



Ministério da Fazenda

**RELAÇÃO ENTRE O HONORÁRIO DO DEFENSOR PÚBLICO FEDERAL E O
VALOR DA HORA TÉCNICA MÉDIA ESTABELECIDADA PELAS SECCIONAIS
DA ORDEM DOS ADVOGADOS DOS BRASIL EM 2010**

MARCUS AURÉLIO ALVES CARNEIRO

BRASÍLIA

2011

MARCUS AURÉLIO ALVES CARNEIRO

**RELAÇÃO ENTRE O HONORÁRIO DO DEFENSOR PÚBLICO FEDERAL E O
VALOR DA HORA TÉCNICA MÉDIA ESTABELECIDAS PELAS SECCIONAIS
DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL EM 2010**

Trabalho de conclusão de curso de Pós-graduação lato sensu em Finanças Públicas (Ênfase em Administração Orçamentário-Financeira) apresentado à Escola de Administração Fazendária, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Finanças Públicas

Orientador: Prof. Mestre Romildo Araújo da Silva

BRASÍLIA

2011

MARCUS AURÉLIO ALVES CARNEIRO

**RELAÇÃO ENTRE O HONORÁRIO DO DEFENSOR PÚBLICO FEDERAL E O
VALOR DA HORA TÉCNICA MÉDIA ESTABELECIDA PELAS SECCIONAIS
DA ORDEM DOS ADVOGADOS DOS BRASIL EM 2010**

Este trabalho de conclusão de curso foi julgado adequado como requisito parcial para obtenção do título de especialista do Curso de Finanças Públicas (Ênfase em Administração Orçamentário-Financeira) da Escola de Administração Fazendária – ESAF, pela seguinte banca examinadora:

Romildo Araújo da Silva, M. Sc.
(professor orientador)

Romilson Rodrigues Pereira, M. Sc.
(professor membro da banca)

Maria Abadia da Silva Alves, Dr^a
(professora membro da banca)

Brasília, outubro de 2011.

CESSÃO DE DIREITOS

Relação entre o honorário do Defensor Público Federal e o valor da hora técnica média estabelecida pelas seccionais da Ordem dos Advogados do Brasil em 2010.

Trabalho apresentado à Escola de Administração fazendária – ESAF como parte dos requisitos para obtenção do título de Especialista em Finanças Públicas (Ênfase em Administração Orçamentário-Financeira).

É concedida à Escola de Administração Fazendária – ESAF permissão para publicar este trabalho por via impressa ou para divulgá-lo em meio eletrônico, para fins de leitura, impressão e/ou *download* pela Internet, a título de divulgação da produção científica produzida em conjunto com a ESAF, sem ressarcimento dos direitos autorais.

MARCUS AURÉLIO ALVES CARNEIRO

Brasília, outubro de 2011

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho aos meus pais, à minha avó Edith (Vó Diti), ao meu falecido avô Lúcio, homem que foi um verdadeiro pai para mim e ensinou-me a grande lição da perseverança e da humildade, e à minha namorada Lorene, razão das minhas vitórias.

AGRADECIMENTOS

Ao Senhor Deus, pela vida que me deu.

A minha família, aos meus colegas da ESAF, Juliano, Gilmar, Samuel, Rafael, Diogo, Diego, Renatinha, Bruninha, Antônio Celso, Fróis, e tantos outros....

Ao meu professor, orientador, Romildo Araújo, que me ajudou e que serve de admiração profissional e acadêmica.

A Defensoria Pública da União, entidade presta um verdadeiro serviço público à nação brasileira.

À minha companheira de DPU, Pâmela, que me ajudou a entender os meandros da Contabilidade Pública.

Por último e não menos importante à minha doce goiana, Lorene, que me ajudou nas correções a manter minha estima elevada.

A todos, o meu muito obrigado.

LISTA DE ABREVIATURAS

DPU – Defensoria Pública da União

DPF – Defensor Público Federal

NBC T – Normas Técnicas Brasileira de Contabilidade

NBC T SP - Normas Técnicas Brasileira de Contabilidade aplicadas ao Setor Público

SIAFI – Sistema de Administração Financeira do Governo Federal

MJ – Ministério da Justiça

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

UG – Unidade Gestora

DVP – Demonstração das Variações Patrimoniais

BO – Balanço Orçamentário

BF – Balanço Financeiro

BP – Balanço Patrimonial

DRE – Demonstração do Resultado do Exercício

DFC – Demonstração dos Fluxos de Caixa

CCONT – Coordenação Geral de Contabilidade

DPE – Defensoria Pública Estadual

MPU – Ministério Público da União

ABC – Custeio Baseado em Atividades

IMA – Instrução do Ministério da Aeronáutica

NSMA - Normas do Sistema do Ministério da Aeronáutica

SP – São Paulo

TCU – Tribunal de Contas da União

MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

LOA – Lei Orçamentária Anual

RREO – Relatório Resumido de Execução Orçamentária

CPGF – Cartão de Pagamentos do Governo Federal

OAB – Ordem dos Advogados do Brasil

LISTA DE FIGURAS E TABELAS

Figura 01 Proposta de ajustes contábeis do Sistema de Informação de Custos (SIC)

Tabela 01 Cálculo do honorário do Defensor Público Federal em 2010

Tabela 02 Valor da hora técnica estabelecida pela OAB por Estado e Distrito Federal

RESUMO

A finalidade do presente trabalho é estimar o valor do honorário do Defensor Público Federal (DPF) na prestação do serviço de assistência jurídica integral e gratuita no âmbito da Defensoria Pública da União (DPU) em 2010 e compará-lo ao valor médio da hora técnica estabelecida pelas 27 seccionais da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) nesse mesmo período. Não obstante, as evidentes diferenças conceituais no tocante ao estudo dos custos existentes entre o setor privado e o público busca-se com este trabalho trazer luz às decisões de alocação de recursos tomadas no âmbito da DPU.

O trabalho buscou na literatura de custos e nas disposições constitucionais e legais fundamentos para basear sua metodologia, análise e conclusão dos resultados. Essa busca encontrou várias iniciativas pioneiras de apuração de custos no âmbito da administração pública brasileira e por fim a efetiva implantação, que, apesar de incipiente, do Sistema de Informação de Custos (SIC) no governo federal, o qual serviu de base para a apuração do valor do honorário do DPF.

Concluiu-se que o valor desse honorário não difere significativamente do valor médio cobrado pelas OAB's. Porém deve-se levar em conta que todo o arcabouço legal, administrativo e cultural em que inserem o DPF e o advogado privado é heterogêneo.

Palavras chave: Defensoria Pública da União, Ordem dos Advogados do Brasil, Sistema de Informação de Custos, Honorários.

ABSTRACT

The objective of this paper is to estimate the value of the hour worked of the Public Defender on the duty of legal assistance by the Defensoria Pública da União (DPU) in 2010 and compare it to the mean value of the technical hour established by the 27 regions of the Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) in the same period. Looking to the obvious conceptual differences in studying the existing costs between the private and the public sector, this paper seeks to bring light to the decisions of on the allocation of resources by the DPU.

The paper looked in the literature of costs and in the legal fundamentals to give ground to its methodology, analysis and conclusion of the results. That search found many initiatives of measuring costs of the Brazilian public administration and finish, what is still incipient, the Costs Information System (CIS) in the federal government, which served as a basis to the measurement of the value of the Public Defender.

The results show that the value of the hour is not that different from the mean value charged by the OAB's. However, must be take into account that the legal, administrative and cultural circumstances the Public Defender is into and the private lawyer are heterogeneous.

Key words: Union Public Advocacy, Lawyers Brazilian Order, Costs Information System, honorary.

SUMÁRIO

1 - INTRODUÇÃO	15
2 – REFERENCIAL TEÓRICO.....	16
2.1 - A DEFENSORIA PÚBLICA DA UNIÃO: PREVISÃO CONSTITUCIONAL, FUNÇÕES E O PROGRAMA DE ASSISTÊNCIA JURÍDICA INTEGRAL E GRATUITA.....	16
2.2 - REVISÃO DA LITERATURA DAS METODOLOGIAS DE APURAÇÃO DE CUSTO	21
2.2.1 Custeio por Absorção	21
2.2.2 Custeio Baseado em Atividades (ABC)	22
2.2.3 Custeio Variável	23
2.2.4 Custeio Padrão	23
2.3 - PREVISÃO LEGAL DE APURAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO.....	24
2.4 - EXPERIÊNCIAS DE APURAÇÃO DE CUSTO NO SETOR PÚBLICO	27
2.4.1 Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos	27
2.4.2 Universidade de Brasília.....	27
2.4.3 Comando da Aeronáutica	27
2.4.4 Banco Central do Brasil.....	28
2.4.5 Departamento da Polícia Federal.....	28
2.4.6 Guarda Municipal da Prefeitura de São Carlos (SP)	29
3 - METODOLOGIA	29
4 – APLICAÇÃO DA METODOLOGIA NO CÁLCULO DO HONORÁRIO DO DEFENSOR PÚBLICO FEDERAL EM 2010 E ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	37
5 - CONSIDERAÇÕES FINAIS	41
Referências	43

1 - INTRODUÇÃO

Com o advento da Constituição Federal de 1988, princípios como a *economicidade* (art. 70, caput) e *eficiência* (artigo 37, caput,) obrigaram a uma maior modernização na administração pública brasileira. Mas mensurar a *eficiência e economicidade* torna-se subjetivo se não há sistema de custos implantado. E esse sistema depende de uma correta apuração das despesas, que são consideradas pela emissão do empenho. Que representa, segundo a Lei Geral de Finanças Públicas “o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.” (artigo 58). Devido a problemas como Restos a Pagar, que são prorrogados ano a ano; incipiente apuração da depreciação dos bens do patrimônio das entidades públicas (que só recentemente começou a ser calculada), reconhecimento de dívidas de despesas de exercícios anteriores e outros problemas, não é plausível considerar o empenho como fato gerador da despesa no setor público. É a partir do registro do empenho que demonstrativos como a Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), que funciona como um demonstrativo do fluxo de receitas e despesas da entidade durante o exercício financeiro (semelhante à Demonstração do Resultado do Exercício na contabilidade empresarial) são construídos, gerando uma falaciosa percepção da despesa pública e do conseqüente custo do serviço público oferecido.

Se o empenho não é uma base fiel para representar a ocorrência da despesa, então deve-se procurar uma alternativa que seja mais próxima do conceito ideal que é o de competência. E a partir desse conceito calcular o custo.

A Secretaria do Tesouro Nacional, através da sua Coordenação Geral de Contabilidade elaborou uma metodologia de apuração do “custo ideal” que será utilizada neste trabalho para apuração da relação entre o honorário do DPF e a hora técnica media estabelecida pelas seccionais da OAB.

Apurar essa relação é uma tarefa importante para auxiliar na decisão da alocação de recursos das unidades da DPU espalhadas pelos 26 estados e no Distrito Federal, uma vez que os recursos orçamentários disponibilizados para a DPU vêm se revelando exíguos frente à crescente demanda por assistência jurídica gratuita oferecida por essa instituição pública.

Ponto que também reforça a importância deste trabalho é o fato de que no serviço público brasileiro a remuneração dos agentes públicos tem sido estabelecida de forma

estritamente orçamentária, sem relação com a iniciativa privada, com a atividade exercida e até mesmo com atividades correlatas dentro próprio serviço público de cada ente estatal.

Outra justificativa para este trabalho é contribuir para a escassa literatura sobre custos no setor público brasileiro, que sofre de malservação há anos, tanto por fraude como por erros ocasionados por decisões que são tomadas sem nenhum critério técnico.

O método de custeio utilizado por este trabalho é o custeio por absorção, tendo em vista sua praticidade e aceitação, e também pelo fato de ser o que melhor se ajusta aos demonstrativos contábeis disponíveis.

Este trabalho é composto por esta introdução; a previsão constitucional, funções e o programa de assistência jurídica da DPU, em que é mostrado o arcabouço jurídico em que se insere essa instituição e a definição de seu programa de assistência jurídica integral e gratuita; revisão da literatura das metodologias de apuração do custo, em que são mostrados os métodos mais utilizados para apuração de custo nas empresas públicas e privadas conceituadas pela literatura contábil; a previsão legal de apuração de custos no setor público, que faz a retrospectiva dos principais dispositivos legais que impuseram a implantação de sistema de custos no setor público brasileiro; as experiências de apuração de custo no setor público, que mostra alguns trabalhos pioneiros e exploratórios realizados por entidades públicas brasileiras; a metodologia aplicada, que define como se calcula o custo pelo método de custeio por absorção e descrição da proposta da STN na apuração do custo ideal; e finalmente a aplicação da metodologia no cálculo do honorário do Defensor Público Federal e análise dos resultados, que aplica a proposta do Sistema de Informação de Custos (SIC) na DPU e o compara o valor do honorário do DPF com a média estabelecida pela OAB; e as conclusões obtidas pelo presente estudo.

2 – REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 - A DEFENSORIA PÚBLICA DA UNIÃO: PREVISÃO CONSTITUCIONAL, FUNÇÕES E O PROGRAMA DE ASSISTÊNCIA JURÍDICA INTEGRAL E GRATUITA

A assistência jurídica estatal tem previsão constitucional no art. 5º, inciso LXXIV da Constituição Federal de 1988:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

LXXIV - o Estado prestará assistência jurídica integral e gratuita aos que comprovarem insuficiência de recursos;

Vale salientar que o mencionado artigo é assegurado pelo constituinte originário como cláusula pétrea segundo o artigo 60, parágrafo 4º, inciso IV da Carta Magna. As Defensorias Públicas receberam, juntamente com Advocacia, uma seção inteira (Seção III, Capítulo IV, TÍTULO IV) em nossa Carta Magna:

Art. 133. O advogado é indispensável à administração da justiça, sendo inviolável por seus atos e manifestações no exercício da profissão, nos limites da lei.

Art. 134. A Defensoria Pública é instituição essencial à função jurisdicional do estado, incumbendo-lhe a orientação jurídica e a defesa, em todos os graus, dos necessitados, na forma do art. 5º, LXXIV.)

§ 1º Lei complementar organizará a Defensoria Pública da União e do Distrito Federal e dos Territórios e prescreverá normas gerais para sua organização nos Estados, em cargos de carreira, providos, na classe inicial, mediante concurso público de provas e títulos, assegurada a seus integrantes a garantia da inamovibilidade e vedado o exercício da advocacia fora das atribuições institucionais.

§ 2º Às Defensorias Públicas Estaduais são asseguradas autonomia funcional e administrativa e a iniciativa de sua proposta orçamentária dentro dos limites estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias e subordinação ao disposto no art. 99, § 2º.

Art. 135. Os servidores integrantes das carreiras disciplinadas nas Seções II e III deste Capítulo serão remunerados na forma do art. 39, § 4º.

Como exposto acima, a Defensoria Pública, mais especificamente a Defensoria Pública da União (DPU), que não foi contemplada com “autonomia funcional e administrativa e a iniciativa de sua proposta orçamentária”, como foram as Defensorias Públicas Estaduais (DPE’s), está inserida na estrutura regimental do Ministério da Justiça (MJ) como um Órgão Específico Singular¹. Embora recebendo dotações próprias na Lei Orçamentária Anual, por ser uma Unidade Orçamentária, está submetida aos repasses e cotas do MJ, por esse ser a sua Setorial Orçamentária. Em vista dessa assimetria constitucional existente entre as DPE’s e a

¹ Decreto nº 6.061, de 15 de março de 2007

DPU, esta sofre severas limitações orçamentárias e financeiras por estar subordinada diretamente ao orçamento do Poder Executivo da União.

Diante das limitações orçamentárias e financeiras, que, aliás, todos os órgãos públicos sofrem, mas que são impróprias para uma instituição como a DPU, que se equipara funcionalmente ao Ministério Público da União (MPU) na Carta de 1988 por exercer funções essenciais à justiça, o ordenador de despesas da instituição tem que criar mecanismos eficientes para poder prestar o serviço de assistência jurídica aos hipossuficientes², visto a acelerada e crescente interiorização da Justiça Federal e do MPU.

A expansão do serviço de assistência jurídica prestado pela DPU tem um custo que é diretamente proporcionais à remuneração dos Defensores Públicos Federais (DPF's), por essa ser a área fim do órgão. No entanto, há custos administrativos relevantes, como remuneração dos servidores administrativos, aluguéis dos prédios, energia, saneamento básico, material permanente, diárias, passagens, etc., não sendo possível ignorá-los na determinação do custo do serviço prestado pela DPU.

O serviço prestado pela DPU revela-se de grande complexidade e exige recursos orçamentários condizentes uma vez que, segundo a Lei Orgânica da Defensoria Pública³:

Art. 1º A Defensoria Pública é instituição permanente, essencial à função jurisdicional do Estado, incumbindo-lhe, como expressão e instrumento do regime democrático, fundamentalmente, a orientação jurídica, a promoção dos direitos humanos e a defesa, em todos os graus, judicial e extrajudicial, dos direitos individuais e coletivos, de forma integral e gratuita, aos necessitados, assim considerados na forma do inciso LXXIV do art. 5º da Constituição Federal.

Como visto acima a Defensoria Pública, a despeito da singela citação feita pela Constituição Federal, não é simplesmente uma entidade voltada para prestação jurídica gratuita aos hipossuficientes. Ela recebeu de sua Lei Orgânica atribuições bem mais amplas como será relatado posteriormente.

Estão entre as funções da Defensoria Pública, as quais não são exaustivas:

²Termo utilizado para designar os que necessitam de prestação jurídica gratuita oferecida pelo Estado segundo a Lei Complementar 80, de 12 de janeiro de 1994.

Art. 4º São funções institucionais da Defensoria Pública, dentre outras:

I – prestar orientação jurídica e exercer a defesa dos necessitados, em todos os graus;

II – promover, prioritariamente, a solução extrajudicial dos litígios, visando à composição entre as pessoas em conflito de interesses, por meio de mediação, conciliação, arbitragem e demais técnicas de composição e administração de conflitos;

III – promover a difusão e a conscientização dos direitos humanos, da cidadania e do ordenamento jurídico;

IV – prestar atendimento interdisciplinar, por meio de órgãos ou de servidores de suas Carreiras de apoio para o exercício de suas atribuições;

V – exercer, mediante o recebimento dos autos com vista, a ampla defesa e o contraditório em favor de pessoas naturais e jurídicas, em processos administrativos e judiciais, perante todos os órgãos e em todas as instâncias, ordinárias ou extraordinárias, utilizando todas as medidas capazes de propiciar a adequada e efetiva defesa de seus interesses;

VI – representar aos sistemas internacionais de proteção dos direitos humanos, postulando perante seus órgãos;

VII – promover ação civil pública e todas as espécies de ações capazes de propiciar a adequada tutela dos direitos difusos, coletivos ou individuais homogêneos quando o resultado da demanda puder beneficiar grupo de pessoas hipossuficientes;

VIII – exercer a defesa dos direitos e interesses individuais, difusos, coletivos e individuais homogêneos e dos direitos do consumidor, na forma do inciso LXXIV do art. 5º da Constituição Federal;

IX – impetrar habeas corpus, mandado de injunção, habeas data e mandado de segurança ou qualquer outra ação em defesa das funções institucionais e prerrogativas de seus órgãos de execução;

X – promover a mais ampla defesa dos direitos fundamentais dos necessitados, abrangendo seus direitos individuais, coletivos, sociais, econômicos, culturais e ambientais, sendo admissíveis todas as espécies de ações capazes de propiciar sua adequada e efetiva tutela;

XI – exercer a defesa dos interesses individuais e coletivos da criança e do adolescente, do idoso, da pessoa portadora de necessidades especiais, da mulher vítima de violência doméstica e familiar e de outros grupos sociais vulneráveis que mereçam proteção especial do Estado;

XII - (VETADO);

XIII - (VETADO);

XIV – acompanhar inquérito policial, inclusive com a comunicação imediata da prisão em flagrante pela autoridade policial, quando o preso não constituir advogado;

XV – patrocinar ação penal privada e a subsidiária da pública;

XVI – exercer a curadoria especial nos casos previstos em lei;

XVII – atuar nos estabelecimentos policiais, penitenciários e de internação de adolescentes, visando a assegurar às pessoas, sob quaisquer circunstâncias, o exercício pleno de seus direitos e garantias fundamentais;

XVIII – atuar na preservação e reparação dos direitos de pessoas vítimas de tortura, abusos sexuais, discriminação ou qualquer outra forma de opressão ou violência, propiciando o acompanhamento e o atendimento interdisciplinar das vítimas;

XIX – atuar nos Juizados Especiais;

XX – participar, quando tiver assento, dos conselhos federais, estaduais e municipais afetos às funções institucionais da Defensoria Pública, respeitadas as atribuições de seus ramos;

XXI – executar e receber as verbas sucumbenciais decorrentes de sua atuação, inclusive quando devidas por quaisquer entes públicos, destinando-as a fundos geridos pela Defensoria Pública e destinados, exclusivamente, ao aparelhamento da Defensoria Pública e à capacitação profissional de seus membros e servidores;

XXII – convocar audiências públicas para discutir matérias relacionadas às suas funções institucionais.

Revela-se que a DPU, apesar de sofrer limitações impróprias em seu orçamento, não pode descumprir determinações emanadas da própria Constituição Federal e de sua Lei Orgânica. Resta aos administradores dessa instituição aprimorar cada vez mais a alocação de recursos públicos disponíveis a fim de prestar o serviço de assistência jurídica que lhe é imputada com adequação e suficiência.

O serviço prestado pela DPU é bem caracterizado pelo seu Programa, previsto anualmente pela Lei Orçamentária Anual da União, que vem sendo assim definido:

Programa Assistência Jurídica Integral e Gratuita

O Programa Assistência Jurídica Integral e Gratuita objetiva prestar assistência jurídica gratuita ao cidadão, contribuindo para a democratização da Justiça.

Seu público-alvo “é o cidadão que necessita de justiça e que não tem condições econômicas de pagar as custas do processo e os honorários de advogado, sem prejuízo do sustento próprio ou da família.” A justificativa desse programa vem logo abaixo:

O Programa Assistência Jurídica Integral e Gratuita contribui para viabilizar o acesso do cidadão necessitado à Justiça. É um instrumento de exercício da cidadania e de conquista de direitos. Promove um serviço público essencial, contribuindo para a prevenção da violência, além de concretizar os princípios constitucionais de igualdade, de ampla defesa e do contraditório. Sua atuação é essencial à função

jurisdicional do Estado, nos termos da Constituição Federal (Lei Complementar nº 80 de 12 de janeiro de 1994)

2.2 - REVISÃO DA LITERATURA DAS METODOLOGIAS DE APURAÇÃO DE CUSTO

Há várias metodologias de apuração de custo propostas pelos estudiosos sobre o tema, entre elas as mais importantes são: custeio por absorção, custeio padrão, custeio baseado em atividades e custeio variável.

Primeiramente, vamos definir o que é Metodologia de Custeio, que segundo a Minuta da Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público (NBC T – SP 16.11) é o:

Método de custeio se refere ao método de apropriação de custos esta associado ao processo de identificação e associação do custo ao objeto que está sendo custeado. (...)
Os principais métodos de custeio são: i) direto; ii) variável; iii) absorção; iv) por atividade; v) pleno. (CFC, 2010, pg. 02)

2.2.1 Custeio por Absorção

A metodologia de custeio por absorção é a metodologia mais simples de todas, e consiste, segundo a Minuta da NBC T – SP 16.11 citada acima, “na apropriação de todos os custos de produção aos produtos e serviços”.

O Professor César Augusto Tibúrcio Silva define Custeio por Absorção como a soma do custo total, isto é, a soma do custo fixo com o custo variável (SILVA, 2010).

Eliseu Martins resume custeio por absorção no critério em que “todos os custos de produção, quer fixos, quer variáveis, quer diretos, quer indiretos, e tão somente os custos de produção, aos produtos elaborados”. E traz três críticas contundentes a esse método: os custos fixos independem da fabricação ou não desta ou daquela unidade; os critérios de rateio utilizados são quase sempre arbitrários; o valor do custo fixo por unidade depende do volume de produção.

Em linhas gerais, o custeio por absorção é um método em que todos os custos de produção são somados, sem diferenciar custos diretos e indiretos, fixos e variáveis.

O método de custeio por absorção tem como vantagens, segundo Ching, Marques e Prado apud Romão (2007):

(...) é o método utilizado pela contabilidade financeira das empresas para a apuração do lucro ou prejuízo do exercício para efeitos societários e fiscais, sendo base para a provisão do imposto de renda e para o pagamento de dividendos; identifica a estrutura dos custos totais, já que considera todas as despesas incorridas, tanto as diretas quanto as indiretas na apuração do custo; na avaliação dos estoques estão incluídos os custos diretos e os custos indiretos estando, portanto, avaliados por seu custo total. (ROMÃO, 2007, pg. 22)

A desvantagem do uso desse método é que ele não é apropriado para fins gerenciais. Por utilizar-se de rateios para a apropriação dos custos fixos na composição do custo total, não fica evidenciada a contribuição de cada produto para o resultado da operação (MARTINS apud ROMÃO, 2007).

2.2.2 Custeio Baseado em Atividades (ABC)

A já citada NBCT – SP 16.11 também conceitua outra metodologia, que é considerada uma das mais modernas e complexas existentes, o Custeio Baseado em Atividades (ABC), da sigla em inglês Activity- Based Costing”:

Custeio por atividades é aquele que considera que todas as atividades desenvolvidas pelas entidades são geradoras de custos e consomem recursos. Procura estabelecer a relação entre atividades e os objetos de custo através de direcionadores de custos que determinam quanto de cada atividade é consumida por eles. (CFC, 2010, pg. 02)

Outra definição de Custeio ABC é assim descrita pelo professor César Augusto Tibúrcio Silva (2007):

O ABC é um sistema de custos cujo foco está voltado para a obtenção de maior visibilidade e compreensão dos custos e dos fatores que os influenciam e contribuem para sua formação. O sistema de custos ABC parte da hipótese de que os produtos e os serviços (objetos de custos) consomem as atividades e as atividades consomem os recursos organizacionais. Portanto, só existirão atividades se houver demanda de produtos e serviços pelos usuários. Assim, os custos só devem existir se estiverem associados à missão da empresa, sendo casos opostos evitáveis, ou seja, as atividades que os consomem não agregam valor aos produtos ou serviços. O ABC, portanto, identifica a relação causa/efeito entre recursos, atividades e objetos de custo. (SILVA, 2007, pg. 39)

Essa metodologia apresenta dificuldades para ser implementada nas entidades públicas devido à forma de contabilização agregada em que é apresentada, trazendo complicações à identificação da relação causa/efeito entre recursos, atividades e objeto de custo.

2.2.3 Custeio Variável

Um terceiro método é o do Custo Variável, muito utilizado na microeconomia para calcular quando a empresa deve permanecer no mercado, mesmo que esteja obtendo prejuízo no curto prazo e que, segundo Correa apud Romão (2007):

Consiste num sistema de custeio em que os gastos variáveis (custos diretos e indiretos) são segregados dos gastos fixos, e somente os custos variáveis de produção são imputados aos bens ou serviços produzidos” (ROMÃO, 2007, pg. 23)

Segundo Romão (2007) o método de custeio variável “apropria todos os custos variáveis, sejam eles diretos ou indiretos, mas somente os custos variáveis, desprezando a parte fixa do custo indireto de fabricação.”

A norma NBC T – SP 16.11 define Custeio Variável com um método “que apropria aos produtos ou serviços apenas os custos variáveis e considera os custos fixos como despesas do período.”.

O Professor Tibúrcio define custeio variável como:

O custeio variável tem por base a segregação dos custos em duas categorias: os custos que são influenciados pela variação no nível de atividade da empresa, denominados custos variáveis, e os custos que não são influenciados pela atividade da empresa, chamados de custos fixos. (...) O custeio variável também se caracteriza por considerar todos os custos como custo do período, ao contrário da absorção, que considera os custos fixos como custos dos produtos (SILVA, 2007, pg. 50).

Martins (2001) define custeio variável como o método em que “são apropriados todos os Custos Variáveis, quer diretos, quer indiretos, e tão somente dos variáveis.” (MARTINS 2001, pg. 58)

Em linhas gerais é o método em que se separa o custo fixo do custo variável, em que este se mostra nulo quando não há produção.

2.2.4 Custeio Padrão

O Custo-padrão segundo Martins (2001) diz respeito ao valor que a empresa fixa como meta para o próximo período para certo produto ou serviço, mas com a diferença de levar em conta as deficiências sabidamente existentes em termos de qualidade de materiais, mão-de-obra, equipamentos, fornecimento de energia, etc. (MARTINS, 2001, p. 49)

Por outro lado, Joel José Santos comenta o Custo-padrão da seguinte forma:

A eficiência somente é medida a partir do instante em que possuímos parâmetros de comparação. À medida que as operações vão sendo realizadas, apuram-se os custos para comparação aos padrões previamente estabelecidos. (...) Os custos-padrão devem ser desdobrados em padrões físicos e padrões monetários. (SANTOS, 2009, p. 39)

Mas a definição a ser seguida pelo setor público é a da NBCT – SP 16.11, que assim define o custo padrão:

Custos padrão ou standard são os que resultam da consideração de normas técnicas atribuídas aos vários fatores de produção, como consumo de matérias, mão de obra, máquinas, etc., para a definição do custo de um produto ou de um serviço; (CFC, 2010, p. 03)

Em síntese, esse método calcula o custo ideal para um produto através por meio de métodos técnico-científicos e deriva esse cálculo para toda a produção daquela linha de produtos.

Esse método mostra-se inadequado por Romão (2007) por possibilitar intempestividade na sua apuração (ferindo um dos princípios fundamentais da contabilidade) e pode prejudicar a qualidade na prestação do serviço na busca pela eficiência.

2.3 - PREVISÃO LEGAL DE APURAÇÃO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

Um das primeiras manifestações legais explícitas para apuração dos custos no serviço público brasileiro foi a Lei Geral de Finanças Públicas⁴, ainda em vigor. Essa lei previa que:

Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para a determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum.⁵

Apesar de o texto legal fazer referência somente aos serviços públicos industriais, sem mencionar os demais segmentos da atividade pública, foi uma pioneira disposição legal que

⁴ Lei 4.320 de 1964.

⁵ Artigo 99 da Lei 4.320 de 1964.

abriu caminho para várias outras como o Decreto-Lei 200, de 25 de fevereiro de 1967. Esse previa que “a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços, de forma a evidenciar os resultados da gestão.”⁶ E em seu artigo 30, parágrafo terceiro, diz: “é dever dos responsáveis pelos diversos órgãos competentes dos sistemas atuar de modo a imprimir o máximo rendimento e a reduzir os custos operacionais da Administração.”

O Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986, no artigo 137, dispõe que a “contabilidade deverá apurar o custo, de forma a evidenciar os resultados da gestão.”

Com a edição da Constituição Federal de 1988, que prevê avaliação sobre o aspecto da economicidade⁷ e no seu artigo 37 a eficiência⁸ (posteriormente inserido através da Emenda Constitucional 19/1998) como princípio a ser seguido pela administração pública é reforçado o apelo pela efetiva implantação de um sistema de custos na administração pública.

A Lei de Responsabilidade Fiscal⁹, em seu artigo 50, parágrafo terceiro, estatui que: “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

A Lei 10.180, em seu artigo 15, diz que:

O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar:

(...)

V - os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal

Acórdão nº 1078 do Tribunal de Contas da União (TCU), em 2004, determina a adoção de providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistemas de custos.

Finalmente, após quase meio século de previsão legal, foi editada a Portaria n. 157, de 9 de março de 2011, que dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal que visa a evidenciar os custos dos programas e das unidades da administração pública federal.

Por último cita-se o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) que contém, desde a sua 2ª edição, a Demonstração do Resultado Econômico (DRE). Esse demonstrativo, apesar de facultativo para as Unidades Gestoras, é uma inovação para a

⁶ Artigo 79 do Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967.

⁷ Artigo 70 da Constituição Federal de 1988.

⁸ Emenda Constitucional 19/98.

⁹ Lei Complementar 101, de março de 2000.

contabilidade pública brasileira. O professor Lino Martins faz o seguinte comentário sobre a DRE:

O propósito do demonstrativo é reduzir a carência atual existente no processo decisório do setor público tendo em vista os desafios enfrentados pelos administradores que diariamente tem que tomar decisões sobre a aquisição e utilização mais econômica de recursos escassos para cumprir as metas pré-definidas. Se a informação relativa a receitas e despesas não tiver aderência com a realidade é possível que a decisão tomada não seja a mais adequada.

Neste sentido a demonstração do resultado econômico permite fazer uma análise custo-volume-resultado para determinar quais as conseqüências no comportamento de receitas, custos e resultados em função das alterações no nível de atividade, no preço de venda, nos custos variáveis unitários ou nos custos fixos.”¹⁰

Segundo o MCASP (4ª edição):

A Demonstração do Resultado Econômico, cuja elaboração é facultativa, tem como premissa os seguintes conceitos:

Custo de oportunidade (CO) - valor que seria desembolsado na alternativa desprezada de menor valor entre aquelas consideradas possíveis para a execução da ação pública.

Receita Econômica (RE) - valor apurado a partir de benefícios gerados à sociedade pela ação pública, obtido por meio da multiplicação da quantidade de Serviços Prestados (N), bens ou produtos fornecidos, pelo Custo de Oportunidade (CO), daí:
 $RE = N \times CO$

Custo de Execução (CE) - valor econômico despendido pela Entidade na ação objeto da apuração do Resultado Econômico Apurado. É dividido em custos diretos e indiretos.

O Resultado Econômico Apurado (REA) é, pois, o incremento líquido de benefícios gerados à sociedade a partir da ação eficiente e eficaz do gestor público, calculado a partir da diferença entre a Receita Econômica (RE) e o Custo de Execução (CE) da ação, conforme fórmula a seguir:

$$REA = RE - CE, \text{ ou}$$

$$REA = (N * CO) - CE$$

Em realidade, o REA pode ser considerado como um “termômetro”, que, se corretamente aferido, evidenciará o quanto, de fato, houve de economia na ação pública. (STN, 2010, Parte V, pg. 44)

Como visto na citada DRE é demonstrado como comparar a relação custo benefício entre o serviço público prestado e seu custo de oportunidade, mas não é apresentado o cálculo do custo de cada do serviço público específico.

¹⁰ Fonte: <http://linomartins.wordpress.com/2009/09/09/reflexoes-sobre-a-demonstracao-do-resultado-economico-%E2%80%93-aplicacao-nas-relacoes-custo-volume/>

2.4 - EXPERIÊNCIAS DE APURAÇÃO DE CUSTO NO SETOR PÚBLICO

Devido ao atraso em implantar o sistema de custos no serviço público brasileiro de forma padronizada alguns órgãos e entidades públicas, tanto da administração direta, como da indireta, realizaram tentativas pioneiras de apuração de seus custos. Essas serão relatadas em breves comentários a seguir.

2.4.1 Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos

Silva (2007) apresenta o caso da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), empresa pública federal vinculada ao Ministério das Comunicações. Ela começou a implantar em 1994 um sistema de custos baseado na citada metodologia Custeio Baseado em Atividades (ABC) tendo em vista o caráter comercial de suas atividades e seu sistema de contabilidade, que é o mesmo aplicado às empresas privadas, a contabilidade empresarial.

Ao concluir a implantação do sistema de Custos a ECT concluiu que o tempo, seu maior direcionador de custos, é condição fundamental para manter sua competitividade e que o custo de mão-de-obra é o seu custo mais importante devido às características peculiares do serviço que presta.

2.4.2 Universidade de Brasília

O Silva (2007) cita outro trabalho, esse realizado por ele mesmo, na Universidade de Brasília (UnB), Fundação Pública vinculada ao Ministério da Educação. Nesse pioneiro estudo o professor Silva calculou o “Custo Aluno por Instituto/Faculdade na Universidade Brasília” no período de 2002/2003, período em que UnB possuía 26.122 alunos.

O resultado da pesquisa foi que o curso de Medicina é o mais caro, custando, em 2002, quase 20 mil reais aos cofres públicos por aluno. E o curso de letras foi o mais barato, custando pouco mais de 3 mil reais por aluno.

2.4.3 Comando da Aeronáutica

O Comando da Aeronáutica (ex-Ministério da Aeronáutica), subordinado ao Ministério da Defesa, foi um dos pioneiros a implantar sistema de custos na administração pública brasileira. Data da década de 1970 a implantação do sistema de custos nessa instituição, que passou por três reformulações: A Instrução do Ministério da Aeronáutica (IMA 172-2), de 26 de novembro de 1979; Normas do Sistema do Ministério da Aeronáutica (NSMA 172-1), de 28 de fevereiro de 1985; e Instrução do Ministério da Aeronáutica (IMA 172-1), de 19 de fevereiro de 1993 (SILVA, 2007).

Resumindo, os principais objetivos da metodologia de apropriação de custos no Comando da Aeronáutica são: proporcionar aos dirigentes as informações gerenciais referentes aos custos apropriados nas diferentes atividades afetas ao Comando da Aeronáutica; aumentar a confiabilidade na captação de dados; simplificar os processos de captação e transmissão de dados, otimizando o trabalho; disponibilizar a informação em tempo hábil para as tomadas de decisão; dotar o controle interno do Comando as informações gerenciais referentes aos custos das unidades gestoras (SILVA, 2007).

2.4.4 Banco Central do Brasil

Moraes (2003) realizou um estudo sobre a implantação da metodologia Custeio Baseado em Atividades no ano 2000 no Banco Central do Brasil, autarquia federal vinculada ao Ministério da Fazenda. Ele concluiu que o sistema de custos implementado pelo Banco parece atender aos objetivos de aferir o custo dos processos e macroprocessos realizados na instituição, permitir o conhecimento do custo das atividades das unidades, assim como a comparação de atividades iguais em unidades diferentes, utilizar critérios objetivos no direcionamento dos custos para as atividades e para os objetos de custos.

2.4.5 Departamento da Polícia Federal

Sousa (2011) realizou interessante trabalho intitulado “Relação entre os custos para emissão de documentos de viagem no âmbito da Superintendência de Polícia Federal em Brasília e o valor da taxa respectiva cobrada pelo Governo” através da metodologia custeio por absorção. A conclusão do trabalho foi que o que é cobrado atualmente pelo Departamento de Polícia Federal para a prestação do serviço de emissão de documentos de viagem está conforme o custo apurado na pesquisa.

2.4.6 Guarda Municipal da Prefeitura de São Carlos (SP)

Romão (2007) realizou um trabalho que buscou apurar o custo da hora trabalhada do Guarda Municipal do Município de São Carlos no Estado de São Paulo no período de 2006 por meio do método de custeio por absorção. A conclusão foi que os guarda-municipais estavam realizando horas-extras que representam encargos maiores do que se fossem contratados novos guardas para suprir esta demanda adicional pelo serviço, revelando decisão errônea por parte do administrador público responsável.

3 - METODOLOGIA

A metodologia que será utilizada neste trabalho será a de Custeio por Absorção. Essa apropria os custos diretos e indiretos aos produtos, considerando as despesas gerais e administrativas, de vendas e demais despesas, como sendo do período, não sendo consideradas no custeio do produto ou serviço. Tendo como princípio básico reconhecer como custo do produto elaborado apenas os custos de produção e os demais como despesa do período (princípio da competência) (ROMÃO, 2007).

Como o próprio nome diz, o método absorve todos os custos, diretos e indiretos ao produto ou serviço que se está elaborando. É praticamente como o Custo Total Médio utilizado nas análises microeconômicas, ou seja, somam-se todos os custos e divide-se pelo total produzido.

O custo direto de cada produto é apropriado da forma usual, mas os custos indiretos são obtidos pelo rateio entre os bens e serviços produzidos de acordo com um item de maior relevância extraído dos custos diretos.

Segundo Romão (2007) essa metodologia tem algumas características peculiares, quais são:

- Preço é função do custo;
- Calcula o custo total do produto;
- Estabelece um resultado do produto;
- É um sistema rígido inflexível.

Ainda, Ching, Marques e Prado apud Romão (2007) enunciam as vantagens deste método:

- é o método utilizado pela contabilidade para apuração do resultado para efeitos fiscais e societários;
- identifica a estrutura dos custos totais;
- na avaliação dos estoques estão incluídos os custos totais (diretos e indiretos).

Por outro lado, as desvantagens são evidentes quando se quer gerenciar a produção por não ser possível mensurar a contribuição de cada produto para o resultado final da empresa.

Enfim, para os dados que estão disponíveis para aplicação desta metodologia no caso em tela, quais sejam, os balanços públicos (Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais) e pelas características que o Custeio por Absorção enunciadas anteriormente podemos afirmar que esse é um método adequado para os fins a que se propõe.

Segundo Silva (2007) o custeio por absorção “cria numa organização um sistema de taxação que fornece aos seus gestores um indicativo de prioridade no consumo dos recursos”, ou seja, o gestor público tem a possibilidade de uma alocação mais eficiente de recursos devido ao fato de poder ponderar recursos disponíveis e demanda pelo serviço público prestado.

Nem todos os recursos desembolsados pela administração pública são custos, ou seja. Há várias rubricas utilizadas pelas entidades públicas, muitas delas decorrentes de exigências legais, que servem para controlar o fluxo financeiro, patrimonial e orçamentário das entidades públicas, mas que não são despesas no sentido estrito. Segundo Machado e Holanda (2010) há conceitos utilizados erroneamente como semelhantes, mas que possuem significados distintos, tais como:

gasto — “sacrifício financeiro com que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos”;

investimentos — “gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuros períodos”;

custo — “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”;

despesa — “bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para obtenção de receitas”;

desembolso — “pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço”.

A despesa pública é evidenciada nos demonstrativos contábeis de acordo com a Lei 4.320/1964, que diz que “Os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais.

O Balanço Orçamentário “demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas¹¹”, ou seja, representa um controle para que a entidade pública acompanhe a execução da receita e da despesa em comparação com o previsto na Lei Orçamentária Anual (LOA). E ainda apresenta a peculiaridade de ser o único demonstrativo que é apresentado mais de uma vez ao ano, pois deve estar contido no Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO)¹², bimestralmente.

O Balanço Financeiro, que “demonstrará a receita e a despesa orçamentárias bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte¹³” representa uma espécie de Fluxo de Caixa para a entidade pública, pois computa toda a movimentação financeira dessa.

O Balanço Patrimonial, que encontra seu semelhante na contabilidade empresarial, é assim definido pela Lei Geral de Finanças:

Art. 105. O Balanço Patrimonial demonstrará:

- I - O Ativo Financeiro;
- II - O Ativo Permanente;
- III - O Passivo Financeiro;
- IV - O Passivo Permanente;
- V - O Saldo Patrimonial;
- VI - As Contas de Compensação.

§ 1º O Ativo Financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários.

§ 2º O Ativo Permanente compreenderá os bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.

§ 3º O Passivo Financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outros pagamento independa de autorização orçamentária.

§ 4º O Passivo Permanente compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.

§ 5º Nas contas de compensação serão registrados os bens, valores, obrigações e situações não compreendidas nos parágrafos anteriores e que, imediata ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio.¹⁴

¹¹ Art. 102 da Lei 4.320 de 1964.

¹² Art. 52 da Lei Complementar 101 de 2000.

¹³ Art. 103 da Lei 4.320 de 1964.

¹⁴ Art. 105 da Lei 4.320 de 1964.

Observa-se a semelhança com o demonstrativo de mesmo nome que é exigido pela contabilidade empresarial, com algumas diferenças como os termos *Financeiro* e *Permanente*, que na contabilidade empresarial equivalem a *Circulante* e *Não-Circulante*.

Por último temos a Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), que “evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício”¹⁵ que representa uma espécie de Demonstração do Resultado do Exercício, utilizada para apurar o resultado contábil (lucro ou prejuízo) das entidades privadas. A partir desse demonstrativo é que foram extraídos os dados para o cômputo do custo médio do serviço de assistência jurídica prestado pela Defensoria Pública da União em 2010.

Acontece que a despesa demonstrada pela DVP tem um propósito mais de cumprir as exigências da Lei Geral de Finanças do que mensurar a despesa propriamente dita, sendo necessários ajustes para chegar à despesa e ao custo de fato incorrido pela entidade pública. Esses ajustes estão sendo propostos pela Coordenação Geral de Contabilidade da Secretaria do Tesouro Nacional e sendo divulgados em vários manuais e congressos, entre eles em Holanda e Machado (2010).

Segundo Machado e Holanda (2010) há três principais finalidades para que haja apuração de custos no setor público: maior eficiência do processo alocativo; maior eficiência operacional; fixação de preços públicos e taxas.

Há no serviço público brasileiro falta de preocupação com a mensuração de custos dos serviços prestados, problema que na iniciativa privada é objeto de estudo desde as primeiras manifestações do capitalismo.

Observa-se uma lacuna muito grande de trabalhos científicos nesta área, uma vez que o sistema de custos no serviço público, apesar de já citada previsão legal, ainda é incipiente e ineficaz.

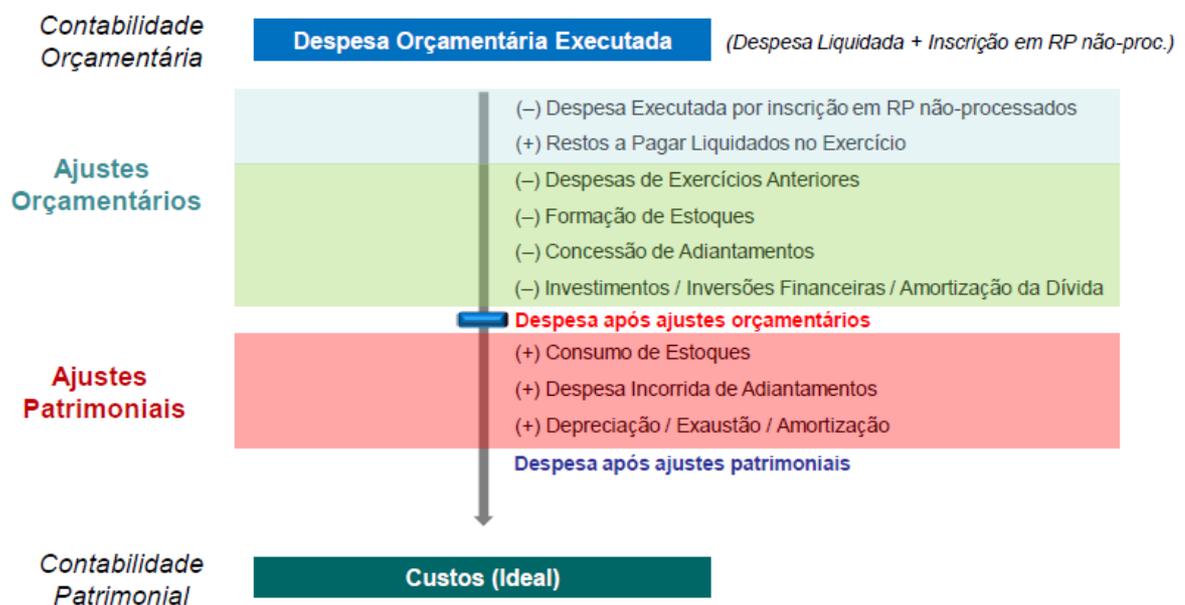
Qual a consequência de uma apuração de custos que não reflete a realidade? Decisões errôneas e arbitrariedade da alocação (SILVA, 2007). Imagine então toda a administração pública, de todos os entes, de todos os poderes, por décadas, tomando decisões com base em demonstrativos que comprovadamente não refletem o verdadeiro custo dos serviços públicos.

¹⁵ Art. 104 da Lei 4.320 de 1964.

Para uma correta apuração de custos deve-se adotar o princípio da competência segundo Machado e Holanda (2010), que dizem que “enquanto a contabilidade governamental não adotar na sua plenitude o regime de competência serão necessários os ‘ajustes contábeis’”. Esses ajustes serão realizados neste trabalho para apurar o custo médio do serviço de assistência jurídica prestado pela DPU.

Esses dois autores estão à frente da implantação do Sistema Informação de Custos, criado pela Coordenação Geral de Contabilidade da Secretaria do Tesouro Nacional, mas que ainda não está sendo utilizado de forma plena pelas Unidades Gestoras. A metodologia básica adotada por esse Sistema será apresentada a seguir:

Figura 01 – Proposta de ajustes contábeis do Sistema de Informação de Custos (SIC)



Fonte: http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/cursos_presenciais/VIII_semana-AOFCP/Material_Bento%20Goncalves/Oficina_81_Analise_do_Sistema_de_Custos.pdf.

Esses ajustes são a base do Sistema de Informação de Custos (SIC), que como foi dito, está sendo implantado no Governo Federal e sendo explicado em diversos trabalhos, como em Machado e Holanda (2010), que comenta as *Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil*. Também merece destaque o trabalho de Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010) intitulado *Sistema de informação de custos na administração pública federal Uma política de Estado*, que explica em detalhes o SIC e traz depoimentos de diversos especialistas sobre o tema.

Machado e Holanda (2010) argumentam assumindo que se o:

objetivo das entidades públicas seja produzir bens e serviços para entregá-los à comunidade e que a análise dos custos é feita dentro de períodos anuais, a primeira aproximação com a contabilidade governamental leva a afirmar que todos os gastos ou valores “liquidados”, classificados como despesas de custeio, são custos de algum bem ou serviço produzido pela entidade governamental nesse período. No entanto, para que essa afirmação seja verdadeira são necessários os ajustes conceituais contábeis.

Os renomados autores estão se referindo aos ajustes orçamentários e contábeis propostos pelo SIC (Figura 01). Cada um desses ajustes é explicado a seguir:

Despesa Executada por inscrição em Restos a Pagar não-processados: O Decreto 93.872 diz que:

“A inscrição de despesas como Restos a Pagar será automática, no encerramento do exercício financeiro de emissão da Nota de Empenho, desde que satisfaça às condições estabelecidas neste Decreto, e terá validade até 31 de dezembro do ano subsequente.”¹⁶

É a chamada “liquidação forçada”, em que os saldos de empenho são considerados não liquidados são considerados no final do exercício como despesas executadas, porém, na metodologia adotada pelo SIC deve ser subtraída da despesa da entidade por não representar um custo para a entidade, tendo em vista que não ocorreu o fato gerador.

Restos a pagar Liquidados no Exercício: A Lei Geral de Finanças, em seu artigo 36, caput, conceitua restos a pagar como “despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas.” Ou seja, são despesas que não foram liquidadas no exercício em que foram empenhadas e, conseqüentemente, inscritas em restos a pagar não processados, no exercício anterior ao de referência do cálculo de custo. Tendo ocorrido, no exercício seguinte, o implemento de condição, esses empenhos inscritos em restos a pagar não processados serão liquidados. Segundo o critério adotado pelo SIC, as despesas devem ser computadas no exercício em que forem liquidadas. Por esse motivo, os restos a pagar não processados inscritos no exercício anterior e liquidado no exercício de referência são adicionados às despesas orçamentárias executadas.

Despesas de Exercícios Anteriores: A Lei 4.320/1964 assim conceitua essa rubrica:

¹⁶ Art. 68 do Decreto 93.872 de 23 de dezembro de 1986

Art. 37. As despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente poderão ser pagos à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elementos, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica.

As despesas de exercícios anteriores são subtraídas da despesa do exercício por motivos simples: ela representa um pagamento que teve fato gerador ocorrido em exercício anterior.

Formação de Estoques: Na formação de estoques há desembolso na sua aquisição, mas o custo só ocorre de fato no consumo dos estoques, que será explicado logo em seguida. Pois a conta “Estoque” faz parte do Ativo Circulante das entidades públicas e quando há aquisição de algum produto que fará parte desse conjunto há apenas uma variação qualitativa no Balanço Patrimonial da entidade.

Concessão de Adiantamentos: A Lei 4.320, de 17 de março de 1964 estabelece em seu artigo 65:

O pagamento da despesa será efetuado por tesouraria ou pagadoria regularmente instituídos por estabelecimentos bancários credenciados e, em casos excepcionais, por meio de adiantamento.

E logo em seguida define o que é **adiantamento**:

Art. 68. O regime de adiantamento é aplicável aos casos de despesas expressamente definidos em lei e consiste na entrega de numerário a servidor, sempre precedida de empenho na dotação própria para o fim de realizar despesas, que não possam subordinar-se ao processo normal de aplicação.

Percebe-se que todo adiantamento concedido deve ser precedido de empenho na dotação própria. Porém, esse dispositivo está em franco desuso no Poder Executivo da União, pois, para despesas dessa natureza é utilizado o Cartão de Pagamento do Governo Federal (CPGF), estabelecido pelo Decreto nº 5.355 de 25 de janeiro de 2005.

Esse ajuste foi criado porque o custo não ocorre na concessão do adiantamento, mas sim na sua prestação de contas

Investimentos/Inversões Financeiras/Amortização da Dívida: Essas despesas são assim definidas pela Lei Geral de Finanças Públicas¹⁷:

Art. 12. § 4º Classificam-se como investimentos as dotações para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, bem como para os programas especiais de trabalho, aquisição de instalações, equipamentos e material permanente e

¹⁷ Lei 4.320 de 17 de março de 1964.

constituição ou aumento do capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro.

(...)

§ 5º Classificam-se como Inversões Financeiras as dotações destinadas a:

I - aquisição de imóveis, ou de bens de capital já em utilização;

II - aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital;

III - constituição ou aumento do capital de entidades ou empresas que visem a objetivos comerciais ou financeiros, inclusive operações bancárias ou de seguros.

(...)

§ 6º São Transferências de Capital as dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo essas transferências auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente da Lei de Orçamento ou de lei especialmente anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública.

Essas rubricas são despesas de capital segundo o artigo 12 da Lei 4.320/1964, porém, são despesas não efetivas, ou seja, não afetam o patrimônio líquido das entidades públicas e não chegam a se apresentar na forma de custos. Sendo despesas dessa natureza devem ser retiradas do cômputo do custo incorrido pela entidade.

Consumo de Estoques: Como já dito anteriormente só ocorre o custo no consumo de estoques, ou seja, quando da saída do produto do almoxarifado através de requisição para ser consumido em seu uso.

Despesa Incorrida de Adiantamentos: Esse ajuste é necessário para que seja reconhecida o custo quando da efetiva utilização do adiantamento concedido ao agente público, apurando a diferença entre o que foi concedido e o que despendido até aquele período. Mas, como já foi dito, no caso do Poder Executivo da União é utilizado o CPGF que utiliza um mecanismo mais sofisticado em relação ao conceito de adiantamento adotado pela Lei Geral de Finanças.

Depreciação/Exaustão/Amortização: Segundo as NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO - NBC T 16.9 (norma que estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, amortização e exaustão) o reconhecimento dessas rubricas na contabilidade das entidades públicas e as define dessa forma:

(a) Depreciação é a redução do valor dos bens pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

(b) Amortização é a redução do valor aplicado na aquisição de direitos de propriedade e quaisquer outros, inclusive ativos intangíveis, com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado.

(c) Exaustão é a redução do valor de investimentos necessários à exploração de recursos minerais, florestais e outros recursos naturais esgotáveis ou de exaurimento determinado, bem como do valor de ativos corpóreos utilizados no processo de exploração.

Esse ajuste se faz necessário para reconhecer a despesa de depreciação/amortização/exaustão no exercício em que ela é incorrida. Essa é uma das mais profundas mudanças ocorridas recentemente na contabilidade pública a fim de aproximá-la da contabilidade empresarial e da real apuração do custo na entidade pública.

Explicados todos os ajustes necessários para a apuração do custo incorrida pela Defensoria Pública da União em 2010 segue o cálculo do honorário médio do Defensor Público Federal em 2010.

4 – APLICAÇÃO DA METODOLOGIA NO CÁLCULO DO HONORÁRIO DO DEFENSOR PÚBLICO FEDERAL EM 2010 E ANÁLISE DOS RESULTADOS

A seguir é apresentado o cálculo do honorário do Defensor Público Federal em 2010, e a partir desse será feita a comparação com a hora técnica média estabelecida pela OAB.

Tabela 01 - Cálculo do honorário do Defensor Público Federal em 2010

Contabilidade Orçamentária	Despesa Orçamentária Executada (Despesa Liquidada + Inscrição em Restos a Pagar não-processados)		R\$ 185.216.705,90
Ajustes Orçamentários	-	Despesa Executada por inscrição em Restos a Pagar não-processados	R\$ 20.664.967,10
	+	Restos a pagar Liquidados no Exercício	R\$ 9.738.953,50
	-	Despesas de Exercícios Anteriores	R\$ 1.754.700,41
	-	Formação de Estoques	R\$ 516.865,25
	-	Concessão de Adiantamentos	R\$ 25.525,64
	-	Investimentos/Inversões Financeiras/Amortização da Dívida	R\$ 7.030.170,47
	=	Despesa após ajustes orçamentários	R\$ 164.963.430,53
Ajustes Patrimoniais	+	Consumo de Estoques	R\$ 898.666,45
	+	Despesa Incorrida de Adiantamentos	R\$ 25.525,64
	+	Depreciação/Exaustão/Amortização	R\$ 319.088,81
	=	Despesas após ajustes patrimoniais	R\$ 166.206.711,43
Contabilidade Patrimonial	Custo Total (ideal)		R\$ 166.206.711,43
Estimativa do número de horas trabalhadas pelos DPF's*			858.104
Honorário do Defensor Público Federal			R\$ 193,69

*O número total de horas trabalhadas foi obtido através de multiplicação do número de horas trabalhadas por dia em média (8 horas), o número de dias trabalhados em 2010 (223) e o número de Defensores Público Federais em exercício em 2010 (481).

Fonte: Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) e <http://www.dpu.gov.br>

O cálculo da Tabela 01 foi realizado com base nos dados extraídos dos balanços públicos disponíveis no SIAFI.

Primeiramente somou-se toda a despesa orçamentária executada, considerando a Despesa Liquidada mais a Inscrição em Restos a Pagar não-processados (liquidação forçada), que somou o total de R\$ 185.216.705,90. No entanto, a Inscrição em Restos a Pagar não-processados, no valor de R\$ 20.664.967,10, tem que ser subtraída desse total por não representar despesa do período. Somam-se em seguida os Restos a Pagar liquidados no exercício, no valor de R\$ 9.738.953,50, pois apesar de empenhados em exercícios anteriores, foram liquidados no exercício de referência e são, por isso, considerados custo do exercício.

Em seguida subtraem-se as Despesas de Exercícios Anteriores (R\$ 1.754.700,41), que representam reconhecimento de dívidas de exercícios financeiros findos e que não impactaram o custo do período pelo critério adotado. Logo depois é retirada a formação de estoques (R\$ 516.865,25), que só representam desembolsos que só vão se transformar em custos no consumo de estoques, que somaram o montante de R\$ 898.666,45.

A concessão de adiantamentos (R\$ 25.525,64) também deve ser retirada do cálculo porque representa uma saída de recursos financeiros que só se transforma em custo na despesa incorrida com adiantamentos, que teve valor idêntico devido ao fato de que ocorreu a prestação de contas e de todos os adiantamentos concedidos em 2010 pelo CPGF.

Os Investimentos, Inversão Financeira e Amortização da Dívida (R\$ 7.030.170,47) não são custos do período por beneficiarem mais de um período, são considerados despesas de capital e por isso não representam alteração patrimonial quantitativa. Esses ajustes orçamentários fazem com que despesa chegue ao montante de R\$ 164.963.430,53.

Somam-se esses ajustes orçamentários aos ajustes patrimoniais *consumo de estoques* e *Despesa incorrida com adiantamentos* (já citados) e a nova exigência para a Contabilidade Pública, a depreciação/exaustão/ amortização¹⁸ (R\$ 319.088,81), chega-se ao montante de custo total de R\$ 166.206.711,43. Dividindo-se esse total pela quantidade de horas trabalhadas pelos DPF's em 2010 (858.104), chega-se ao valor do honorário do Defensor Público Federal de R\$ 193,69.

¹⁸ A depreciação refere-se aos bens adquiridos no exercício de 2010, conforme cronograma de implantação definido pela Macrofunção 02.03.30.

Tendo em mãos a estimativa do honorário do Defensor Público Federal surge a curiosidade de compará-lo ao custo privado, tal como sugere a Demonstração do Resultado do Exercício. Essa é a finalidade deste trabalho.

No entanto, a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) dá liberdade às suas seccionais para estabelecer honorários para seus associados e há 27 dessas (uma para cada estado da federação e uma para o Distrito Federal). Essa discricionariedade dificulta a mensuração do custo da hora técnica média do advogado privado, uma vez que o honorário médio do DPF foi calculado em âmbito nacional. Porém, essa dificuldade foi amenizada com o cálculo da média aritmética da hora técnica estabelecida nas tabelas de honorários das 27 seccionais da OAB em todo o Brasil apresentado a seguir:

Tabela 02 – Valor da hora técnica estabelecida pela OAB por Estado e Distrito Federal

ESTADO	VALOR DA HORA TÉCNICA
ACRE	R\$ 200,00
ALAGOAS	R\$ 240,00
AMAPÁ	R\$ 150,00
AMAZONAS	R\$ 170,00
BAHIA	R\$ 150,00
CEARÁ	R\$ 250,00
DISTRITO FEDERAL	R\$ 260,00
ESPÍRITO SANTO	R\$ 341,00
GOIÁS	R\$ 150,00
MARANHÃO	R\$ 140,00
MATO GROSSO	R\$ 190,00
MATO GROSSO DO SUL	R\$ 200,00
MINAS GERAIS	R\$ 150,00
PARÁ	R\$ 187,73
PARAÍBA	R\$ 100,00
PARANÁ	R\$ 200,00
PERNAMBUCO	R\$ 100,00
PIAUI	R\$ 200,00
RIO DE JANEIRO	R\$ 150,00
RIO GRANDE DO NORTE	R\$ 100,00
RIO GRANDE DO SUL	R\$ 200,00
RONDÔNIA	R\$ 80,00
RORAIMA	R\$ 100,00

ESTADO	VALOR DA HORA TÉCNICA	
SANTA CATARINA	R\$	180,00
SÃO PAULO	R\$	206,73
SERGIPE	R\$	186,50
TOCANTINS	R\$	150,00
MÉDIA	R\$	175,26

Fonte: Elaboração própria

Observando a Tabela 02 pode-se perceber que o valor médio da hora técnica obtido difere (a maior) aproximadamente 10% do valor médio do honorário do DPF. Esse percentual pode ser relevado em decorrência da aproximação estatística das horas trabalhadas pelo DPF, dos custos incorridos pela DPU, dos dias trabalhados pelos DPF's; das diferentes metodologias de apuração de custo, tanto na iniciativa privada como no setor público; pela forma discricionária como as OAB's estabelecem a hora técnica de seus advogados; etc.

Desses fatores o que mais prejudica a comparação é grande diferença que há na apuração de custos entre o setor público e o privado, pois aquele tem grandes problemas em encontrar comparações razoáveis em relação ao setor privado. As definições de despesa, investimento, depreciação, lucro (que não encontra par no setor público), receita, encargos trabalhistas, salários, etc. são muito diferentes em cada um desses setores. Se as próprias definições não são semelhantes, o que decorre a partir delas segue o mesmo rumo. E adiciona-se o fato de que as exigências legais forçam a DPU a custos heterogêneos (licitações prévias, regime estatutário dos servidores públicos, limitações orçamentárias), que só encontram semelhanças em entidades da mesma natureza, como as defensorias públicas estaduais, mas que ainda não apresentaram estudos de custos como o aqui realizado.

Tendo em vista essas discrepâncias entre os dois setores a contabilidade pública vem passando por transformações profundas nos últimos anos. Há uma corrente doutrinária que defende a sua aproximação com a contabilidade privada e essa com a contabilidade internacional. Mudanças como a obrigação de depreciar os bens constantes do Ativo Não-Circulante das entidades públicas; incorporação dos bens públicos que consomem recursos públicos ao Ativo Não-Circulante dessas entidades; implantação do Sistema de Informação de Custos na administração pública federal; criação de novos demonstrativos como a Demonstração do Resultado Econômico, Demonstração dos Fluxos de Caixa, Demonstração de Mutações do Patrimônio Líquido (para as empresas estatais). Com essas inovações

procura-se cada vez mais primar pela melhor apuração dos custos no setor público e a conseqüente melhoria na qualidade dos gastos públicos.

5 - CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Defensoria Pública da União presta serviços de assistência jurídica aos hipossuficientes através de seus membros, os Defensores Públicos Federais, em mais de sessenta unidades espalhadas por todo o país. Porém, como na maioria dos serviços públicos prestados por entidades brasileiras, não há mensuração correta do custo de serviço prestado. Esse fato faz com que sejam tomadas escolhas errôneas, sem base técnica, na alocação dos serviços. Por exemplo, não se sabe quanto custa disponibilizar uma prestação jurídica a mais aos necessitados do serviço; qual o custo médio dessa prestação; qual o custo incorrido em cada unidade da DPU; o custo do honorário do DPF; qual a melhor localização para instalar uma nova unidade; etc.

Através da mensuração desses custos na Defensoria Pública da União podem-se tomar decisões mais acertadas, pois terão base técnica e científica fundamentada e robusta.

Considerando que o custo do setor público tem características muito peculiares: regime jurídico estatutário dos seus empregados; custos fixos muito altos; imposições legais que oneram a eficiência das suas atividades; cultura administrativa gerencial ainda incipiente; etc. a DPU incorre em custos que são dificilmente comparados ao prestado pela advocacia privada, sendo mais razoável compará-los aos custos das defensorias estaduais e as de outros países. No entanto, calculou-se o custo do honorário do Defensor Público Federal no valor de R\$ 193,69, que representa um diferencial de aproximadamente 10% do valor médio da hora técnica do advogado cobrado pela OAB (R\$ 175,26).

A relação entre o custo público e o privado sofre limitações devido ao fato de que o próprio interesse do prestador de serviço é diferente: na área privada visa-se o lucro, na área pública visa-se a satisfação do interesse público; na área pública só se faz o que a lei permite, na área privada só não se faz o que a lei proíbe; os incentivos (salários, bonificações) oferecidos aos prestadores de serviço dos dois setores são diferentes, na área pública tem-se subsídio fixada em lei e na área privada a renda ganha tem estrita relação com o serviço prestado.

Não obstante todas as diferenças entre a administração privada e a pública, a implantação da efetiva contabilidade de custos na DPU pode trazer benefícios à tomada de decisões orçamentárias e administrativas por parte do gestor dessa instituição. Pois a correta apuração dos custos é o ponto de partida para decisões eficientes e efetivas, do contrário tem-se uma administração que toma decisões por critérios políticos e subjetivos, ferindo o princípio da isonomia.

Apesar das limitações legais a que estão sujeito o ordenador de despesa da DPU, o próprio Defensor Público Geral Federal, o estudo em tela mostra-se útil à tomada de decisões futuras a que esse está sujeito no âmbito administrativo. Pois os recursos orçamentários que são reservados à DPU são sempre escassos e insuficientes frente à crescente demanda pelo serviço prestado por essa instituição.

Referências

VIII SEMANA DE ADMINISTRAÇÃO ORÇAMENTÁRIA, FINANCEIRA E DE CONTRATAÇÕES PÚBLICAS. **Oficina nº 81 – Sistema de Custos do Governo Federal**. Disponível em: http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/cursos_presenciais/VIII_semana-AOFCP/Material_Bento%20Goncalves/Oficina_81_Analise_do_Sistema_de_Custos.pdf. Acesso em 29 de julho de 2011.

BRASIL. MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO. Secretaria de Orçamento Federal. **Manual técnico de orçamento MTO**. Versão 2011. Brasília, 2010. 189 p. Disponível em: https://www.portalof.planejamento.gov.br/bib/MTO/mto_5_Versao_1.pdf. Acesso em 21 de maio de 2011.

BRASIL. PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, CASA CIVIL, SUBCHEFIA PARA ASSUNTOS JURÍDICOS. Lei Complementar nº 132, DE 7 de setembro de 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 29 de setembro de 2011.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 21 de maio de 2011.

_____. **Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 21 de maio de 2011.

_____. **Decreto nº 6.061, DE 15 de março de 2007**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 21 de maio de 2011.

_____. **Decreto nº 5.355 de 25 de janeiro de 2005**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 21 de maio de 2011.

_____. **Decreto-Lei 200 de 25 de fevereiro de 1967**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 21 de maio de 2011.

_____. **Lei Complementar nº 101, DE 4 de maio de 2000**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 21 de maio de 2011.

_____. **Lei 4.320 de 17 de março de 1964**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 21 de maio de 2011.

_____. **Lei 10.180, de 6 de fevereiro de 2001**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 21 de maio de 2011.

_____. **Lei Complementar nº 80 de 12 de janeiro de 1994**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 21 de maio de 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Minuta Da Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público – (NBCT 16.11)**. Disponível em:

http://www.cfc.org.br/uparq/NBCT_16_11_Audiencia.pdf. 2010. Acesso em 29 de setembro de 2011.

_____. **Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica – (NBCT 16)**. Disponível em: www.cfc.org.br/uparq. Acesso em 16 de agosto de 2011.

DEFENSORIA PÚBLICA DA UNIÃO. **Estatística de atendimentos da Defensoria Pública Da União**. Disponível em: http://www.dpu.gov.br/images/stories/documentos/estatistica/Quadro_Atendimentos_Assistidos_Proc_Judiciais_2010.pdf. Acesso em 16 de agosto de 2011.

DEPARTAMENTO DE PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO **O Sistema de Custos do Banco Central do Brasil – Um Estudo do Caso**. 2004. Disponível em: http://www.bcb.gov.br/htms/sobre/sistema_de_custos_bid.pdf. Acesso: 29 de agosto de 2011.

HOLANDA, Victor Branco de. LATTMAN-WELTMAN, Fernando. GUIMARAES, Fabrícia. **Sistema de informação de custos na administração pública federal : uma política de Estado**. Rio de Janeiro : Editora FGV, 2010. 160 p.

MACHADO, Nelson. HOLANDA, Victor Branco de. **Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil**. Revista de Administração Pública. 2010. Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro. Edição julho/agosto de 2010.

MARTINS, Eliseu. 2001. **Contabilidade de Custos**. 8ª edição. Atlas. São Paulo.

MORAES, Raquel Gonçalves de. **Custeio Baseado em Atividades no Banco Central do Brasil**. 2003. Instituto de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração - COPPEAD - Universidade Federal do Rio de Janeiro. Acesso em: <http://www4.bcb.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=nmsDepesTeses:idvDepesTeses>.

ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL SEÇÃO DO ESTADO DO ACRE. **Tabelas de Honorários**. Disponível em: www.oabac.org.br/conteudo/arquivos/3341.doc. Acesso em 10 de setembro de 2011.

ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL SEÇÃO DO ESTADO DE ALAGOAS. **Tabelas de Honorários**. Disponível em: www.oab-al.org.br/honorarios/tabela-de-honorarios-geral.pdf. Acesso em 10 de setembro de 2011.

ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL SEÇÃO DO ESTADO DO AMAPÁ. **Tabelas de Honorários**. Disponível em: www.siteoabap.com.br/honorarios.pdf. Acesso em 10 de setembro de 2011.

ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL SEÇÃO DO ESTADO DO AMAZONAS. **Tabelas de Honorários**. Disponível em: www.oabam.org.br/pt-br/conveniencia/honorarios.aspx. Acesso em 10 de setembro de 2011.

ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL SEÇÃO DO ESTADO DA BAHIA . **Tabelas de Honorários**. Disponível em: <http://www.oab-ba.com.br/novo/Template.asp?nivel=000400120003&identidade=265>. Acesso em 10 de setembro de 2011.

ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL SEÇÃO DO ESTADO DO CEARÁ. **Tabelas de Honorários**. Disponível em: www.oabce.org.br/arquivos/tabela_honorarios.pdf. Acesso em 10 de setembro de 2011.

ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL SEÇÃO DO ESTADO DO DISTRITO FEDERAL. **Tabelas de Honorários**. Disponível em: www.oabdf.org.br/textos/457/26711/TabelaDeHonorario/?sIT=2. Acesso em 10 de setembro de 2011.

ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL SEÇÃO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. **Tabelas de Honorários**. Disponível em: www.oabes.org.br/tabela-de-honorarios. Acesso em 10 de setembro de 2011.

ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL SEÇÃO DO ESTADO DE GOIÁS. **Tabelas de Honorários**. Disponível em: Acesso em 10 de setembro de 2011.

ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL SEÇÃO DO ESTADO DO MARANHÃO. **Tabelas de Honorários**. Disponível em: www.oabma.org.br/servicos/tabela-de-honorarios. Acesso em 10 de setembro de 2011.

ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL SEÇÃO DO ESTADO DO MATO GROSSO. **Tabelas de Honorários**. Disponível em: www.oabmt.org.br/index.php?tipo=ler&mat=5. Acesso em 10 de setembro de 2011.

ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL SEÇÃO DO ESTADO DO MATO GROSSO DO SUL. **Tabelas de Honorários**. Disponível em: www.oabms.org.br/advogados/honorarios. Acesso em 10 de setembro de 2011.

ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL SEÇÃO DO ESTADO DE MINAS GERAIS. **Tabelas de Honorários**. Disponível em: www.oabmg.org.br/tesouraria/Default.aspx. Acesso em 10 de setembro de 2011.

ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL SEÇÃO DO ESTADO DO PARÁ. **Tabelas de Honorários**. Disponível em: http://www.oabpa.org.br/index.php?option=com_phocadownload&view=file&id=1&Itemid=55. Acesso em 10 de setembro de 2011.

ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL SEÇÃO DO ESTADO DA PARAÍBA. **Tabelas de Honorários**. Disponível em: www.oabpb.org.br/static/.../tabela_honorarios/tabela_honorarios.doc. Acesso em 10 de setembro de 2011.

ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL SEÇÃO DO ESTADO DO PARANÁ. **Tabelas de Honorários**. Disponível em: www.oabpr.com.br/index2.php?pag=subconteudo.php&id=41. Acesso em 10 de setembro de 2011.

ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL SEÇÃO DO ESTADO DO PERNAMBUCO. **Tabelas de Honorários.** Disponível em: www.oabpe.org.br/servicos/tabela-de-honorarios.html. Acesso em 10 de setembro de 2011.

ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL SEÇÃO DO ESTADO DO PIAUÍ. **Tabelas de Honorários.** Disponível em: www.oabpi.org.br/orgao/OAB/doc/tabela_honorario.pdf. Acesso em 10 de setembro de 2011.

ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL SEÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. **Tabelas de Honorários.** Disponível em: http://administrativo.oabrj.org.br//arquivos/39_Hono_10_dezembro.pdf. Acesso em 10 de setembro de 2011.

ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL SEÇÃO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE. **Tabelas de Honorários.** Disponível em: www.oab-rn.org.br/site2011/tabela_de_honorarios.php. Acesso em 10 de setembro de 2011.

ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL SEÇÃO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Tabelas de Honorários.** Disponível em: www.oabrs.org.br/tabela_honorarios.php. Acesso em 10 de setembro de 2011.

ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL SEÇÃO DO ESTADO DE RONDÔNIA. **Tabelas de Honorários.** Disponível em: www.oab-ro.org.br/?conteudo=internas&cd=22. Acesso em 10 de setembro de 2011.

ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL SEÇÃO DO ESTADO DE RORAIMA. **Tabelas de Honorários Mínimos.** Disponível em: www.oabrr.org.br/TabelaHonorarios.pdf. Acesso em 10 de setembro de 2011.

ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL SEÇÃO DO ESTADO DE SANTA CATARINA. **Tabelas de Honorários.** Disponível em: www.oab-sc.org.br/documentos/tesouraria/tab_honorarios.pdf. Acesso em 10 de setembro de 2011.

ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL SEÇÃO DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Tabelas de Honorários.** Disponível em: <http://www.oabsp.org.br/tabela-de-honorarios>. Acesso em 10 de setembro de 2011.

ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL SEÇÃO DO ESTADO DE SERGIPE. **Tabelas de Honorários.** Disponível em: www.oabse.org.br/_antigo/?q=content/tabela-de-honorarios-advocaticios. Acesso em 10 de setembro de 2011.

ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL SEÇÃO DO ESTADO DE TOCANTINS. **Tabelas de Honorários.** Disponível em: www.oabto.org.br/honorario. Acesso em 10 de setembro de 2011.

ROMÃO, José Donizetti. **Proposta de precificação no serviço público.** Dissertação de Mestrado da Universidade de São Paulo. Orientador Aquiles Elie Guimarães Kalatzis. São Carlos 2007. Disponível em: www.usp.br. Acesso em 21 de maio de 2011.

SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL. **Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público**. Quarta Edição. 2010. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/manuais.asp. Acesso em 21 de maio de 2011.

_____. **Dívida pública, a experiência brasileira**. 2009. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/divida_publica/livro_divida.asp. Acesso em: 29 de julho de 2011.

_____. **Portaria n. 157, de 9 de março de 2011**. Disponível em: http://www.fiscolex.com.br/doc_20254298_PORTARIA_N_157_9_MARCO_2011.aspx

SANTOS, Joel José. **Contabilidade e análise de custos: modelo contábil, métodos de depreciação, ABC – custeio Baseado em Atividades, análise atualizada de encargos sociais sobre salários**. 2009. 5ª edição. Atlas. São Paulo.

SILVA, Lino Martins da. **Reflexões sobre a demonstração do resultado econômico – aplicação nas relações custo-volume**. 2009. Disponível em: <http://linomartins.wordpress.com/2009/09/09/reflexoes-sobre-a-demonstracao-do-resultado-economico-%e2%80%93-aplicacao-nas-relacoes-custo-volume>. Acesso em 21 de maio de 2011.

SILVA, César Augusto Tibúrcio. 2007. **Custos no setor público**. Editora Universidade de Brasília. Brasília. Volume I. 248 p.

SOUSA, José Célio Gonçalves de. **Relação entre os custos para emissão de documentos de viagem no âmbito da superintendência de polícia federal em Brasília e o valor da taxa respectiva cobrada pelo governo**. Escola de Administração Fazendária. 2011. Brasília.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Manual de Auditoria de Operacional do Tribunal de Contas da União – 2010**. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2058980.PDF> -. Acesso em 29 de setembro de 2011.

VANDERBECK, Edward J. **Contabilidade de Custos**. 2001. 11ª edição. Pioneira Thomson Learning. São Paulo.