

IMPACTO DA ANÁLISE DE CUSTOS PARA DECISÃO QUANTO À TERCEIRIZAÇÃO DOS SERVIÇOS DE TRANSPORTE NO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL*

IMPACT OF COST ANALYSIS FOR DECISION ABOUT OUTSOURCING OF TRANSPORT SERVICES AT TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

Jonas Amaral Silva**

Ariel Behr***

RESUMO

A eficácia da gestão pública é fruto do atingimento dos resultados almejados com qualidade e eficiência, reduzindo os gastos despendidos para alcançá-los. Destaca-se que a efficientização dos recursos públicos permite a ampliação das políticas estatais, o que demanda esforço contínuo dos gestores para implementação de ações voltadas à melhoria da utilização desses ativos. Esta pesquisa tem como objetivo analisar os custos relativos à prestação dos serviços de transporte no Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul (TJ/RS), por meio próprio e utilizando terceiros. Com relação aos procedimentos metodológicos, trata-se de uma pesquisa quali-quantitativa, descritiva e estudo de caso. Para elaboração deste estudo, foram coletados os custos relativos à atividade de transporte do TJ/RS para os exercícios de 2018 e 2019 e foram verificados os aspectos considerados na tomada de decisão. Aplicou-se entrevistas e se fez análise documental e observação sistemática da prestação do serviço. Após a avaliação dos resultados, foi possível apurar que o custo do serviço de transporte prestado pelo TJ/RS foi de R\$ 6,18 e R\$ 5,88 por quilômetro percorrido para os exercícios de 2018 e 2019, respectivamente. No entanto, a execução desse serviço utilizando a terceirização, possui um custo unitário de R\$ 2,50, resultando em uma economia de aproximadamente 59,5% para o primeiro ano analisado e de 57,5% para o segundo. Assim, este estudo contribui com a gestão da instituição, uma vez que possibilita uma melhor compreensão dos custos envolvidos nos serviços de transporte e os respectivos impactos nas demais atividades desenvolvidas.

Palavras-chave: Custos. Transporte. Gestão Pública. Terceirização.

ABSTRACT

The effectiveness of the public management is the result of achieving the desired goals with quality and efficiency, reducing the expenses spent to reach these objectives. It is noteworthy that the efficiency of public resources allows the expansion of the State policies, which requires continuous efforts by the managers to implement actions aimed at improving the use of such assets. This research aims to analyze the costs related to the provision of transport services at the Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul (TJ/RS), through its own means and through outsourcing. Regarding to the methodological procedures, it is a qualitative-

* Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no primeiro semestre de 2020, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

** Graduando do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Bacharel em Administração pela UFRGS. (jonas_as@hotmail.com).

*** Orientador. Doutor e Mestre em Administração pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Professor do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS, do PPGA-UFRGS e do PPGCONT-UFRGS. (ariel.behr@ufrgs.br).

quantitative, descriptive and case study. For the preparation of this study, the costs related to the transport activity of the TJ/RS for the years 2018 and 2019 were collected and the aspects considered in the decision making. Interviews were applied and documentary analysis and systematic observation of service provision were carried out. After evaluating the results, it was possible to determine that the cost of the transport service provided by the TJ/RS was R\$ 6,18 and R\$ 5,88 per traveled kilometer for the years of 2018 and 2019, respectively. However, the execution of this service using outsourcing has a unit cost of R\$ 2,50, resulting in savings of approximately 59,5% for the first year analyzed and 57,5% for the second. Thus, this study contributes to the management of the institution, once it allows a better understanding of the costs involved in transport services and the respective impacts on other developed activities.

Keywords: Costs. Transport. Public Management. Outsourcing.

1 INTRODUÇÃO

A empresa moderna se diferencia da tradicional pela constante busca para aprimorar suas atividades. Para isso, são necessárias frequentes inovações e modificações nos produtos e processos, de maneira a reduzir desperdícios e racionalizar o processo produtivo, não sendo possível se acomodar diante da situação de trabalho atual (BORNIA, 2017).

A inserção do Princípio da Eficiência, de forma expressa, no *caput* do art. 37 da Constituição Federal, demonstra a necessidade de a Administração Pública realizar suas atividades da forma mais produtiva possível, para que possam ser executadas com redução da morosidade e dos desperdícios. Assim, busca-se aproximar a gestão pública aos modelos dos empreendimentos privados, com um controle que prioriza os resultados em relação às atividades-meio, que pode se denominar administração gerencial (ALEXANDRINO; PAULO, 2010).

O custo dos serviços de transporte vem sendo acompanhado por órgãos de controle, como o Conselho Nacional de Justiça (CNJ), que divulgou um relatório, referente aos exercícios de 2015 e 2016, comparando a relação entre a quantidade de servidores e magistrados por veículo, em cada uma das categorias de Tribunais: Superiores, Federal, Estadual, Trabalho, Eleitoral e Militar Estadual (CNJ, 2017). O referido documento registrou que a Justiça Federal apresentou a maior redução nos dois comparativos: de 20% nos veículos exclusivos de magistrados e de 22,5% nos veículos de serviço, utilizados para transporte de servidores, terceirizados e estagiários (CNJ, 2017).

Tendo em vista a crescente demanda da sociedade em obter dados relativos às despesas públicas, foi editada a Lei de Acesso à Informação (LAI), a qual incentivou a ampliação da transparência. Dentre as suas diretrizes, a LAI (BRASIL, 2011, p. 1) busca promover o “[...] desenvolvimento do controle social da administração pública”, o que gera a necessidade de qualificação do gasto público.

Nesse contexto, a modernização da gestão pública implica na necessidade de atingir os resultados almejados, com qualidade e eficiência, reduzindo os gastos despendidos para alcançá-los. Verifica-se que a frota é um dos elementos que devem ser considerados na quantificação dos custos inerentes à prestação dos serviços de transporte. E sua utilização, de forma racional no Poder Judiciário, é motivo de destaque no relatório divulgado pelo CNJ, órgão responsável pelo controle de sua atuação administrativa e financeira, demonstrando relevância tanto pelo aspecto econômico quanto ambiental.

Dessa forma, o problema de pesquisa deste estudo é: qual a melhor decisão entre terceirização e prestação por meio próprio dos serviços de transporte no Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, com base na informação de custos? Assim, o objetivo geral deste

estudo é analisar os custos relativos à prestação dos serviços de transporte no Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, por meio próprio e por terceirização. Para isso, buscou-se apresentar os custos envolvidos na prestação dos serviços de transporte de servidores e magistrados do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul; evidenciar a alternativa de terceirização adotada pelo órgão público; comparar os custos próprios e a opção de terceirização escolhida; e realizar a análise do resultado econômico do serviço de transporte.

Justifica-se esta pesquisa por contribuir com a melhoria da gestão pública, uma vez que a mensuração dos custos envolvidos na prestação do serviço de transporte possibilita comparar e avaliá-los, visando à redução dos custos com serviços de transportes, um modelo que pode ser utilizado pelos demais órgãos da Administração Pública. Destaca-se que a efficientização dos recursos públicos possibilita a ampliação das políticas estatais e a melhoria na prestação dos serviços à população, o que justifica o esforço dos gestores em implementar ações capazes de promover a melhor utilização desses ativos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção, são apresentados os conceitos relacionados ao objeto deste estudo, tais como Contabilidade de Custos, Gestão Pública e Demonstração de Resultado Econômico, além de outros trabalhos publicados na área.

2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A Contabilidade de Custos surgiu no período da Revolução Industrial, com a necessidade de as empresas industriais verificarem os custos dos produtos fabricados. Naquela época, a Contabilidade era focada nas empresas comerciais, que compravam seus produtos de artesãos, sendo que o resultado era calculado pela diferença entre a receita obtida e o custo das mercadorias vendidas. Tendo em vista que as indústrias fabricavam os produtos que eram comercializados, houve elevação da complexidade da determinação dos custos destes, uma vez que envolviam diversos insumos, como materiais, itens prontos, mão de obra, equipamentos, energia elétrica, entre outros. Assim, foi a dificuldade na mensuração desses custos que culminou com o surgimento da Contabilidade de Custos (BORNIA, 2017).

Os principais papéis da Contabilidade de Custos são o controle dos custos e o apoio à tomada de decisão. Para o primeiro, seu principal objetivo é prover dados para o desenvolvimento de padrões, orçamentos e outros métodos de previsão, de forma a possibilitar o acompanhamento dos valores efetivamente ocorridos com aqueles anteriormente definidos. No que se refere à segunda, esta visa fornecer informações relativas a valores relevantes, mensurando suas consequências de curto e longo prazo em relação às ações de gestão, como incluir ou descontinuar linhas de produtos, alteração nos preços de venda, opções de compra ou produção, entre outras (MARTINS, 2010).

A Contabilidade Gerencial possui como objetivo o fornecimento de informações para auxiliar no processo de tomada de decisão dos administradores das organizações, possuindo papel estratégico para a gestão do negócio. Esse ramo das Ciências Contábeis utiliza dados fornecidos pela Contabilidade de Custos, mas também se vale de outros campos do conhecimento, como estatística, administração financeira e de produção, análise das demonstrações financeiras, entre outras (VICECONTI; NEVES, 2013).

Com relação à análise de custos, esta pode ser definida como uma ferramenta gerencial que se relaciona com os quatro setores do sistema de informações de uma empresa: contabilidade financeira, contabilidade de custos, orçamento de empresa e análise econômico-financeira. Destarte, dentre as diversas formas de aplicação da análise de custos, destaca-se: classificação dos custos; análise do comportamento dos custos; planejamento do custo

(orçamento do custo); cálculo de custos unitários (produtos, serviços, atividades, etc.); e análise do custo relativa a determinadas operações (processos técnicos, de distribuição, operações financeiras, etc). Dessa forma, as informações analíticas geradas pela Contabilidade de Custos, quando devidamente utilizadas pelos gestores na administração do negócio, possibilitam aumentar a eficiência da função gerencial (SANTOS *et al.*, 2015).

2.2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Administração Pública, em sentido estrito, pode ser definida como o aparelhamento de que o Estado dispõe (órgãos e pessoas jurídicas) para exercer a função administrativa, de mera execução das políticas do governo, as quais são estabelecidas com o desenvolvimento das atividades políticas, também conhecidas como políticas públicas. Em sentido amplo, ela abrange os órgãos que, além da função administrativa, atuam diretamente na função política, estabelecendo diretrizes e programas de ação governamental, planos de atuação do governo, ou seja, formulam e definem as políticas públicas propriamente ditas (ALEXANDRINO; PAULO, 2010).

A Constituição Federal dispõe que a República Federativa do Brasil, em relação à sua organização político-administrativa, é composta pela União, pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, todos autônomos. Ainda, a Carta Magna define que a União possui três poderes: o Executivo, o Legislativo e o Judiciário, sendo que cada um funciona de forma independente e harmônica em relação aos demais (BRASIL, 1988). A economia compartilhada surgiu como uma tendência internacional da Administração Pública contemporânea e é um mecanismo promotor da eficiência na gestão dos recursos públicos, uma vez que possibilita a melhoria da qualidade do serviço prestado, aliado à redução dos custos (ELSTON, 2014).

2.3 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO

A Demonstração do Resultado Econômico (DRE) é um instrumento que visa à geração de informações úteis para o planejamento e controle na gestão pública, de forma que os gestores não se limitem a aspectos relativos à execução orçamentária. Ela tem o objetivo de suprir a atual carência no processo de tomada de decisão no setor público, que exige que os administradores otimizem os recursos disponíveis para a obtenção dos resultados almejados (SILVA, 2011). A DRE apresenta o resultado econômico dos serviços prestados pelas entidades da administração pública, que é obtido pela dedução dos custos incorridos na execução com a receita econômica gerada. Ela utiliza o custo de oportunidade para verificar a eficiência da execução dos serviços, resultando na evidenciação de lucro ou prejuízo econômico (SLOMSKI, 2013).

A quarta edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) apresenta a DRE como uma demonstração facultativa que tem o intuito de apresentar os custos dos serviços prestados pelas entidades do setor público, para auxiliar na tomada de decisão dos gestores, bem como ampliar a transparência e, conseqüentemente, incrementar os mecanismos de controle social sobre a coisa pública. Além disso, a análise desse demonstrativo permite verificar se a atividade, programa ou ação executada pela entidade pública está gerando déficit, equilíbrio ou superávit econômico. Ainda, ele pode ser utilizado como ferramenta de avaliação da gestão, auxiliando na tomada de decisão para melhoria no desempenho da prestação dos serviços ou na terceirização da atividade por meio de fornecedores com capacidade de execução mais econômica (SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL - STN, 2011).

2.4 ESTUDOS RELACIONADOS

O estudo realizado por Xavier Junior, Queiroz e Miranda (2013) buscou mensurar o resultado econômico do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal Rural do Semi-Árido (UFERSA) nos exercícios de 2010 a 2012. A receita econômica foi obtida a partir de dados de uma universidade privada localizada no mesmo município. No caso analisado, os autores constataram ser impraticável a segregação dos custos diretos e indiretos, em decorrência da inexistência de sistema de custos que fornecesse essas informações, de forma que o resultado econômico foi apurado mediante desconsideração dos custos indiretos. O estudo apontou que, nos três exercícios analisados, a instituição obteve resultado econômico negativo, o que representa a ineficiência na utilização dos recursos públicos.

Brito, Duarte e Soares (2014) analisaram o modelo de suprimento da frota de veículos oficiais adotado pelo Governo de Minas Gerais, o qual utiliza uma ferramenta de análise de investimentos que compara os custos envolvidos na locação e na aquisição. Essa ferramenta abrange diversas variáveis, como o tipo de veículo, a quantidade, a quilometragem mensal a ser percorrida e o tempo de uso até a substituição. A análise utiliza todos os custos identificados na aquisição e manutenção desses bens, inclusive custos de oportunidade, ociosidade e indisponibilidade. O resultado da pesquisa apontou que a terceirização da frota, mediante locação de veículos administrativos e de representação, era o modelo mais vantajoso para contratações com prazos superiores a 12 meses.

Santos, Oliveira e Trajano Junior (2014) compararam os custos envolvidos na prestação do serviço público de transporte escolar rural no município de Patos de Minas, por meio próprio e por terceirização, de forma a verificar a modalidade mais vantajosa. Os autores levantaram os custos relativos ao transporte escolar nas duas rotas em que o serviço é prestado diretamente pela prefeitura, com um ônibus e uma Kombi, e por duas outras terceirizadas, utilizando os mesmos critérios e veículos, de forma que os gastos relativos a cada modelo pudessem ser devidamente confrontados. Concluíram que, com base no valor do quilômetro rodado, a opção mais vantajosa seria terceirizar o transporte das rotas em que se utiliza ônibus e prestar diretamente o serviço naquelas realizadas com a Kombi.

Andrioli, Diehl e Hansen (2015) buscaram desenvolver e testar um modelo de análise econômico-estratégica que possibilitasse avaliar a vantagem da terceirização dos serviços de transporte em organizações nas quais essa não seja sua atividade principal, de forma a fornecer uma ferramenta gerencial de apoio à decisão. A área analisada foi a Gestão de Serviços Administrativos da Federação das Indústrias do Estado do Rio Grande do Sul (FIERGS). No estudo, para comparação e avaliação do melhor modelo logístico a ser utilizado, foram considerados, além do custo, os atributos regularidade, confiabilidade, qualidade dos serviços e infraestrutura. Os autores apontaram, com base no modelo proposto, a vantajosidade na externalização da atividade de gestão da frota do Sistema FIERGS, ressaltando a importância de uma metodologia que forneça subsídios e informações aos gestores, para a adequada tomada de decisão, possibilitando verificar a melhor alternativa a ser aplicada.

Caldeira (2018) realizou uma pesquisa sobre a viabilidade da terceirização de mão de obra em atividades-meio relacionadas à manutenção de servidores públicos, sob a ótica dos custos envolvidos, utilizando o caso do cargo de motorista da Universidade Federal do Triângulo Mineiro (UFTM). Os resultados apontaram que a terceirização é a forma que proporciona maior vantagem econômica, representando redução de 28% nos custos de cada posto de motorista. Os autores destacaram que os fatores responsáveis por onerar o modelo com servidores desempenhando a referida função são: auxílios, abonos, adicionais recebidos, e o fato de não haver reposição nos casos de licenças e afastamentos.

Ollaik (2018) verificou o modelo de contratação do TáxiGov para deslocamento administrativo de colaboradores, desenvolvido pelo Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão (MPDG). Foram levantados os custos incorridos pela Administração Pública Federal para execução dos serviços de transporte administrativo de

servidores, utilizando frota própria e terceirizada. Após análise dos resultados, o autor constatou que o custo efetivo dessas modalidades de atendimento era de aproximadamente R\$ 10 por quilômetro rodado para a frota própria e de R\$ 9 para a terceirizada. Com a contratação do novo modelo, por meio do TáxiGov, o valor final despendido por quilômetro rodado reduziu para menos de R\$ 4, o que corresponde a uma redução de 60% nos gastos.

Abreu Junior (2020) pesquisou sobre a adoção do TáxiGov pela Universidade de Brasília (UnB), analisando os aspectos econômicos, ambientais e sociais. Constatou que a forma mais adequada para a prestação dos serviços de transporte é mediante um modelo misto. As atividades de cunho administrativo são atendidas, exclusivamente, pelo sistema *ridesharing*, enquanto a frota própria seria mantida para atender as atividades-fim. Os resultados apontaram que os gestores envolvidos indicaram, como fator primordial, o aspecto econômico da solução.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A investigação realizada neste estudo é passível de classificação em relação aos seguintes aspectos: abordagem do problema, seus objetivos e procedimentos técnicos utilizados. Com relação à abordagem do problema, esta pesquisa pode ser categorizada como quali-quantitativa. De acordo com Creswell (2007, p. 38-39), o pesquisador que utiliza a técnica de métodos mistos deverá “[...] coletar e analisar tanto dados qualitativos como quantitativos”, sendo que esse “[...] baseia a investigação na suposição de que a coleta de diversos tipos de dados garante um entendimento melhor do problema de pesquisa.”. Considerando que o presente estudo foi realizado por meio da análise de dados quantificados, ele se enquadra como quantitativo. Mas, tendo em vista que os objetivos preveem a comparação entre custos com serviços de transporte próprios do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul (TJ/RS) e as alternativas de terceirização disponíveis no mercado, este pode ser classificado como qualitativo.

No que concerne aos objetivos, pode-se caracterizar este estudo como descritivo, pois, para Silva (2010, p. 59) este tipo de pesquisa é aquela que visa à “[...] descrição das características de determinada população ou fenômeno, estabelecendo relação entre as variáveis.”. Esta se caracteriza como descritiva, pois se propôs a analisar a relação entre as variáveis de custos, de forma a verificar os impactos na tomada de decisão quanto à terceirização dos serviços de transporte.

Quanto aos procedimentos técnicos utilizados, este estudo pode ser classificado como estudo de caso, que, para Silva (2010, p. 57), pode ser definido como “[...] um estudo que analisa um ou poucos fatos com profundidade.”. Assim, esta pesquisa está de acordo com a referida definição, uma vez que buscou analisar, detalhadamente, os custos inerentes ao serviço de transporte do órgão público, que é objeto deste estudo.

O estudo de caso foi realizado no TJ/RS, de onde foram analisados os dados relativos aos gastos da atividade de transporte administrativo de pessoas e de cargas, realizadas dentro do município de Porto Alegre e iniciadas na capital com destino às cidades da região metropolitana e do interior do estado, nos exercícios de 2018 e de 2019, de forma a possibilitar a comparabilidade com a opção de terceirização adotada pelo órgão. Em seguida, foram verificados os impactos dessa análise de custos para tomada de decisão quanto à terceirização, relativamente ao transporte administrativo de servidores e colaboradores dentro da cidade de Porto Alegre.

A coleta dos dados, para elaboração deste estudo, ocorreu por meio de: i) entrevistas com a diretora responsável pela área de transportes e demais servidores envolvidos no processo de gestão e operação do referido serviço no órgão; ii) pesquisa documental, acessando o portal da transparência, requisições de documentos enviadas por e-mail e pessoalmente junto às unidades administrativas responsáveis; e iii) observação sistemática das rotinas de trabalho, o

que permitiu verificar de que forma acontece a prestação dos serviços. Assim, por meio do conteúdo, podem ser analisadas as características da alternativa de terceirização adotada; aferir os custos e despesas a serem alocados à unidade de medida Km, o que possibilitará uma forma de comparar com os valores ofertados pela iniciativa privada; verificar a vantajosidade para cada forma de prestação do serviço; e analisar o impacto na tomada de decisão da direção do órgão.

4 ANÁLISE DOS DADOS

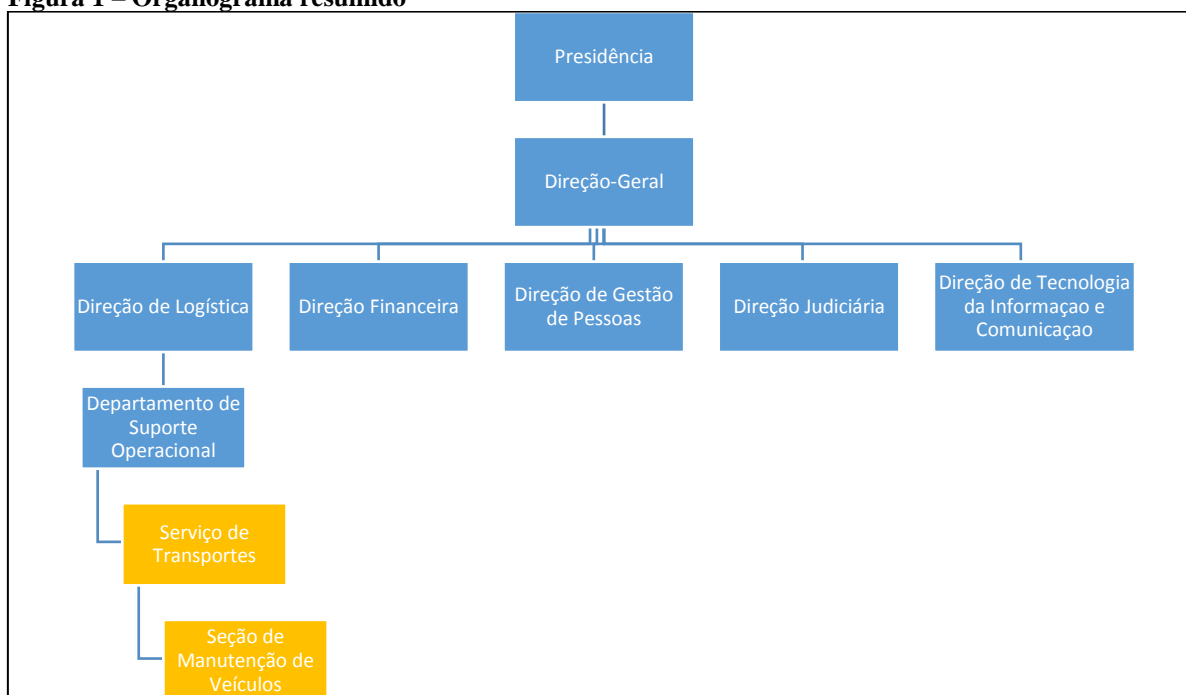
De forma a atender ao objetivo proposto e para melhor apresentar os resultados desta pesquisa, esta seção foi segregada em quatro subseções. A primeira, destina-se à contextualização da estrutura do órgão público estudado; a segunda, refere-se à apresentação dos custos envolvidos na prestação dos serviços de transporte; na terceira, são evidenciadas as características da alternativa adotada para execução dos serviços por meio de terceirização; e, na quarta, é realizada a análise do resultado econômico.

4.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DA ESTRUTURA

Nesta seção, são apresentadas informações relativas à estrutura do TJ/RS, com evidenciação de dados relativos ao orçamento, tabela de pessoal e frota de veículos do órgão. Igualmente, são introduzidas informações do Serviço de Transportes, unidade administrativa responsável por atender às demandas de deslocamentos no órgão. A tabela de colaboradores do TJ/RS é composta por servidores, magistrados e estagiários, totalizando o quantitativo de 13.329 e 12.800, para os exercícios de 2018 e de 2019, respectivamente. No que se refere à frota, ela é composta por 135 veículos, sendo que 121 são utilizados em Porto Alegre, enquanto que os demais se encontram no interior do estado ou cedidos para outros órgãos públicos.

Em relação ao orçamento, para o exercício financeiro de 2018, o TJ/RS obteve dotação aprovada de aproximadamente R\$ 3,6 bilhões (RIO GRANDE DO SUL, 2017). No que se refere a 2019, o montante total autorizado pela Lei Orçamentária Anual foi da ordem de R\$ 4,66 bilhões (RIO GRANDE DO SUL, 2018).

A Figura 1 apresenta o organograma resumido do Serviço de Transporte, a qual demonstra a localização da área em relação à estrutura organizacional da instituição.

Figura 1 – Organograma resumido

Fonte: adaptada de Rio Grande do Sul (2020).

De acordo com o demonstrado na Figura 1, verifica-se que o Serviço de Transportes se encontra vinculado, hierarquicamente, ao Departamento de Suporte Operacional, que está subordinado à Direção de Logística, que responde à Direção-Geral, que, por sua vez, está ligada, diretamente, à Presidência do órgão. Destaca-se que a estrutura do Serviço de Transportes inclui a Seção de Manutenção de Veículos.

A demanda por deslocamentos de colaboradores dentro da capital é ampla em razão de as atividades serem realizadas de forma descentralizada, uma vez que os prédios se encontram fisicamente dispersos. Além disso, a guarda dos veículos, bem como a estrutura destinada às atividades administrativas e de apoio, inerentes ao Serviço de Transportes, são realizadas no prédio-garagem. Este possui uma área total construída de, aproximadamente, 2.800m², e está localizado a uma distância de, aproximadamente, 2,6 km do Palácio da Justiça, sede administrativa do órgão, o que resulta no incremento do total percorrido para atendimento às solicitações de transporte.

4.2 APRESENTAÇÃO DOS CUSTOS

Esta seção apresenta, de forma discriminada, os custos envolvidos na prestação do serviço de transporte no TJ/RS. Foram elaboradas tabelas com os gastos relativos ao prédio, à manutenção da frota, a despesas com pagamento dos servidores, que, posteriormente, foram compilados, para evidenciação dos custos totais. Este estudo buscou incluir todos os componentes de custos inerentes à atividade de transporte, de forma semelhante ao modelo utilizado por Brito, Duarte e Soares (2014), para análise dos custos da frota de veículos do Governo de Minas Gerais. No entanto, o escopo de análise desta pesquisa é mais amplo, uma vez que, além da frota, incluiu os gastos relativos às pessoas e ao prédio.

Considerando que, tanto a guarda dos veículos, quanto as atividades de apoio administrativo do Serviço de Transportes são concentradas no prédio-garagem, foi elaborada a Tabela 1, na qual estão expostos os dados relativos aos gastos com o edifício.

Tabela 1 – Relação de gastos do prédio-garagem

Categoria	Item de Custo	Total Realizado em 2018	Total Realizado em 2019
Serviços de Terceiros	Mão de Obra Terceirizada	R\$ 281.719,37	R\$ 277.970,23
	Serviços Terceirizados Sem Mão de Obra no TJRS	R\$ 3.125,74	R\$ 6.028,87
Utilidades	Energia Elétrica	R\$ 19.966,94	R\$ 19.745,77
	Água e Esgoto	R\$ 4.005,30	R\$ 3.971,90
	Telefonia Fixa	R\$ 4.052,12	R\$ 4.182,39
	Telefonia Móvel	R\$ 7.385,57	R\$ 5.550,18
	Materiais Permanentes	R\$ 59.901,10	R\$ 137.419,10
Materiais e Outros	Toner para Impressora	R\$ 1.601,50	R\$ 1.241,05
	Papel A4 Branco	R\$ 703,12	R\$ 495,18
	Demais materiais de consumo	R\$ 12.404,17	R\$ 7.908,52
	Outras Despesas	R\$ 5.237,95	R\$ -
TOTAL		R\$ 400.102,88	R\$ 464.513,19

Fonte: elaborada a partir de dados da pesquisa (2020).

Na Tabela 1, constata-se que a categoria serviços de terceiros é a de maior valor, correspondendo a R\$ 284.845,11 e R\$ 283.999,10, para os anos de 2018 e 2019, nesta ordem, e 71,2% e 61,1% do total anual despendido com a manutenção do prédio. Destaca-se que o item de custo com maior participação nos gastos totais do imóvel é o serviço com mão de obra terceirizada, com 70,4% do total referente ao exercício de 2018 e com 59,8% relativo a 2019.

Na Tabela 2, foram arrolados os itens de custo com os veículos que compõem a frota, expressos em valores anuais.

Tabela 2 – Custo anual da frota

Categoria	Item de Custo	Total Realizado em 2018	Total Realizado em 2019
Veículos	Combustíveis e Lubrificantes	R\$ 701.483,71	R\$ 657.188,38
	Manutenção e Conservação de Veículos (Materiais)	R\$ 176.620,20	R\$ 183.929,67
	Manutenção e Conservação de Veículos (Serviços)	R\$ 54.304,63	R\$ 70.050,44
	Depreciação de Veículos	R\$ 488.984,80	R\$ 541.209,60
TOTAL		R\$ 1.421.393,34	R\$ 1.452.378,09

Fonte: elaborada a partir de dados da pesquisa (2020).

A partir da Tabela 2, verifica-se que, dos quatro itens de custo apresentados, o de combustíveis e lubrificantes é o de maior valor, representando 49,4% para o ano de 2018 e 45,2% para 2019, seguidos pela depreciação de veículos, que equivale a 34,4% e 37,3% do total despendido com a frota nos exercícios de 2018 e de 2019, respectivamente.

A proposta da Tabela 3 é evidenciar, de forma sintética, o custo relativo a cada grupo de servidor, relacionando com a respectiva atividade desempenhada. Os valores consideram todos os desembolsos realizados pelo órgão, nos exercícios de 2018 e de 2019, relativos aos servidores do setor de transportes, contemplando os gastos da folha de pagamento, tais como remuneração mensal, férias, 13º salário, auxílio alimentação, encargos sociais decorrentes, como o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) patronal, Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) e Regime de Previdência Complementar (RPC).

Tabela 3 – Custo total por grupo de servidores

Grupo	Quantidade de Servidores em 2018	Total Realizado em 2018	Quantidade de Servidores em 2019	Total Realizado em 2019
Motorista	52	R\$ 5.567.847,20	51	R\$ 5.458.676,30
Administrativo/Apoio	8	R\$ 597.952,63	10	R\$ 589.604,05
Chefe	2	R\$ 222.574,08	2	R\$ 227.682,64
TOTAL	62	R\$ 6.388.373,91	63	R\$ 6.275.962,99

Fonte: elaborada a partir de dados da pesquisa (2020).

Dentre os grupos apresentados no Tabela 3, percebe-se que o grupo motoristas é o que possui o maior número de colaboradores, equivalente a 52 dos 62 que atuavam no Serviço de Transporte no ano de 2018, os quais respondem pelo gasto total de R\$ 5.567.847,20, aproximadamente 87,16% do total da folha de pagamento do referido setor. No exercício de 2019, os motoristas permaneceram como grupo predominante, apesar de reduzirem sua participação, passando ao quantitativo de 51 do total de 63 servidores, correspondendo por um custo de R\$ 5.458.676,30, equivalente a 86,98% do total.

A Tabela 4 evidencia a consolidação do custo total de pessoal, agregando-se às despesas dessa natureza não incluídas na folha de pagamento.

Tabela 4 – Custo total de pessoal

Categoria	Grupo	Total Realizado em 2018	Total Realizado em 2019
Folha de Pagamento	Servidores	R\$ 6.388.373,91	R\$ 6.275.962,99
Demais Despesas de Pessoal	Diárias (Exceto folha)	R\$ 194.915,96	R\$ 190.602,69
TOTAL		R\$ 6.583.289,87	R\$ 6.466.565,68

Fonte: elaborada a partir de dados da pesquisa (2020).

Com base na Tabela 4, verifica-se que os valores relativos à folha de pagamento são, consideravelmente maiores que aqueles da categoria demais despesas de pessoal, representando 97,04% e 97,05% do custo total de pessoal para os exercícios de 2018 e de 2019, respectivamente. Salienta-se que os valores do grupo Diárias (exceto folha) foram obtidos pela área financeira, pois são repassados diretamente aos colaboradores pela tesouraria do órgão, não havendo envolvimento da área de gestão de pessoas. Na Tabela 5, são apresentados os custos totais de acordo com a respectiva origem, compilando-se os valores informados nas tabelas 1, 2 e 4.

Tabela 5 – Custo total por origem

Origem	Total Realizado em 2018	Percentual do Total (2018)	Total Realizado em 2019	Percentual do Total (2019)
Pessoas	R\$ 6.583.289,87	78,3%	R\$ 6.466.565,68	77,1%
Veículos	R\$ 1.421.393,34	16,9%	R\$ 1.452.378,09	17,3%
Prédio	R\$ 400.102,88	4,8%	R\$ 464.513,19	5,5%
TOTAL	R\$ 8.404.786,09	100%	R\$ 8.383.456,96	100%

Fonte: elaborada a partir de dados da pesquisa (2020).

Analisando-se a Tabela 5, conclui-se que o gasto total despendido pelo TJ/RS para execução dos serviços de transporte por meio próprio foi de R\$ 8.404.786,09 no exercício de 2018 e de R\$ 8.383.456,96 em 2019. Ainda, destaca-se que os custos relativos à origem pessoas foram os mais representativos, correspondendo por 78,3% e 77,1% do gasto total efetivado em 2018 e 2019, nessa ordem.

Com base nos dados evidenciados na Tabela 5, foi elaborada a Tabela 6, na qual foi determinado o custo total por quilômetro percorrido. Esse critério foi igualmente utilizado por Santos, Oliveira e Trajano Junior (2014), o que possibilitou a comparabilidade entre os modelos

de prestação de serviço.

Tabela 6 – Custo Total por KM

Ano		Gasto Total	Rodagem Total (KM)	Custo por KM
2018	R\$	8.404.786,09	1.360.887	R\$ 6,18
2019	R\$	8.383.456,96	1.425.320	R\$ 5,88

Fonte: elaborada a partir de dados da pesquisa (2020).

Considerando as informações apresentadas na Tabela 7, pode-se apurar que o custo unitário para a prestação do serviço de transporte, por meio próprio, no TJ/RS é de R\$ 6,18 por quilômetro percorrido para o exercício de 2018, que reduziu para R\$ 5,88 por quilômetro em 2019. Analisando os resultados apurados, é possível se constatar que houve uma redução de R\$ 0,30 por quilômetro no custo da prestação do serviço de transporte no ano de 2019, correspondendo a uma contratação de 4,7% em relação ao exercício anterior. Isso pode ser atribuído tanto em razão do incremento de 64.433 quilômetros na distância total percorrida em 2019, equivalente a 4,73%, quanto em decorrência da diminuição de R\$ 21.329,13 no gasto total, aproximadamente 0,25%. Destarte, pode-se concluir que ocorreu incremento na eficiência da prestação de serviço de transporte no órgão.

4.3 ALTERNATIVA ADOTADA PARA EXECUÇÃO DOS SERVIÇOS

O objetivo desta seção é apresentar a alternativa elegida pelo TJ/RS para execução do serviço de transportes, por meio de terceirização, dentro do município de Porto Alegre. Para isso, foram apresentados os principais pontos relativos às entrevistas com a gestora responsável pela coordenação dos estudos preliminares e posterior implementação do serviço. Foram analisados os resultados da contratação e efetuada a comparação com os custos da estrutura própria.

Foi realizada entrevista com a diretora do Departamento de Suporte Operacional, área hierarquicamente superior ao Serviço de Transporte e responsável por realizar estudos acerca da possibilidade e viabilidade de terceirização da prestação de serviço de transporte administrativo no município de Porto Alegre. A entrevistada informou que foram pesquisadas as formatações possíveis de serem implementadas, com base em *cases* de outros órgãos públicos, verificando aqueles passíveis de aplicação na capital gaúcha, de acordo com a realidade dos fornecedores locais.

Em relação às modalidades consideradas para fins de terceirização, foram analisadas, em um primeiro momento, as seguintes possibilidades: locação de veículos, contratação de motoristas terceirizados, contratação de serviço de motorista com veículo. Posteriormente, dada a elevada variabilidade da demanda por transporte, constatou-se que esses modelos poderiam resultar em ociosidade, quando da redução das solicitações, bem como em indisponibilidade, em períodos em que ocorressem diversas demandas simultâneas. Além disso, essas modalidades gerariam a dependência de utilização de servidores para atividades de apoio e administrativas, de forma a interligar o solicitante ao motorista responsável pelo atendimento, o que oneraria o custo final do serviço.

Nessa linha, a gestora da área ressaltou que os estudos preliminares contemplaram os aspectos ambientais, sociais e econômicos, sendo que este se sobressaiu em relação aos demais, de modo a ser o ponto determinante no modelo adotado, embasando a formatação e o encaminhamento da proposta para contratação. Destaca-se que os resultados dos estudos promovidos pelo órgão apontaram que o modelo de contratação semelhante ao TáxiGov, utilizado pelo Governo Federal, seria o mais adequado, ponderando as seguintes justificativas: 1) considerável redução nos custos, pois é realizado por demanda – só se paga pelo transporte efetivamente realizado, o que elimina os gastos relativos à ociosidade e permite o atendimento

integral das requisições; 2) redução nas atividades-meio, tendo em vista que o usuário autorizado solicita o deslocamento diretamente no aplicativo, dispensando a necessidade de envolvimento de servidores do setor de transportes para execução de tarefas de apoio; 3) sustentabilidade ambiental, pois o modelo de transporte compartilhado reduz o número de veículos circulando e, conseqüentemente, a poluição gerada; e 4) impacto social positivo, uma vez que possibilita a ampliação do quantitativo de prestadores de serviço.

Isto posto, a licitação para contratação do serviço foi realizada na modalidade pregão, cuja vencedora foi a empresa TELE TAXI CIDADE LTDA., que ofertou R\$ 2,50 por quilômetro rodado no município de Porto Alegre, resultando na celebração do Contrato nº 191/2018 em 23 de novembro de 2018. Por fim, a entrevistada esclareceu que, no seu entendimento, apesar do destaque conferido ao viés econômico, o modelo de contratação proposto está em convergência com as práticas de modernização da Administração Pública, iniciada em 1995 com o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, que prevê a terceirização de atividades operacionais, para aumentar a sua eficiência, direcionando os esforços para as áreas de caráter técnico e gerencial.

O TáxiGov é um modelo de prestação de serviço de transporte criado em 2017, com a meta de atender às necessidades de deslocamentos de servidores e colaboradores da Administração Pública Federal em razão de atividades administrativas, sendo prestado por meio de uma empresa contratada para realizar a intermediação/agenciamento das viagens (BRASIL, 2019). Ele pode ser definido como um aplicativo *ridesharing*, semelhante àqueles ofertados por empresas como *Uber*, *Cabify* e *99*, no qual o próprio usuário pode solicitar corrida, sem necessidade de intervenção de outros colaboradores do órgão (ESCOLA NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA - ENAP, 2020).

Considerando o relatado pela entrevistada do TJ/RS, verifica-se que os aspectos econômicos, ambientais e sociais considerados para realização dos estudos preliminares estão em consonância com àqueles relatados por Abreu Junior (2020). Esta pesquisa corrobora devido à relevância da informação de custos, uma vez que há predominância da perspectiva financeira no processo decisório acerca do modelo a ser adotado.

Em relação ao movimento da Administração Pública, voltado para a priorização das atividades-fim, com externalização dos serviços de caráter operacional, destaca-se que Caldeira (2018) demonstra que a terceirização do cargo de motorista é vantajosa financeiramente. Nessa linha, percebe-se que o modelo adotado pelo TJ/RS contempla a proposta de terceirização dos condutores, pois abrange a contratação do serviço em sua integralidade, incluindo mão de obra e veículo.

Quanto aos custos inerentes ao modelo contratado pelo TJ/RS, observa-se que, de forma semelhante ao verificado por Ollaik (2018), a terceirização do serviço de transporte administrativo de servidores resultou em uma redução de custos de 60%. Considerando que os gastos totais incorridos para prestação do referido serviço por meios próprios foi de R\$ 6,18 e R\$ 5,88 para os exercícios de 2018 e de 2019, respectivamente, em contrapartida ao valor unitário contratado de R\$ 2,50, pode-se concluir que o novo modelo representa uma economia da ordem de 59,5% para o primeiro ano analisado, e de 57,5% para o segundo.

Dessa forma, com base na análise de custos realizada, pode-se concluir que a terceirização é a opção mais vantajosa para a execução dos serviços de transporte no TJ/RS. Ressalta-se que o estudo realizado por Andrioli, Diehl e Hansen (2015) obteve resultado semelhante, concluindo pela vantajosidade na externalização da atividade de gestão da frota do Sistema FIERGS.

4.4 ANÁLISE DO RESULTADO ECONÔMICO

O propósito desta seção é realizar a análise do resultado econômico da atividade de

transporte no TJ/RS. Assim, procedeu-se à elaboração da respectiva demonstração contábil, com base nas informações apresentadas no presente estudo, para a qual se utilizou o modelo apresentado pela STN (2011) na quarta edição do MCASP.

A Tabela 7 apresenta a receita econômica relativa aos serviços de transportes prestados nos exercícios de 2018 e 2019.

Tabela 7 – Receita econômica dos serviços de transporte do TJ/RS

Exercício	Rodagem Total (em KM) (A)	Custo Ideal por KM (B)	Receita Econômica (C) = (A) x (B)
2018	1.360.887	2,5	R\$ 3.402.217,50
2019	1.425.320	2,5	R\$ 3.563.300,00

Fonte: elaborada a partir de dados da pesquisa (2020).

Com base na Tabela 7, verifica-se que a receita econômica gerada pelo Serviço de Transportes do TJ/RS é de R\$ 3.402.217,50 para o ano de 2018, e de R\$ 3.563.300 para 2019. Os resultados foram obtidos a partir da multiplicação do total de quilômetros rodados no respectivo exercício pelo custo ideal, sendo que este corresponde ao valor unitário do Contrato nº 191/2018, celebrado com a empresa TELE TÁXI CIDADE LTDA.

Quanto à apuração dos custos indiretos relativos à prestação dos serviços de transportes no TJ/RS, verificou-se que o sistema de custos do TJ/RS não fornecia esses dados. Destarte, dada a dificuldade de mensuração e de alocação desses entre as diversas atividades-meio do órgão analisado, optou-se por adotar o mesmo critério utilizado por Xavier Junior, Queiroz e Miranda (2013), e não considerar os custos indiretos para elaboração da demonstração de resultado econômico.

Isso posto, considerando os dados apresentados na Tabela 7, bem como aqueles demonstrados na seção 4.2, foi elaborada a Tabela 8, na qual é evidenciada a Demonstração de Resultado Econômico relativa aos serviços de transportes prestados por meio próprio no TJ/RS.

Tabela 8 – Resultado Econômico do Serviço de Transportes do TJ/RS

Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul			
Demonstração de Resultado Econômico			
Período: 2018 e 2019			
Especificação	2018	2019	
1. Receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos	3.402.217,50	3.563.300,00	
2. (-) Custos diretos identificados com a execução da ação pública	8.404.786,09	8.383.456,96	
3. Margem Bruta	(5.002.568,59)	(4.820.156,96)	
4. (-) Custos indiretos identificados com a execução da ação pública	-	-	
5. Resultado econômico apurado	(5.002.568,59)	(4.820.156,96)	
Percentual sobre a Receita (5)/(1)	-147%	-135%	

Fonte: elaborada a partir de dados da pesquisa (2020).

Considerando as informações apresentadas na Tabela 8, constata-se que o resultado econômico apurado foi negativo para ambos os exercícios, o que, na concepção de Slomski (2013), pode ser definido como prejuízo econômico. O referido déficit evidencia a ineficiência na gestão dos recursos públicos, conforme constatado no estudo de Xavier Junior, Queiroz e Miranda (2013).

Analisando-se o percentual do resultado sobre a receita econômica, obtém-se os valores negativos de 147% e 135% para os exercícios de 2018 e 2019, respectivamente. Isso equivale à seguinte analogia: para cada R\$ 1 de receita econômica gerada, o órgão incorreu em custos de R\$ 2,47 no ano de 2018, e de R\$ 2,35, em 2019. Conforme informado pela STN (2011), a análise do resultado econômico do TJ/RS evidenciou que a terceirização da atividade de transporte possibilita a sua execução de forma mais econômica.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo analisar os custos envolvidos na prestação dos serviços de transporte no TJ/RS, por meio próprio e por terceirização. Para isso, foram apresentados os custos relativos à execução da atividade de transporte no órgão, bem como a aqueles correspondentes à modalidade de terceirização contratada, o que possibilitou a comparação entre os dois modelos e, por fim, foi aferido o resultado econômico do serviço de transporte, permitindo o atendimento integral do objetivo proposto.

Considerando as informações apresentadas nesta pesquisa, foi possível apurar que o custo incorrido pelo TJ/RS para a prestação do serviço de transporte, por meio próprio, foi de R\$ 6,18 por quilômetro percorrido para o exercício de 2018, e de R\$ 5,88, para 2019. Além disso, averiguou-se que a execução da atividade no formato terceirizada, por meio de serviço de transporte por aplicativo, foi contratada a um custo unitário de R\$ 2,50, o que representa uma redução de 59,5% para o primeiro ano analisado, e de 57,5% para o segundo. Assim, sob o aspecto econômico, a migração da utilização de recursos próprios para o modelo terceirizado para os deslocamentos dos colaboradores do referido órgão deve ser incentivada, pois resulta no incremento da eficiência na utilização dos recursos públicos.

Sendo assim, acredita-se que este estudo poderá contribuir com o órgão público, aumentando a compreensão dos gestores acerca dos custos envolvidos no serviço de transporte, bem como os reflexos nas demais atividades. Ainda, a análise apresentada constitui um modelo de mensuração do resultado que é passível de ser replicado para outras áreas da instituição, possibilitando melhoria nos controles e, conseqüentemente, na gestão.

No que tange às limitações deste estudo, destaca-se a impossibilidade de mensuração dos custos indiretos. Entende-se que a implementação de um sistema de custos parametrizado para as necessidades da instituição poderia resolver essa restrição.

Referentemente a pesquisas futuras, sugere-se que sejam realizados estudos relativos à viabilidade econômica da implementação do modelo de transporte compartilhado por outros órgãos públicos. Da mesma forma, entende-se ser relevante o desenvolvimento de análise de custos envolvendo modelos de transporte intermunicipal de pessoas e de cargas.

REFERÊNCIAS

ABREU JUNIOR, F. **Economia compartilhada: implementação do TáxiGov** na Universidade de Brasília. 2020. 108 f. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública) - Universidade de Brasília - UnB, Brasília, 2020.

ALEXANDRINO, M.; PAULO, V. **Direito administrativo descomplicado**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2010.

ANDRIOLI, R.; DIEHL, C.; HANSEN, P. Proposta de modelo flexível para apoio à decisão de externalização: uma aplicação em logística de transporte. **Revista Gestão Organizacional**, Recife, v. 13, n. 2, p. 116-129, jul./dez., 2015.

BORNIA, A. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Dispõe sobre princípios, direitos e deveres dos cidadãos brasileiros. Diário Oficial da União, Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 23 jun. 2019.

BRASIL. **Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011.** Lei de Acesso à Informação – LAI. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, nov. 2011. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm. Acesso em: 26 maio 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. **TáxiGov.** Perguntas frequentes. Brasília, nov. 2019. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/gestao/central-de-compras/taxigov/faq/perguntas-frequentes>. Acesso em: 12 out. 2020.

BRITO, F.; DUARTE, J.; SOARES, M. A terceirização da frota de veículos oficiais: a experiência mineira com a locação de veículos administrativos, operacionais e de representação. *In*: CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, 7., 2014, Brasília. **Anais...** Brasília: CONSAD, 2014.

CALDEIRA, L. **Comparação de custos entre cargos extintos na Administração Pública e terceirização de mão de obra:** um estudo de caso com motoristas na Universidade Federal do Triângulo Mineiro - UFTM. 2018. 65 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração Pública) - Universidade Federal do Triângulo Mineiro - UFTM, Uberaba, 2018.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA - CNJ. **1º Balanço socioambiental do poder judiciário.** Brasília, 2017. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2017/10/c8731235bf90f4ed2a10162e6c14436b.pdf>. Acesso em: 26 maio 2019.

CRESWELL, J. **Projeto de pesquisa:** métodos qualitativo, quantitativo e misto. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2007.

ELSTON T. SHARED corporate services in the public sector: a critical review. Public service delivery in the transforming state, public policy and administration group of the political studies association. *In*: ANNUAL INTERNATIONAL CONFERENCE, 54., Manchester, abr. 2014. **Anais ...** Manchester; [s. n.], 2014. Disponível em: https://www.espap.gov.pt/Documents/espap_lab/Shared_Services_A_Critical_Review.pdf. Acesso em: 26 out. 2020.

ESCOLA NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA - ENAP. **Dados sobre transporte de pessoas da Administração Pública Federal.** 2020. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/4491/2/Dados%20sobre%20transporte%20administrativo.pdf>. Acesso em: 12 out. 2020.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

OLLAIK, L. **TáxiGov:** Inovando no Serviço de Mobilidade de Servidores. Casoteca de Gestão Pública. 2018. Disponível em <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/3454>. Acesso em: 08/10/2020.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. **Organograma.** Porto Alegre, 2020. Disponível em: <https://www.tjrs.jus.br/novo/institucional/o-tjrs/organograma>. Acesso em: 13 out. 2020.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei Estadual nº 15.237, de 21 de dezembro de 2018.** Estima a receita e fixa a despesa do Estado para o exercício financeiro de 2019. Diário Oficial do Estado, Porto Alegre, dez. 2018. Disponível em: <https://secweb.procergs.com.br/doi/public/downloadDiario/diario-download-form.xhtml?dataPublicacao=2018-12-26&nroPagina=7>. Acesso em: 13 out. 2020.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei Estadual nº 15.054, de 19 de dezembro de 2017.** Estima a receita e fixa a despesa do Estado para o exercício financeiro de 2018. Diário Oficial do Estado, Porto Alegre, dez. 2017. Disponível em: <https://secweb.procergs.com.br/doi/public/downloadDiario/diario-download-form.xhtml?dataPublicacao=2017-12-20&nroPagina=15>. Acesso em: 13 out. 2020.

SANTOS, G.; OLIVEIRA, M.; TRAJANO JUNIOR, E. O que é mais vantajoso para o município de Patos de Minas: manter próprio ou terceirizar o transporte público escolar rural? Um estudo de caso. **ABCustos: Associação Brasileira de Custos**, São Leopoldo, v. 9, n. 2, p. 1-24, maio/ago., 2014.

SANTOS, J.; SCHMIDT, P.; PINHEIRO, P.; NUNES, M. **Manual de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2015.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL – STN. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**: aplicado à união, estados, Distrito Federal e municípios. 4. ed. Brasília, 2011. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/669465/CPU_MCASP_4Ed/43d45c52-e49c-4666-a2e9-97de89270085. Acesso em: 17 maio 2020.

SILVA, A. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SILVA, L. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011. Disponível em: <https://bridge.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522477968/>. Acesso em: 17 maio 2020.

SLOMSKI, V. **Manual de contabilidade pública**: de acordo com as normas internacionais de contabilidade aplicadas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013. Disponível em: <https://bridge.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522478439/>. Acesso em: 17 maio 2020.

VICECONTI, P.; NEVES, S. **Contabilidade de custos**: um enfoque direto e objetivo. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

XAVIER JUNIOR, A.; QUEIROZ, D.; MIRANDA, K. Demonstração do resultado econômico e eficiência no setor público: uma avaliação do resultado econômico do curso de ciências contábeis de uma universidade pública federal. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 20., 2013, Uberlândia. **Anais Eletrônicos**...Uberlândia: CBC, 2013. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/81/81>. Acesso em: 18 out. 2020.