenda-se a unificação dessas secretarias, de forma a aproximar os analistas e disponibilizá-los todo o potencial da base de dados que o órgão possui.

Já no que tange a fila de processos, trata-se, em suma, de falta de pessoal. Muito embora diversos pedidos de análise não sejam, na percepção dos analistas, necessários, a falta de mão-de-obra resulta em extensas filas de trabalho. Conforme levantado, alguns analistas possuem filas de processos muito longas, podendo chegar a quase dois anos de espera para que um pedido de análise seja feito.

Essa demora, além de desagradar o Procurador e os próprios analistas, reflete em um problema mais sério: o de prescrição do prazo para se entrar com determinados tipos de processos. Ou seja, há casos em que, pela demora em ser feita a análise, corre-se o risco de vencer o prazo de improbidade administrativa. Assim, conjuntamente com a proposta de conscientização dos Procuradores sobre a clareza no pedido de investigação, sugere-se um aumento no quadro de pessoal.

Um dos fatores agravantes para a fila dos processos é o fato do MPF ser, especialmente em Brasília, um órgão trampolim, haja vista que nessa cidade há outros órgãos públicos cuja remuneração é maior para um cargo semelhante ao de analista pericial contábil do MPF. Isso, conjuntamente com o fato de toda a amostra não ter experiência anterior com perícia contábil, faz com que, todo o tempo e dedicação em instruir o analista para que ele se torne competente e entregue bons trabalhos é desperdiçado quando este é nomeado em outro órgão, levando consigo toda a bagagem e o conhecimento adquirido no MPF.

Tendo em vista que a função precípua da academia é a formação de profissionais adequados à realidade de mercado, não apenas como fornecedora de mão-de-obra, mas também como fomentadora de estudos visando soluções compatíveis aos problemas que ocorrem no cotidiano, no que tange à matéria abordada, pois a mesma diz respeito as melhorias sociais e a licitude das relações comerciais da sociedade.

Outro fator que agrava essa situação é a falta de valorização profissional dos analistas no MPF. Conforme suscitado pela amostra, saber que seu trabalho é importante, que sua atuação faz a diferença e ter seu reconhecimento são questões motivadoras para se estar satisfeito no trabalho, indo além da questão remuneratória. Isto posto, a valorização desses profissionais

passa por questões financeiras, com um salário compatível com cargos relacionados à perícia em outros órgãos, mas também pela valorização profissional e pessoal. Assim, sugere-se medidas para valorizar o trabalho desses analistas e que, conjuntamente com uma equiparação salarial com outros órgãos públicos, visam evitar a desoneração dos analistas periciais contábeis do Ministério Público Federal.

Agravado pelos escândalos de corrupção, desvio de verbas públicas, lavagem de dinheiro e outros delitos que ocorrem de maneira costumeira no país, o Ministério Público Federal, pela sua função de órgão fiscalizador, deve fornecer subsídios para que o seu quadro funcional apresente as melhores condições para a atividade fim do órgão. Diante disso, exalta-se essa pesquisa pelo seu caráter exploratório, em que se investigou não só a forma de atuação de analistas da área pericial contábil, mas também suas dificuldades; suas (in)competências e (in)capacidades; e os pontos de melhoria no órgão que, sanados, auxiliariam seu desempenho profissional.

Indo além, pelos resultados encontrados, sugere-se atenção com a capacitação desses analistas, cuja má atuação pode corroborar com o agravo da situação em que o país se encontra, em que delitos detectados podem vir a não serem tratados da forma correta. Para isso, tendo em vista que o MPF é um órgão jurídico (e não técnico) e que não é de seu escopo oferecer cursos de capacitação na área de perícia contábil, sugere-se que a academia seja provedora desses cursos, alimentando o órgão e fornecendo-o treinamentos para capacitação e aprimoramento da atividade pericial.

Outra sugestão paira sobre o número de funcionários que compõem o quadro de analistas periciais contábeis. Considerando que há riscos de delitos prescreverem dada a grande demanda de trabalho que esses profissionais têm, sugere-se um aumento no número de profissionais atuantes, com exigência de atuação anterior na área de perícia contábil antes de ingressar no órgão.

5.2 LIMITAÇÕES DA PESQUISA E SUGESTÕES PARA PESQUISAS FUTURAS

Como o questionário foi utilizado de forma complementar, em que se incluiu o questionamento do porquê de as competências ser ou não importante para o seu trabalho, optou-se por não abrir o questionário para todos os 44 analistas que hoje compõem o quadro de pessoal no MPF. Assim, o questionário era, não apenas um instrumento para se obter o *ranking* das competências mais importantes, mas também um meio para esclarecimentos e para se conseguir

obter o porquê de sua importância. Adotou-se essa postura pois, para alguns analistas, certos itens do questionário não estavam suficientemente claros.

Como limitação ao questionário proposto, aglomerou-se duas ou mais competências semelhantes da literatura em uma única. Essa aglomeração resultou em uma perda de precisão, o que, de certa forma, pode ter prejudicado o rigor dos resultados obtidos. Outra limitação é o fato dos entrevistados não terem comentado o porquê da importância das competências para todos os 37 itens do questionário, elegendo aqueles que julgaram ser mais relevantes tecerem comentários. Uma terceira limitação é o fato dos participantes serem restritos a três regiões do país (analistas do norte e nordeste foram excluídos por questões de acessibilidade).

Tendo em vista que um dos objetivos desse estudo foi analisar o porquê de cada competência ser importante para a entrega do analista, uma limitação deste estudo foi não incluir, no questionário, um item sobre a frequência ou o momento em que cada competência é necessária.

Assim, sugere-se para pesquisas futuras, verificar as dificuldades dos analistas em se obter o domínio sobre as competências expostas, de forma a analisar como viabilizar a melhor capacitação desses profissionais; analisar a frequência e/ou o momento em que cada competência é requerida. Visando corroborar com as práticas profissionais da amostra, sugere-se também a criação de um modelo para a implantação de um sistema de *feedback*, de forma a ser viável para o Procurador responder, mas também útil para direcionar o trabalho do analista.

Sob outra perspectiva, sugere-se replicar essa pesquisa aos peritos contábeis de outros Ministérios vinculados ao MPU; de outros órgãos, como a própria Polícia Federal; aos peritos contábeis não vinculados a órgãos públicos (profissionais autônomos); ou adaptá-la para aplicar aos auditores do Tribunal de contas da União.

REFERÊNCIAS

- ALBERTO, V. L. P. **Perícia contábil**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- ALBUQUERQUE, L. G. Estratégias de recursos humanos e competitividade. In: VIEIRA, M. M. F.; OLIVEIRA, L. M. B. (Org.). **Administração contemporânea: perspectivas estratégicas**. São Paulo: Atlas, 1999.
- ANJOS, L. C. M. et al. A Utilização do Laudo Pericial Elaborado Pelo Perito Contador: um estudo descritivo nas varas cíveis estaduais na cidade de Maceió-Alagoas. **Revista de Contabilidade da UFBA**, Salvador, v. 4, n. 1, p. 23-38, jan./abr., 2010. Disponível em: <<https://bit.ly/2N5O9hO>>. Acesso em: 06 jan. 2017.
- ARAUJO, A. P. **Competências profissionais e educação corporativa em gestão de pessoas: um estudo empírico**. 2011. 323 f. Tese (Doutorado em Administração) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011. Disponível em: <<https://bit.ly/2tLzsHw>>. Acesso em: 20 nov. 2017.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. ed. rev. e actual. Lisboa: Edições 70, 2014.
- BARNEY, J. B. Firm Resources and Sustained Competitive Advantage. **Journal of Management**, [s. l.], v. 17, n. 1, p. 99-120, Mar., 1991. Disponível em: <<https://bit.ly/2lFNXZO>>. Acesso em: 16 maio 2017.
- BARNEY, J. B. **Gaining and Sustaining Competitive Advantage**. New York: Addison-Wesley, 1996.
- BASTOS, L. T. **A prova pericial contábil na visão dos Procuradores do Ministério Público Federal em Goiás**. 2013. 43 f. Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Goiás, Goiânia, 2013. Disponível em: <<https://bit.ly/2KbL4ia>>. Acesso em: 06 jan. 2017.
- BATISTA DA SILVA, A. P.; KRONBAUER, C. A. **Perícia contábil e arbitragem**. São Leopoldo: UNISINOS, 2012.
- BECKER, G. V.; LACOMBE, B. M. B. Gestão, Inovação e Competências: conciliando ideias no estudo dos empreendedores de incubadora da base tecnológica. In: RUAS, R. L.; ANTONELLO, C. S.; BOFF, L. H. (Org.). **Os Novos Horizontes da Gestão: aprendizagem organizacional e competências**. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- BHASIN, M. L. Contribution of Forensic Accounting to Corporate Governance: An Exploratory Study of an Asian Country. **International Business Management**, [s. l.], v. 10, n. 4, p. 479-492, 2016. Disponível em: <<https://bit.ly/2lAZM3A>>. Acesso em: 18 maio 2017.
- BLEIL, C.; SANTIN, L. A. B. A perícia contábil e sua importância sob o olhar dos magistrados. **Revista de Administração e Ciências Contábeis do IDEAU**, Getúlio Vargas, v. 3, n. 7, p. 2-17, fev./jul., 2008. Disponível em: <<https://bit.ly/2Kx6jdA>>. Acesso em: 26 maio 2016.

BOOG, G. G. **O desafio da competência**: como enfrentar as dificuldades do presente e preparar sua empresa para o futuro. São Paulo: Best Seller, 1991.

BOYATZIS, A. R. **The Competent Manager**: a Model for Effective Performance. New York: John Wiley, 1982.

BRANDÃO, H. P. **Aprendizagem, contexto, competência e desempenho: um estudo multinível**. Tese (Doutorado) — Universidade de Brasília, Brasília, 2009. Disponível em <<https://bit.ly/2KvsOwB>>. Acesso em: 29 abr. 2017.

BRANDÃO, H. P.; GUIMARÃES, T. A. Gestão de competências e gestão de desempenho: tecnologias distintas ou instrumentos de um mesmo constructo? **Revista de Administração de Empresa**, São Paulo, v. 41, n. 1, p. 8-15, jan./mar., 2001. Disponível em: <<https://bit.ly/2KwUGQY>>. Acesso em: 02 maio 2017.

BRASIL. Ministério Público Federal. **Caso Lava Jato**: entenda o caso. 2017a. Disponível em: <<https://bit.ly/1FSoh9w>>. Acesso em: 06 jan. 2017.

BRASIL. Ministério Público Federal; ESCOLA SUPERIOR DO MINISTÉRIO PÚBLICO DA UNIÃO – ESMPU. **Por dentro do MPF**. 6. ed. Brasília: PGR/SECOM, 2010. Disponível em: <http://www.mpf.mp.br/ba/sala-de-imprensa/publicacoes/por-dentro-do-mpf/at_download/file>. Acesso em: 31 jan. 2017.

BRASIL. Ministério Público Federal. **Fiscal da lei, cível e criminal**. 2017b. Disponível em: <<https://bit.ly/2KgBVVK>>. Acesso em: 06 mar. 2017.

BRASIL. Ministério Público Federal. **I Seminário de Modernização dos Gabinetes. Secretaria de Apoio Pericial – SEAP**. 2015a. Disponível em: <<https://bit.ly/2tG7b5a>>. Acesso em: 05 jan. 2017.

BRASIL. Ministério Público Federal. **Mapa da atuação do MPF**. 2017c. Disponível em: <<https://bit.ly/2N4zDH1>>. Acesso em: 07 mar. 2017.

BRASIL. Ministério Público Federal. **Planejamento Estratégico Institucional**. 2017d. Disponível em: <<https://bit.ly/2KtNKqW>>. Acesso em: 13 set. 2017.

BRASIL. Ministério Público Federal. **Procuradores da República, Procuradores Regionais da República e Subprocuradores-Gerais da República**. 2017e. Disponível em: <<https://bit.ly/2IxrRle>>. Acesso em: 06 mar. 2017.

BRASIL. Ministério Público Federal. Procuradoria Geral da República - PGR. Atribuições básicas e comuns e os requisitos de investidura nos cargos das Carreiras de Analista e Técnico do Ministério Público da União. **Portaria PGR/MPU N° 302 de 24 de maio de 2013**. 2013. Disponível em: <<https://bit.ly/2tALm7S>>. Acesso em: 05 jan. 2017.

BRASIL. Ministério Público Federal. **Quadro de servidores do Ministério Público Federal**. 2017f. Disponível em: <<https://bit.ly/2yOhgmr>>. Acesso em: 26 abr. 2017.

BRASIL. Ministério Público Federal. Secretaria de Apoio Pericial – SEAP. **Visitas aos Centros Regionais de Perícia**. 2015b. Disponível em: <<https://bit.ly/2Mu01ZL>>. Acesso em: 17 ago. 2017.

BRASIL. Ministério Público Federal. **Unidades de Procuradorias da República**. 2017g. Disponível em: <<https://bit.ly/2KfMPEj>>. Acesso em: 29 abr. 2017.

BRASIL. Presidência da República. **Constituição Federal**. Constituição da República Federativa do Brasil. 1988. Disponível em: <<https://bit.ly/1bJYIGL>>. Acesso em: 07 mar. 2017.

BRASIL. Presidência da República. **Lei complementar nº 75 de 20 de maio de 1993**. Dispõe sobre a organização, as atribuições e o estatuto do Ministério Público da União. 1993. Disponível em: <<https://bit.ly/1xV3upj>>. Acesso em: 31 jan. 2017.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 13.105 de 16 de março de 2015**. 2015c. Código de Processo Civil. Disponível em: <<https://bit.ly/1VojI3i>>. Acesso em: 14 fev. 2017.

COORDENAÇÃO DE APERFEIÇOAMENTO DE PESSOAL DE NÍVEL SUPERIOR - CAPES. **Portal de Periódicos**. 2017. Disponível em: <<https://bit.ly/1BDBOGw>>. Acesso em: 31 jan. 2017.

CARBONE, P. P. et al. **Gestão por competências e gestão do conhecimento**. 3. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2009.

CARDOSO, F. N. **Contabilidade Forense no Brasil: incipiência ou insipiência?** 2008. 65 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília, Brasília, 2008. Disponível em: <<https://bit.ly/2lC9fHX>>. Acesso em: 18 jul. 2016.

CARMO, L. M.; GOMES, M. Z.; MACEDO, M. A. S. Análise da Importância das Competências em Tecnologia e Sistemas de Informação para a Formação de Contadores sob a Perspectiva de Gênero. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 10, n. 3, p. 155-172, set./dez. 2015. Disponível em: <<https://bit.ly/2KoRs1H>>. Acesso em: 28 abr. 2018.

CARVALHO, E. B.; MARQUES, C. Perícia contábil nas relações de trabalho em processos judiciais. **Enfoque: Reflexão Contábil**, Maringá, v. 24, n. 2, p. 19-35, jul./dez. 2005. Disponível em: <<https://bit.ly/2yMs9p5>>. Acesso em: 13 jan. 2017.

CEPIK, M.; BORBA, P. Crime organizado, estado e segurança internacional. **Contexto Internacional**, Rio de Janeiro, v. 33, n. 2, p. 375-405, 2011. Disponível em: <<https://bit.ly/2MuFPHb>>. Acesso em: 14 nov. 2016.

CERVO, A. L.; BERVIAN, A.; SILVA, R. da. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007. E-Book.

CESTARE, T. B.; PELEIAS, I. R.; ORNELAS, M. M. G. O laudo pericial contábil e sua adequação às normas do Conselho Federal de Contabilidade e à doutrina: um estudo exploratório. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis (UERJ)**, Rio de Janeiro, v. 12, n.1, p. 1-14, jan./abr. 2007. Disponível em: <<https://bit.ly/2tEhqHk>>. Acesso em: 26 nov. 2016.

COLAUTO, R. D.; BEUREN, I. M. Coleta, análise e interpretação dos dados. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Normas Brasileiras de Contabilidade: NBC PP 01 – Norma Profissional do Perito Contábil**. Brasília, 2015a. Disponível em: <<https://bit.ly/2JfEeUq>>. Acesso em: 28 jul. 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Normas Brasileiras de Contabilidade: NBC PP 02 – Exame de Qualificação Técnica para Perito Contábil**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2016. Disponível em: <<https://bit.ly/2tzmLjR>>. Acesso em: 16 fev. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Normas Brasileiras de Contabilidade: NBC TP 01 – Norma Técnica de Perícia Contábil**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2015b. Disponível em: <<https://bit.ly/2lCxVQs>>. Acesso em: 28 jul. 2016.

CUNHA, D. T. da. Ações da Polícia Federal no combate ao crime organizado. **Cadernos de Controladoria**, nova série Ano III, n. 3, jul., 2003. Disponível em: <<https://bit.ly/2IADJTI>>. Acesso em: 19 jan. 2017.

CURTINOVI, J. **O Ministério Público Federal e a comunicação com seus públicos externos: como o órgão reconfigura concepção e práticas comunicacionais a partir do surgimento da internet**. 2015. 209 f. Dissertação (Mestrado em Comunicação) - Universidade de Brasília, Brasília, 2015. Disponível em: <<https://bit.ly/2Nb3MEem>>. Acesso em: 25 abr. 2017.

DALLAGNOL, D. **A Luta Contra a Corrupção: a Lava Jato e o Futuro de um País Marcado Pela Impunidade**. Rio de Janeiro: Primeira Pessoa, 2017.

DANTAS, P. R. de F. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

DAVIS, C.; FARRELL, R.; OGILBY, S. **Characteristics and skills of the forensic accountant**. New York: AICPA, 2009. Disponível em: <<https://bit.ly/2KgJNep>>. Acesso em: 29 jan. 2017.

DIDIER JUNIOR, F.; BRAGA, P. S.; OLIVEIRA, R. A. de. **Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, decisão, precedente, coisa julgada e tutela provisória**. 9. ed. Salvador: JusPODIVM, 2014.

DIGABRIELE, J. A. An Empirical Investigation of the Relevant Skills of Forensic Accountants. **Journal of Education for Business**, [s. l.], v. 83, n. 6, p. 331-338, 2008. Disponível em: <<https://bit.ly/2KwM28e>>. Acesso em: 04 maio 2017.

DIGABRIELE, J. A. Implications of regulatory prescriptions and audit standards on the evolution of forensic accounting in the audit process. **Journal of Applied Accounting Research**, [s.l.], v. 10, n. 2, p. 109-121, 2009. Disponível em: <<https://bit.ly/2Kga8oo>>. Acesso em: 12 maio 2017.

DIGABRIELE, J. A.; HUBER, W. D. Topics and methods in forensic accounting research. **Accounting Research Journal**, [s. l.], v. 28, n. 1, p. 98-114, 2015. Disponível em: <<https://bit.ly/2tFnHDk>>. Acesso em: 29 abr. 2017.

DUARTE, J. Entrevista em profundidade. In: DUARTE, J.; BARROS, A. (Org.). **Métodos e técnicas de pesquisa em comunicação**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006. E-Book.

DUBOIS, D. D.; ROTHWELL, W. J. An overview of competency-based hr management practices. In: DUBOIS, D. D.; ROTHWELL, W. (Ed.). **Competency-based human resource management**. Mountain View: Davies-Black, 2004.

DURAND, T. Forms of incompetence. In: INTERNATIONAL CONFERENCE ON COMPETENCE-BASED MANAGEMENT, 4., 1998, Oslo. **Proceedings...** Oslo: Norwegian School of Management, 1998.

DUTRA, J. S. **Competências: conceitos e instrumentos para a gestão de pessoas na empresa moderna**. São Paulo: Atlas, 2004.

DUTRA, J. S. **Gestão de pessoas: modelo, processos, tendências e perspectivas**. São Paulo: Atlas, 2002

DUTRA, J. S.; HIPÓLITO, J. A. M.; SILVA, C. M. Gestão de pessoas por competências: O caso de uma empresa do setor de telecomunicações. **Revista de Administração Contemporânea**, Curitiba, v. 4, n. 1, p. 161-176, 2000. Disponível em: <<https://bit.ly/2NaDpyv>>. Acesso em: 12 maio 2017.

ENOFE, A. O.; OKPAKO, P. O.; ATUBE, E. N. The impact of forensic accounting on fraud detection. **European Journal of Business and Management**, [s. l.], v. 5, n. 26, p. 61-72, 2013. Disponível em: <<https://bit.ly/2Ktz76V>>. Acesso em: 17 maio 2017.

FAGUNDES, J. A. et al. Perícia Contábil Trabalhista: um estudo multi-caso em processos lotados no Tribunal de Justiça do Trabalho da Comarca de Sorriso (MT). **Revista Contexto**, Porto Alegre, v. 8, n. 14, p. 01-23, 2008. Disponível em: <<https://bit.ly/2MuCXXw>>. Acesso em: 14 out. 2016.

FARIA, S. et al. Competências do profissional da informação: uma reflexão a partir da Classificação Brasileira de Ocupações. **Ciência da Informação**, Brasília, v.3 2, n. 2, p. 26-33, maio/ago., 2005. Disponível em: <<https://bit.ly/2KtAnqF>>. Acesso em: 5 maio 2017.

FERREIRA, T. B. et al. Qualidade do Laudo Pericial Contábil Trabalhista: percepção dos Magistrados das Varas Trabalhistas do Recife. **Registro Contábil**, Maceió, v. 3, n. 3, p. 54-70, 2012. Disponível em: <<https://bit.ly/2IzgEAY>>. Acesso em: 03 nov. 2016.

FISCHER, A. L. Um resgate conceitual e histórico dos modelos de gestão de pessoas. In: FLEURY, M. T. (Org.). **As pessoas na organização**. São Paulo: Gente, 2002.

FLEURY, A.; FLEURY, M. T. **Estratégias empresariais e formação de competências: um quebra-cabeça caleidoscópico da indústria brasileira**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FLEURY, M. T. L.; FLEURY, A. Construindo o conceito de competência. **Revista de Administração Contemporânea**, Curitiba, v. 5, p. 183-196, 2001. Disponível em: <<https://bit.ly/2yJOX8Z>>. Acesso em: 08 maio 2017.

FLEURY, M. T. L. Organizational culture and the renewal of competences. **Brazilian Administration Review**, Curitiba, v. 6, n. 1, p. 1-14, jan./mar., 2009. Disponível em: <<https://bit.ly/2yP4wME>>. Acesso em: 18 maio 2017.

FLICK, U. **Desenho da pesquisa qualitativa**. Porto Alegre: Artmed, 2011.

GARCIA, E. **Ministério Público: organização, atribuições e regime jurídico**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. E-Book.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017. E-Book.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008. E-Book.

GONÇALVES, M. V. R. **Novo curso de direito processual civil: teoria geral e processo de conhecimento**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

GONÇALVES, P. C. et al. Características do perito-contador: perspectiva segundo juízes da Justiça Federal, advogados da União e peritos-contadores no contexto goiano. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 11, n. 22, p. 119-140, jan./abr. 2014. Disponível em: <<https://bit.ly/2lGu2tS>>. Acesso em: 27 out. 2016.

GRAY, D. Forensic Accounting and Auditing: Compared and Contrasted to Traditional Accounting and Auditing. **American Journal of business education**, [s. l.], v. 1, n. 2, p. 115-126, 2008. Disponível em: <<https://bit.ly/2Ks3bQd>>. Acesso em: 29 abr. 2017.

HAIR JR., J. F. et al. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. São Paulo: Bookman, 2005.

HEGAZY, S.; SANGSTER, A.; KOTB, A. Mapping forensic accounting in the UK. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, [s. l.], v. 28, n. 1, p. 43-56, 2017. Disponível em: <<https://bit.ly/2Na9EOf>>. Acesso em: 19 abr. 2017.

HOOG, W. A. Z. **Prova Pericial Contábil: teoria e prática**. 14. ed. Curitiba: Juruá, 2017. E-Book.

HOUCK, M. M. et al. Forensic Accounting as an Investigative Tool: Developing a Model Curriculum for Fraud and Forensic Accounting. **The CPA Journal**, New York, v. 76, n. 8, p. 68-70, Aug. 2006. Disponível em: <<https://bit.ly/2tP1wKa>>. Acesso em: 02 maio 2017.

HUATUCO, I. G. B. **Contabilidad Forense**. 2007. Disponível em: <<https://bit.ly/2Kd76RH>>. Acesso em: 28 abr. 2017.

HUBER, W. D.; DiGABRIELE, J. A. Research in forensic accounting – what matters? **Journal of Theoretical Accounting Research**, [s. l.], v. 10, n. 1, p. 40-70, 2014. Disponível em: <<https://bit.ly/2tPv7mZ>>. Acesso em: 27 abr. 2017.

IBEX, T. J. W.; GRIPPO, F. J. Forensic accounting: Should it be a required course for accounting majors? **Journal of Applied Business Research**, [s. l.], v. 24, n. 1, p. 129–136, 2008. Disponível em: <<https://bit.ly/2KxmfJU>>. Acesso em: 13 maio 2017.

JESUS, F. **Perícia e investigação de fraude**. Goiânia: Terra, 2000.

KOH, A. N.; AROKIASAMY, L.; SUAT, C. L. A. Forensic accounting: Public acceptance towards occurrence of fraud detection. **International Journal of Business and Management**, [s. l.], v. 4, n. 11, p. 145-159, Nov. 2009. Disponível em: <<https://bit.ly/2KteUy9>>. Acesso em: 20 maio 2017.

LE BOTERF, G. **Desenvolvendo a competência dos profissionais**. Porto Alegre: Bookman, 2003.

LEITÃO JÚNIOR, L. R. et al. Relevância do Laudo Pericial Contábil na tomada de decisão judicial: percepção de um Juiz. **Revista de Informação Contábil**, Recife, v. 6, n. 2, p. 21-39, abr./jun. 2012. Disponível em: <<https://bit.ly/2KxnhbV>>. Acesso em: 18 dez. 2016.

LEME, R. **Aplicação prática de gestão de pessoas por competências**: mapeamento, treinamento, seleção, avaliação e mensuração de resultados de treinamento. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2005.

MAGALHAES, A. D. F. et al. **Perícia Contábil**: uma abordagem teórica, ética, legal, processual e operacional: casos praticados. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MAGALHÃES, M. L.; BORGES-ANDRADE, J. E. Auto e hetero-avaliação no diagnóstico de necessidades de treinamento. **Estudos de Psicologia**, Natal, v. 6, n. 1, p. 35-50, 2001. Disponível em: <<https://bit.ly/2lF1zoc>>. Acesso em: 12 maio 2017.

MANNING, G. A. **Financial investigation and forensic accounting**. 3rd ed. Boca Raton: CRC, 2010.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010. E-Book.

MARTINS, R. Brasil piora em ranking de corrupção com provas da Lava Jato. **Revista EXAME**, São Paulo, 27 jan. 2016. Disponível em: <<https://abr.ai/2yO3bFx>>. Acesso em: 19 jul. 2016

MATTOS, C. L. G. A abordagem etnográfica na investigação científica. In: MATTOS, C. L. G.; CASTRO, P. A. (Org.). **Etnografia e educação**: conceitos e usos. Campina Grande: EDUEPB, 2011. E-Book.

McCLELLAND, D. C. Testing for Competence Rather Than For “Intelligence”. **American Psychologist**, Washington DC, v. 1, n. 28, p. 1-14, Jan. 1973. Disponível em: <<https://bit.ly/2My1uPn>>. Acesso em: 13 maio 2017.

McLAGAN, P. A. Competencies: the next generation. **Training and Development**, Alexandria VA, v. 34, n. 12, p. 40-47, 1997. Disponível em: <<https://bit.ly/2tOo2mp>>. Acesso em: 16 maio 2017.

MEDEIROS, I. B. de O. Gestão por competências: uma abordagem estratégica adaptada à pequena empresa. **Revista de Administração e Inovação**, São Paulo, v. 4, n. 2, p. 49-66, 2007. Disponível em: <<https://bit.ly/2ICpaPx>>. Acesso em: 07 maio 2017.

MENDES, R. da C.; OLEIRO, W. N.; QUINTANA, A. C. A contribuição da contabilidade e auditoria governamental para uma melhor transparência na gestão pública em busca do combate contra a corrupção. **Sinergia (FURG)**, Rio Grande, v. 12, n. 2, p. 37-48, 2008. Disponível em: <<https://bit.ly/2tOPYGL>>. Acesso em: 15 jan. 2017.

MIGUEL, M. A. B. **O uso de atividades lúdicas no ensino da disciplina “perícia contábil”**. 2009. 108 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2009. Disponível em: <<https://bit.ly/2KxR9Sn>>. Acesso em: 20 nov. 2017.

MILES, M. B.; HUBERMAN, A. M. **Qualitative data analysis: An expanded sourcebook**. 2nd ed. Thousand Oaks: Sage, 1994.

MINAYO, M. C. de S. Ciência, técnica e arte: o desafio da pesquisa social. In: MINAYO, M. C. de S. (Org.). **Pesquisa Social: teoria, método e criatividade**. 25. ed. Petrópolis: Vozes, 2007.

MONTESQUIEU, C. de S. **O espírito das leis: as formas de governo, a federação, a divisão dos poderes**. Tradução de: Pedro Vieira Mota. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. E-Book.

MOREIRA, N. R. **A forensic accounting em Portugal: evidências empíricas**. 2009. 191 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Programa de Pós-Graduação da Escola de Economia e Gestão, Universidade do Minho, Braga, 2009. Disponível em: <<https://bit.ly/2IAKXqO>>. Acesso em: 29 abr. 2017.

MOSCOVIA, F. Competência interpessoal no desenvolvimento de gerentes. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 21, n. 2, p. 17-25, abr./jun., 1981. Disponível em: <<https://bit.ly/2MuN6Xw>>. Acesso em: 11 maio 2017.

MOSSIN, H. A. **Comentários ao Código de Processo Penal: à luz da doutrina e da jurisprudência, doutrina comparada** 3. ed. Barueri: Manole, 2013.

MULLER, A. N.; ANTONIK, L. R. **Cálculos Periciais**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2013. E-Book.

MURRO, E. V. B.; BEUREN, I. M. Redes de atores na perícia contábil judicial: uma análise à luz da Teoria Ator-Rede. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, São Paulo, v. 18, n. 62, p. 633-657, out./dez. 2016. Disponível em: <<https://bit.ly/2tCLVhx>>. Acesso em: 24 nov. 2016.

NEVES JÚNIOR, I. J. das et al. Perícia Contábil Judicial: a relevância e a qualidade do Laudo Pericial Contábil na visão dos Magistrados do Estado do Rio de Janeiro. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 16, n. 59, p. 49-57, jan./abr. 2014. Disponível em: <<https://bit.ly/2KeriTc>>. Acesso em: 13 out. 2017.

NEVES JÚNIOR, I. J. das et al. Perícia Contábil: estudo da percepção de juízes de Primeira Instância na Justiça do Trabalho sobre a qualidade e a relevância do trabalho do perito.

Revista Brasileira de Gestão de Negócios, São Paulo, v. 15, n. 47, p. 300-320, abr./jun. 2013. Disponível em: <<https://bit.ly/2Kmdg1O>>. Acesso em: 06 dez 2016.

NEVES JÚNIOR, I. J. das; COSTA, V. A.; PEREIRA; C. D. S. Perícia Contábil e o trabalho desenvolvido pelo analista do Departamento de Cálculos e Perícias da Advocacia Geral da União. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 8., São Paulo: 2008. **Anais...** São Paulo: USP, 2008. Disponível em: <<https://bit.ly/2KvksIw>>. Acesso em: 04 dez 2016.

NEVES JÚNIOR, I. J. das; MEDEIROS, T. A. A qualidade do laudo pericial elaborado pelo perito contador na visão de magistrados do Rio de Janeiro e Brasília. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, v. 35, n. 159, p.45-57, jan., 2006. Disponível em: <<https://bit.ly/2IBKQeN>>. Acesso em: 26 nov. 2016.

NEVES JÚNIOR, I. J. das; MOREIRA, E. M. de S. Perícia contábil: uma ferramenta de combate ao crime organizado. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 5, p. 126-153, nov., 2011. Edição especial. Disponível em: <<https://bit.ly/2tCPdBI>>. Acesso em: 26 nov. 2016.

NOGUEIRA, M. F. et al. O Processo da Comunicação Pericial Judicial Contábil: Abordagem em Relação aos Ruídos. In: ENCONTRO DA ANPAD - EnANPAD, 32., Rio de Janeiro, 2008. **Anais...** Rio de Janeiro: Anpad, 2008. Disponível em: <<https://bit.ly/2KylDn2>>. Acesso em: 26 abr. 2017.

NORDHAUG, O. Competence Specificities in Organizations: a classificatory framework. **International Studies of Management & Organization**, [s. l.], v. 28, n. 1, p. 8-29, 1998. Disponível em: <<https://bit.ly/2tLBV4M>>. Acesso em: 04 maio 2017.

O LONGO itinerário do amadurecimento do Judiciário. **Revista Consultor Jurídico**, São Paulo, 7 jun. 2014. Disponível em <<https://bit.ly/2Mx2kvh>>. Acesso em: 19 jul. 2016.

OKOYE, E. I.; AKENBOR, C. O. Forensic accounting in developing economies-problem and prospects. **The University Advanced Research Journal**, [s. l.], n. 1, p. 1-13, Jul./Sep. 2009. Disponível em: <<https://bit.ly/2yRd4CB>>. Acesso em: 29 abr. 2017.

OKOYE, E. I.; JOGU, Y. G. An Empirical Investigation of the Relevant Skills of Forensic Accountants in Nigeria. **Journal of Knowledge Management**, [s. l.], n. 1, v. 2, p. 34-47, 2010. Disponível em: <<https://bit.ly/2MtgXzm>>. Acesso em: 29 abr. 2017.

OLIVEIRA, Á. T. **A relação entre o tipo penal e a prova pericial contábil**: evidências nos laudos contábeis da perícia criminal federal sobre os crimes de apropriação indébita previdenciária. 2012. 235 f. Tese (Doutorado Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <<https://bit.ly/2Kh4gLw>>. Acesso em: 06 out. 2016.

OLIVEIRA, M. R. **O status social do contador no Brasil**. 2014. 100f. Dissertação (Mestrado Profissional em Controladoria) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2015. Disponível em: <<https://bit.ly/2N9P4xM>>. Acesso em: 10 maio 2017.

ORNELAS, M. M. G. **Perícia contábil**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

PENROSE, E. **The theory of the growth of the firm**. 4th ed. New York: Oxford University Press, 2009.

PEREIRA, J. M. Reforma do estado e controle da corrupção no Brasil. **Revista de Administração Mackenzie**, São Paulo, v. 4, n. 1, p. 39-58, 2003. Disponível em: <<https://bit.ly/2tCR5KK>>. Acesso em: 19 nov. 2016.

PIERRY, F. **Seleção por Competências**: o processo de identificação de competências individuais para Recrutamento, Seleção e Desenvolvimento de pessoa. São Paulo: Vetor, 2006.

PIRES, M. A. A. **Laudo Pericial Contábil**: com estudos de laudos periciais judiciais e modelos de petições. 5. ed. Paraná: Juruá, 2015. E-Book.

PRAHALAD, C. K; HAMEL, G. The core competence of the corporation. **Harvard Business Review**, [s. l.], v. 68, n. 3, p. 79-91, May/Jun. 1990. Disponível em: <<https://bit.ly/2yXeSdo>>. Acesso em: 06 maio 2017.

RAMASWAMY, V. Corporate governance and the forensic accountant. **The CPA Journal**, [s. l.], v. 75, p. 68-70, Mar. 2005. Disponível em: <<https://bit.ly/2NcNtH8>>. Acesso em: 12 maio 2017.

RAUPP, F. B.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

REIS, V. **A entrevista de seleção com foco em competências comportamentais**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2003.

REZAEI, Z.; BURTON, E. J. Forensic accounting education: insights from academicians and certified fraud examiner practitioners. **Managerial Auditing Journal**, [s. l.], v. 12, n. 9, p. 479-489, 1997. Disponível em: <<https://bit.ly/2yU0AKp>>. Acesso em: 14 maio 2017.

RIBEIRO, A. A. D. et al. Um Estudo Sobre a Relevância da Contabilidade Forense como Instrumento de Investigação: A Percepção de Profissionais Ligados ao Combate à Lavagem de Capitais. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, Senhor do Bonfim, v. 6, n. 1, p. 45-75, jan./abr. 2016. Disponível em: <<https://bit.ly/2MykkoU>>. Acesso em: 22 nov. 2016.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social**: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ROCHA, L. de A.; SANTOS, N. dos. **Manual de Perícia Contábil Judicial**. Goiânia: Max, 2004.

RODRIGUES, C. V.; SILVA, M. T.; TRUZZI, O. M. S. Perícia criminal: uma abordagem de serviços. **Gestão & Produção**, São Carlos, v. 17, n. 4, p. 843-857, 2010. Disponível em: <<https://bit.ly/2MzjoAC>>. Acesso em: 03 dez. 2016.

ROSSATTO, M. A. **Gestão do conhecimento**: a busca da humanização, transferência. Socialização e valorização do intangível. Rio de Janeiro: Interciência, 2003.

ROTHWELL, W. J.; LINDHOLM, J. E. Competency identification, modeling and assessment in the USA. **International Journal of Training and Development**, [s. l.], v. 3, n. 2, p. 90-105, 1999. Disponível em: <<https://bit.ly/2tCTsNE>>. Acesso em: 09 maio 2017.

RUAS, R. Gestão por competências: uma contribuição à estratégia das organizações. In: RUAS R.; ANTONELLO, C. S.; BOFF, L. H. (Org.). **Os Novos Horizontes da Gestão: aprendizagem organizacional e competências**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

SÁ, A. L. de. **Perícia contábil**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SÁ, A. L. de; HOOG, W. A. Z. **Corrupção, fraude e contabilidade**. 5. ed. Curitiba: Juruá, 2015.

SANTANA, C. M. S. de. **A perícia contábil e sua contribuição na sentença judicial: um estudo exploratório**. 1999. 177 f. Dissertação (Mestrado em Contábeis Contábeis) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999. Disponível em: <<https://bit.ly/2KyiaVL>>. Acesso em: 12 out. 2017.

SANTOS FILHO, C. R. Habilidades Relevantes para Perícia Contábil Criminal: percepção dos delegados e peritos da Polícia Federal. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 20., 2016, Fortaleza: 2016. **Anais...** Fortaleza: FBC, 2016. Disponível em: <<https://bit.ly/2NcPByC>>. Acesso em: 20 abr. 2017.

SANTOS, J. L. dos; SCHMIDT, P.; GOMES, J. M. M. **Fundamentos de perícia contábil**. São Paulo: Atlas, 2006.

SANTOS, V. dos. et al. Ruídos no processo de comunicação de perícias contábeis: um estudo na região do Alto Vale do Itajaí – SC. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 8, n. 3, set./dez. 2013. Disponível em: <<https://bit.ly/2lGVpEb>>. Acesso em: 12 maio 2018.

SHIPPMANN J. et al. The practice of competency modelling. **Personnel Psychology**, [s. l.], v. 53, n. 3, p. 703-740, Sep. 2000. Disponível em: <<https://bit.ly/2tEs2Xl>>. Acesso em: 09 maio 2017.

SILVA, A. C. M. **Perícia Judicial e Extrajudicial: Uma abordagem Conceitual e Prática**. 2. ed. Brasília: Qualidade, 2004.

SILVA, A. M. C. da; BRAGA, E. C.; LAURENCEL, L. da C. A corrupção em uma abordagem econômico-contábil e o auxílio da auditoria como ferramenta de combate. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 20, n. 1, p. 95-117, jan./mar. 2009. Disponível em: <<https://bit.ly/2KwmQyw>>. Acesso em: 13 set. 2016.

SILVA, J. S. da. **A percepção dos peritos criminais federais que atuam em crimes financeiros sobre as competências necessárias para o exercício de suas atividades**. 2014. 107 f. Dissertação (Mestrado em Gestão Empresarial) - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa, Rio de Janeiro, 2014. Disponível em: <<https://bit.ly/2KyEGRx>>. Acesso em: 19 set. 2016.

SILVA, L. M. da. **Contabilidade Forense**. São Paulo: Atlas, 2012a.

SILVA, O. J. de P. e. **Vocabulário Jurídico**. 29. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012b.

SILVA, R. M. da. **Contabilidade forense no Brasil**: uma proposição de metodologia. 2012c. 106 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria Empresarial) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2012. Disponível em: <<https://bit.ly/2NcRjQy>>. Acesso em: 03 mar. 2017.

SINGLETON, T. W. et al. **Fraud auditing and forensic accounting**. New Kersey: John Wiley, 2006.

SOUZA, R. B. L.; PRATES, A. Aspectos da produção científica nacional em Perícia Contábil entre 1999 e 2016: análise bibliométrica de artigos publicados nos principais periódicos e anais de congressos. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 17., São Paulo: 2017. **Anais...** São Paulo: USP, 2017.

SPENCER, L.; SPENCER, S. **Competence and Work**: models for superior performance. New York: John Wiley, 1993.

TRANSPARENCY International. **Corruption Perceptions**: Index. 2015. Disponível em: <<https://bit.ly/1SJcaKp>>. Acesso em: 05 jan. 2017.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução a Pesquisa em Ciências Sociais**. São Paulo: Atlas, 1990.

VASCONCELOS, I. F. G.; VASCONCELOS, F. C. Gestão de recursos humanos e identidade social: um estudo crítico. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 42, n. 1, p. 64-78, jan./mar. 2002. Disponível em: <<https://bit.ly/2IGVpEb>>. Acesso em: 26 maio 2017.

VERAS, R. P. **Os crimes do colarinho branco na perspectiva da sociologia criminal**. 2006. 214 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006. Disponível em: <<https://bit.ly/2tQtipD>>. Acesso em: 29 ago. 2016.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ZANNA, R. D. **Prática de perícia contábil**. 5. ed. São Paulo: IOB, 2016.

ZARIFIAN, P. **Objetivo competência**: por uma nova lógica. São Paulo: Atlas, 2001.

ZYSMAN, A. **Forensic Accounting Demystified**: What is Forensic Accounting? [200-?a]. Disponível em: <<https://bit.ly/1SNwEk2>>. Acesso em: 13 maio 2017.

ZYSMAN, A. **Forensic Accounting Demystified**: What is Forensic Accounting? [200-?b]. Disponível em: <<https://bit.ly/2N3BjR3>>. Acesso em: 14 maio 2017.

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO ESTRUTURADO

Grau	Qual a importância desta competência?	Qual seu domínio nesta competência?
1	Nenhuma importância/irrelevante	Não tenho domínio/não possuo a competência
2	Muito pouca importância	Tenho muito pouco domínio da competência
3	Pouca importância	Tenho pouco domínio da competência
4	Média importância	Tenho médio domínio da competência
5	Alta importância	Tenho alto domínio da competência (a possuo)
6	Muito alta importância	Tenho muito alto domínio da competência
7	Extrema importância (imprescindível)	Tenho pleno domínio da competência (a possuo com excelência)

1-	Capacidade de agir bem sob pressão (DAVIS; FARRELL; OGILBY, 2009)
2-	Capacidade de agir com abnegação / ceticismo (DAVIS; FARRELL; OGILBY, 2009; SILVA, 2014)
3-	Capacidade de agir com assertividade / confiança (DAVIS; FARRELL; OGILBY, 2009; SILVA, 2014)
4-	Capacidade de agir com educação, disciplina e lealdade (SILVA, 2014)
5-	Capacidade de agir com honestidade, com postura ética e profissional (DAVIS; FARRELL; OGILBY, 2009; SILVA, 2014)
6-	Capacidade de agir com imparcialidade, de forma a auxiliar o MPF na sua função de fiscal da lei (SILVA, 2014)
7-	Capacidade de agir com meticulosidade e perspicácia (DAVIS; FARRELL; OGILBY, 2009; SILVA, 2014)
8-	Capacidade de agir com persistência, demonstrando interesse e comprometimento com o trabalho (DAVIS; FARRELL; OGILBY, 2009; OKOYE; JUGU, 2010; SILVA, 2014)
9-	Capacidade de agir com responsabilidade, zelo, discrição e manter sigilo (DAVIS; FARRELL; OGILBY, 2009; OKOYE; JUGU, 2010; SILVA, 2014)
10-	Capacidade de agir proativamente (SILVA, 2014)
11-	Capacidade de se adaptar a mudanças (DAVIS; FARRELL; OGILBY, 2009)
12-	Capacidade de trabalhar em equipe / manter bom relacionamento interpessoal (DAVIS; FARRELL; OGILBY, 2009; SILVA, 2014)
13-	Capacidade de ser criativo (DAVIS; FARRELL; OGILBY, 2009; OKOYE; JUGU, 2010)
14-	Capacidade de atuar segundo normas e regulamentos vigentes no MPF (SILVA, 2014)
15-	Capacidade de se atualizar por meio de ações que visem o aprendizado contínuo, buscando constantemente preparo profissional, de modo a maximizar o desempenho competente de suas atribuições (SILVA, 2014)
16-	Capacidade de pensar como um "malfeitor" (HEGAZY; SANGSTER; KOTB, 2017)
17-	Capacidade de agir intuitivamente (DAVIS; FARRELL; OGILBY, 2009)
18-	Conhecimento em legislação e sistema jurídico (OKOYE; JUGU, 2010; SILVA, 2014; HEGAZY; SANGSTER; KOTB, 2017)
19-	Conhecimentos em técnicas de investigação de fraude (OKOYE; JUGU, 2010; HEGAZY; SANGSTER; KOTB, 2017)
20-	Conhecimentos em informática, utilizando softwares e programas informatizados; e em TI (SILVA, 2014)
21-	Conhecimentos de auditoria (HEGAZY; SANGSTER; KOTB, 2017)
22-	Conhecimentos em estatística e matemática financeira (pré-teste)
23-	Conhecimentos em contabilidade fiscal e tributária (pré-teste)
24-	Conhecimentos em contabilidade pública (pré-teste)
25-	Capacidade de análise dedutiva (OKOYE; JUGU, 2010; HEGAZY; SANGSTER; KOTB, 2017)
26-	Capacidade de entrevista e testemunho (DAVIS; FARRELL; OGILBY, 2009; HEGAZY; SANGSTER; KOTB, 2017)
27-	Capacidade de pensamento crítico e estratégico (OKOYE; JUGU, 2010; HEGAZY; SANGSTER; KOTB, 2017)
28-	Capacidades para resolução de problemas desestruturados (casos sem precedentes / "novos") (HEGAZY; SANGSTER; KOTB, 2017)
29-	Capacidade de expressar ideias com base em conhecimentos técnicos especializados (OKOYE; JUGU, 2010; SILVA, 2014)
30-	Capacidade de argumentação (pré-teste)
31-	Capacidade de comunicação oral eficaz (OKOYE; JUGU, 2010; HEGAZY; SANGSTER; KOTB, 2017)
32-	Capacidade analítica e de interpretar informações (DAVIS; FARRELL; OGILBY, 2009; OKOYE; JUGU, 2010; HEGAZY; SANGSTER; KOTB, 2017)

33-	Capacidade de planejamento e gerenciamento de informações (OKOYE; JUGU, 2010; SILVA, 2014)
34-	Capacidade de ser conciso/exato (DAVIS; FARRELL; OGILBY, 2009; SILVA, 2014)
35-	Capacidade de ser claro e objetivo ao fornecer informações específicas de sua área de conhecimento, facilitando o entendimento para as partes interessadas (DAVIS; FARRELL; OGILBY, 2009; SILVA, 2014)
36-	Capacidade de transformar dados isolados em informações úteis de forma tempestiva, analisando o contexto de atuação e sua finalidade (SILVA, 2014)
37-	Capacidade de gerar resultados eficientes e de qualidade, otimizando variáveis relacionadas a tempo, custo, recursos e materiais, economizando-os e utilizando-os de maneira racional (SILVA, 2014)

APÊNDICE B – ROTEIRO DE ENTREVISTA

I - ORIENTAÇÕES INICIAIS

Apresentação do entrevistador; informações sobre o mestrado acadêmico.

Título do artigo; objetivos.

Autorização para gravação da entrevista e posterior apresentação em artigo científico.

Frisar que a pesquisa se baseia em sua percepção sobre suas práticas profissionais, embora algumas questões, em um primeiro momento, soem mais pertinentes aos Procuradores da República.

Repetir a missão e a visão do MPF.

II – QUESTÕES

Quadro 13 - Agrupamento das questões por constructo, objetivos e literatura de suporte

Constructo	#	Pergunta realizada	Objetivo específico	Literatura de suporte
Identificação da experiência dos respondentes	1	Qual sua experiência profissional?	Identificar a formação profissional e o âmbito de sua atuação	Não aplicável
	2	Participou de programas de educação continuada?		
Atuação	3	Quais são suas atividades no MPF?	Identificar a formação profissional e o âmbito de sua atuação	Davis, Farrell e Ogilby (2009), Magalhães et al. (2009), Brasil (2010), Alberto (2012), Silva (2012c) e CFC (2015b).
	4	Quais são os papéis de trabalho que você realiza e qual o escopo de cada um?		
Dificuldades de atuação	5	Onde se encontram as maiores dificuldades na produção de cada um dos seus papéis de trabalho?	Analisar as dificuldades encontradas para a confecção do produto de seu trabalho	Não aplicável
Relevância das competências	6	Por que a competência 'x' é importante ou não para o seu desempenho profissional?	analisar o porquê dessas competências serem ou não importantes para seu desempenho profissional	Não aplicável ¹
Capacitação	7	Se há no MPF algum tipo de formação continuada, tal como atualização de procedimentos periciais ou treinamento para melhorias na instrumentalização pericial, como ela auxilia o analista? se não há essa formação continuada, o que é feito para proporcionar uma atualização profissional? em que medida esses cursos auxiliam ou poderiam auxiliar seu desempenho profissional?	identificar as propostas de capacitação promovidas pelo MPF para seus analistas	Não aplicável
Pontos de melhoria	8	Quais os pontos fracos você acha que o MPF poderia desenvolver/melhorar que beneficiaria suas atividades profissionais?	descrever quais são os pontos de melhoria para o exercício de suas práticas profissionais.	Não aplicável

¹ Não há literatura de suporte para a relevância das competências, mas há para as competências intrínsecas ao trabalho pericial: Alberto (2012), Bhasin (2016), DiGabriele (2008), Enoke, Okpako e Atube (2013), Gonçalves et al. (2014), Hegazy, Sangster e Kotb (2017), Huber e DiGabriele (2014), Sá (2011), Silva (2012c) e Silva (2014).