



XVIII Congresso Internacional de Custos  
XXX Congresso Brasileiro de Custos  
15 a 17 de novembro de 2023  
Natal / RN / Brasil



## **VIABILIDADE ECONÔMICA DE USO DO TRANSPORTE ESCOLAR PRÓPRIO E/OU TERCEIRIZADO NO MUNICÍPIO DE PONTES E LACERDA-MT**

**Neuza Luiza De almeida** (Unemat) - luiza1216@hotmail.com

**Janaina da Silva Ramos** (UFU) - janainaramos.cont@gmail.com

**Sérgio Lemos Duarte** (UFU) - sergiold@ufu.br

### **Resumo:**

*O presente artigo teve como objetivo verificar a viabilidade dos custos do transporte escolar com os veículos próprios e com os terceirizados do Município de Pontes e Lacerda-MT no ano de 2019. Tratou-se de uma pesquisa quantitativa, descritiva e documental baseado em estudo de caso, a metodologia utilizada foi à pesquisa em documentos oficiais, planilhas de dados e arquivos eletrônicos da Prefeitura Municipal e do setor de transporte escolar do município, inicialmente ocorreu à coleta de dados brutos e posteriormente o tratamento dos mesmos para chegar aos resultados finais. Neste sentido, através de um comparativo entre os custos das duas modalidades, possibilitou verificar a forma menos onerosa para os cofres públicos municipais. Com a pesquisa foi possível concluir que no ano de 2019 a modalidade de transporte escolar realizado pela estrutura própria é a que apresenta maiores custos para o município.*

**Palavras-chave:** *Transporte Escolar, Custos, Terceirização.*

**Área temática:** *Custos aplicados ao setor público*

## **VIABILIDADE ECONÔMICA DE USO DO TRANSPORTE ESCOLAR PRÓPRIO E/OU TERCEIRIZADO NO MUNICÍPIO DE PONTES E LACERDA-MT**

### **Resumo**

O presente artigo teve como objetivo verificar a viabilidade dos custos do transporte escolar com os veículos próprios e com os terceirizados do Município de Pontes e Lacerda-MT no ano de 2019. Tratou-se de uma pesquisa quantitativa, descritiva e documental baseado em estudo de caso, a metodologia utilizada foi à pesquisa em documentos oficiais, planilhas de dados e arquivos eletrônicos da Prefeitura Municipal e do setor de transporte escolar do município, inicialmente ocorreu à coleta de dados brutos e posteriormente o tratamento dos mesmos para chegar aos resultados finais. Neste sentido, através de um comparativo entre os custos das duas modalidades, possibilitou verificar a forma menos onerosa para os cofres públicos municipais. Com a pesquisa foi possível concluir que no ano de 2019 a modalidade de transporte escolar realizado pela estrutura própria é a que apresenta maiores custos para o município.

Palavras-chave: Transporte Escolar, Custos, Terceirização.

Área temática: Custos aplicados ao setor público

### **1. INTRODUÇÃO**

É de suma importância o conhecimento dos custos dos serviços públicos, juntamente com uma conduta eficiente, profissional e transparente por parte da administração pública. O aprimoramento da gestão de custos relacionados à prestação de serviços públicos vem ganhando cada vez mais relevância, nesse processo é possível destacar a fundamental importância do papel da contabilidade pública no processo de coleta, registros, controle e análise dos atos e fatos da Fazenda Pública, da qual podem refletir diretamente sobre o patrimônio público e suas variações.

Conforme Andrade (2017), a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, é geradora de informações aos seus usuários, permitindo fazer o registro, análise e controle dos resultados alcançados e dos aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio das entidades públicas, dando apoio ao processo de tomada de decisões e a adequada prestação de contas.

Para Arruda e Araújo (2020), o conceito de contabilidade pública pode ser definido como um sistema de informações aplicado ao setor público que permite fazer os registros, compreender e divulgar fenômenos avaliados monetariamente que podem afetar a situação patrimonial, financeira e econômica de qualquer órgão e entidade pública.

Vale ressaltar no entanto que a mesma não passa de uma Lei, que determina as regras, de como deverão ser administrados os gastos com os recursos públicos. Além de fazer o acompanhamento da situação da entidade, auxilia para uma possível tomada de decisões por parte dos gestores públicos. Para regulamentar e promover mecanismo de maior controle orçamentário e financeiro nas contas públicas, foi criada a Lei complementar nº 101 em 04 de maio de 2000, denominada Lei da

Responsabilidade Fiscal (LRF), em seu artigo 1º, § 1º fica claro quanto ao seu objetivo que é instituir diretrizes de finanças públicas focada na transparência e responsabilidade do controle fiscal (BRASIL, 2000). Assim, na administração pública os gestores devem estar atentos com a forma de aplicação dos recursos públicos, bem como, as legislações pertinentes para tomada de decisões que demandam a contratação de empresas para prestação/realização de serviços públicos.

No que diz respeito ao transporte público escolar, acredita-se que muitos municípios são e estão despreparados de frotas próprias para atender a demanda de alunos, contudo, cabe aos mesmos buscar meios que possam garantir o atendimento às necessidades da sociedade, sendo estes por meio de frota própria ou através de contratação do transporte escolar por terceiros, com as mesmas obrigações e particularizações da legislação vigente. De acordo com dados do setor de transportes escolar, o município de Pontes e Lacerda conta com uma frota mista, sendo parte dos veículos próprios e partes locadas mediante processos licitatórios.

Primando pela Lei de Responsabilidade Fiscal cujo foco está voltado na gestão, planejamento e na transparência da administração dos serviços públicos, esse estudo se justifica pela finalidade de gerar conhecimento para o setor público no que tange aos custos relacionados ao setor de transporte escolar do município, os resultados aqui encontrados podem ser considerados de grande importância e contribuir de maneira positiva a administração pública municipal, visando à redução de despesas e um melhor controle nos investimentos dos recursos públicos. Diante disso, a pergunta norteadora da pesquisa é: Qual a viabilidade econômica para a frota de transporte escolar no município de Pontes e Lacerda-MT?

Nesse sentido, o objetivo principal deste estudo é analisar a viabilidade econômica para a frota de transporte escolar no município de Pontes e Lacerda-MT, a fim de identificar a opção mais vantajosa em relação aos custos, a serem adotada pela administração pública do município.

Para alcançar o objetivo principal deste estudo tem como objetivos específicos, identificar os custos operacionais dos veículos próprios da frota municipal escolar; especificar os custos com a terceirização dos serviços de transporte escolar municipal, comparar aos valores despendidos com o transporte escolar do município e verificar a viabilidade econômica realizando um comparativo entre as duas modalidades.

A pesquisa está estruturada em 5 seções, incluindo a introdução, na seção 2 dedica-se ao referencial teórico, a seção 3 elucida a metodologia empregada para a realização da pesquisa, a seção 4 trata da análise de dados e resultados, a seção 5 apresentam-se as considerações finais e finaliza com as referências utilizada.

## **2. REVISÃO DA LITERATURA**

### **2.1 CONTABILIDADE PÚBLICA**

O ramo da contabilidade pública é importante tanto quanto a contabilidade utilizada nas empresas privadas, sua finalidade é fornecer informações que possibilitem a realização do controle e planejamento de uma organização, permitindo a estratégica de gestão e tomada de decisão em busca de resultados positivos. A contabilidade Pública, seja ela Federal, Estadual ou Municipal, é regida pela Lei 4.320/64, a qual estabelece normas gerais de direito financeiro, na elaboração e controle dos os orçamentos públicos ( Brasil, 1964).

Segundo Kohama (2016), a contabilidade pública é o estudo que orienta, controla e demonstra a organização e execução da Fazenda Pública, o patrimônio público e suas variações, ou seja, acompanha e demonstra a execução do orçamento, se destacando das demais contabilidades, uma vez que, os seus procedimentos estão ligados diretamente à Administração Pública, cuja o seu ordenamento se faz através de leis e regulamentos.

Para Arruda e Araújo (2020, p.27), “A contabilidade aplicada ao setor público é o ramo da Ciência Contábil voltado para o registro, o controle, e a demonstração dos fatos mensuráveis em moeda que afetam o patrimônio da União, dos Estados e Municípios e suas respectivas autarquias e fundações”. Andrade (2017), explica que a contabilidade pública além de gerar os registros, permite fazer as análises e ter um melhor controle relacionado aos procedimentos administrativos e econômicos realizados no patrimônio das instituições públicas, gerando informações, suas variações e os respectivos resultados.

Levando em consideração os conceitos já apresentados sobre o assunto, pode-se também entender que contabilidade pública é uma ferramenta essencial para administração pública, abrangendo não só o registro, controle e avaliação do patrimônio público, mas também os aspectos orçamentários, patrimoniais e financeiros, tendo como objeto o patrimônio público. Compreendem-se na atualidade, a contabilidade como um sistema eficaz para elaborar relatórios com eficiência e “fidedignidade” dando subsídio aos administradores públicos para tomar decisões e fiscalizar suas ações (KOHAMA, 2016).

Vale ressaltar que vivemos em um mundo de constante transformação cuja uma das coisas que, de fato, veio pra ficar é a mudança, e a contabilidade pública faz parte desse processo, proporcionando a administração dos recursos públicos com mais transparência, para Matias-Pereira (2018, p.27), “a administração pública no Brasil necessita absorver a concepção de que a sua função é responder às demandas da sociedade na prestação de serviços públicos de qualidade”. Assim a mesma requer a utilização de métodos de gestão que visa proporcionar melhores benefícios aos cidadãos prestando serviços de qualidade e de forma transparente.

Conforme as normas brasileiras de Contabilidade aplicada ao Setor Público NBC T 16.2 (2012), a administração pública é subsidiada por subsistemas contábeis dos quais integram entre si e a outros subsistemas de informações, tais como:

- a) o desempenho da unidade contábil no cumprimento da sua missão;
- b) a avaliação dos resultados obtidos na execução dos programas de trabalho com relação a economicidade, a eficiência, a eficácia e a efetividade;
- c) a avaliação das metas estabelecidas pelo planejamento; e
- d) a avaliação dos riscos e das contingências (CFC. NBCs T 16.1 a 16.11, 2012, P.11).

Faz-se necessário, portanto, o entendimento dos conceitos relacionados à contabilidade pública, onde a mesma é geradora de informações e normas contábeis voltadas a gestão patrimonial das entidades públicas, diante da sua relevância conforme apresentada anteriormente, pode se afirmar que a mesma contribuiu e continua contribuindo muito para com a sociedade, uma vez que, no exercício continuado da sua prestação dos serviços, possibilita o cumprimento de forma integral das leis e regulamentos, vivenciando a integridade dos aspectos essenciais de cidadania e agindo na defesa do interesse público.

## **2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS AO SETOR PÚBLICO**

A contabilidade de custos é um método responsável para identificar, avaliar e informar os custos de produtos ou serviços, esse processo possibilita o acesso às informações com mais rapidez e precisão às organizações para possível tomada de decisões. Conforme explica Crepaldi (2018, p.2) as definições de contabilidade de custos são:

A Contabilidade de Custos é uma técnica utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos e/ou serviços. Tem a função de gerar informações precisas e rápidas para a administração, para a tomada de decisão. É voltada para a análise de gastos da entidade no decorrer de suas operações. Planeja, classifica, aloca, acumula, organiza, registra, analisa, interpreta e relata os custos.

Segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade Pública NBC T 16.11(2012), quanto ao seu objetivo, “O SICSP registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública”, (CFC. NBCs T 16.1 a 16.11, 2012, P.46). De acordo com a mesma é aconselhável que se façam uso de equipamentos que propicia acesso rápido aos dados, associado com tecnologias de banco de dados de forma a promover a elaboração de relatórios e a análise dos dados, além de cumprir a legalidade, o sistema de custos deve servir de apoio no processo decisório das organizações públicas. Nesse sentido a administração pública necessita ter uma Contabilidade de custos bem estruturada para acompanhar e atingir os objetivos da organização.

Para Torre (2016), falar do tema de análise de custos no setor público deve levar em conta o aperfeiçoamento de processos como a qualidade dos gastos, são ações que objetivam a melhora nos serviços que são ofertados pelo Estado aos cidadãos, tendo em vista não só atender as necessidades coletivas, com qualidade e transparência, mais também criar medidas que propiciam o combate aberto à “corrupção”.

Vale ressaltar que a Administração Pública Brasileira passou por mudanças profundas, que tiveram em seu marco introdutório a Emenda Constitucional Nº 19, a qual incluiu o conceito da eficiência pela busca de uma gestão pública mais eficaz. Nesse processo de mudanças, surge então a Lei Complementar nº 101/2000, lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a mesma institui normas de finanças públicas e estabelece diretrizes voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, em seu Art. 1º parágrafo 1º estabelece que:

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar. (Brasil, 2000).

Conforme estabelecido na LRF em seu art. 50, parágrafo 3º, dispõe que a Administração Pública deve manter sistemas de custos para permitir a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Em decorrência desse dispositivo legal surge à necessidade de implementação de sistemas de custos para realizar comparações entre os princípios fundamentais da administração pública e o detalhadamente da distribuição dos recursos, uma vez que, este sistema contribuirá para a tomada de decisões e análise dos gastos da coisa pública.

No que tange a tomada de decisões no âmbito da administração pública, os gestores dessas organizações precisam ter conhecimento de seus custos, podendo assim escolher as melhores alternativas para comprar produtos ou terceirizar serviços. Levando em consideração os conceitos já apresentados sobre o assunto, fica claro o papel da contabilidade de custos na demonstração dos resultados dos gastos públicos a fim de mostrar-se uma gestão pública responsável, bem como garantir à sociedade o equilíbrio das contas públicas.

Torre (2016, p.4), acrescenta que “no âmbito público os gestores devem focar no resultado econômico dos produtos e serviços oferecidos à sociedade, isso quer dizer uma correta diferenciação entre a receita e a somatória dos gastos em função da área pública em questão”. Faz-se necessário, portanto, que as ações dos gestores públicos sejam pautadas no planejamento, controle e transparência na gestão dos recursos públicos e servir de instrumento para uma boa gestão pública na prestação de serviços à sociedade como um todo.

## **2.2.1 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS NO SETOR PÚBLICO**

Um dos componentes muito importantes para analisar a produtividade economicamente de uma organização é fazendo uma análise da sua estrutura de custos, essa análise de custos podem ser classificada de várias maneiras, variando de acordo com a sua finalidade, na prestação de serviços podem ser observados tanto custos totais como custos unitários, para identificação desses custos é necessário o conhecimento do comportamento tanto dos custos fixos quanto dos custos variáveis.

Padoveze (2013), classifica o custo fixo como sendo o custo que não é influenciado pelas atividades desenvolvidas, eles não dependem da quantidade de bens ou serviços produzidos pela entidade, mantendo seu valor contínuo, embora é importante lembrar que qualquer custo está passível a mudanças. Portanto, em resumo, os custos fixos, mantêm-se constante independente das alterações das atividades.

Já o custo variável, são despesas que podem aumentar ou diminuir de acordo a produção ou quantidade de atividades realizadas, seu valor pode variar de acordo com a oscilação em proporção a produção dos serviços (Padoveze, 2013). Ou seja, são custos que podem sofrer alterações conforme o fluxo de serviços.

## **2.3 O TRANSPORTE PÚBLICO ESCOLAR**

Tanto a Constituição Federal de 1988 quanto a Lei de Diretrizes e Bases da Educação asseguram o direito à educação, e a garantia de “atendimento ao aluno em todas as etapas da educação básica, através de programas suplementares como material didático escolar, transporte, alimentação e assistência à saúde” (Brasil, 1988, p.124). A prestação desses serviços deve ser ministrada de forma igualitária para todos.

Nesse contexto o transporte escolar é de extrema importância para garantir e assegurar o acesso e permanência dos estudantes às escolas em áreas mais distantes, como forma de assistência financeira, o Governo Federal junto com o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), implementou uma série de Programas Nacionais de apoio ao transporte escolar, dentre os quais foi instituído pela Lei nº 10.880 de 2004, o Programa (PNATE) que fundamenta-se na transferência

automática de recursos financeiros em caráter suplementar aos Estados, Distrito Federal e Municípios, sem necessidade de convênio ou outro instrumento semelhante. Vale ressaltar que são recursos destinados para custear despesas de manutenção com os veículos, bem como pagamento de serviços contratados junto a terceiros para o transporte escolar ( Brasil,2004).

Conta também com Programa Caminho da Escola Criado em 2007, o Programa Caminho da Escola foi disciplinado pelo decreto nº 6.768 de 2009 no qual destina recursos orçamentários do Ministério da Educação através de linhas especiais de créditos do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDS), são recursos destinados a compra de veículos novos padronizados para o transporte escolar, mediante pregão eletrônico para registros de preços, ou através de recursos próprios dos entes federativos que adotarem ao programa. O objetivo desses programas visa melhorar as condições de ofertas do transporte escolar com mais qualidade e segurança para os alunos.

A Constituição Federal Brasileira, em seu artigo 6º, descreve o transporte como um direito social, e no inciso V do artigo 30, delega aos municípios a responsabilidade sobre a implantação desse transporte;

Art. 6º - São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

Art. 30, inc. V – Compete aos municípios organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, os serviços públicos de interesse local, incluído o de transporte coletivo, que tem caráter essencial. (BRASIL, 1988, p.19 e 35).

É importante ressaltar que embora haja a imposição dada ao município referente a prestação do serviço de transporte, não há uma descrição de como o mesmo deve ser feito, dando aos municípios a liberdade de agir, podendo este, fazer a concessão do serviço, utilizando-se de empresas privadas ou assumir a responsabilidade direta do transporte custeando o serviço e todo o seu entorno.

Nos casos em que o município opta pela concessão do serviço de transporte escolar, haverá a necessidade da realização de licitação para que seja feita a contratação de uma empresa privada para a execução da atividade. Ainda que o transporte seja privatizado, o município ainda possui responsabilidades, sendo a maior delas fiscalizar o serviço realizado pela empresa licitada.

## 2.4 TERCEIRIZAÇÃO

O processo de terceirização de serviços vem se tornando uma prática cada vez mais comum, é uma tendência mundial que iniciou nas empresas privadas, passando a ser muito utilizada pela Administração Pública, conforme destaca Santos ( 2014, p. 19):

[...] a estratégia empresarial que consiste em uma empresa transferir para outra, e sob o risco desta, a atribuição, parcial ou integral, da produção de uma mercadoria ou a realização de um serviço, objetivando – isoladamente ou em conjunto – a especialização, a diminuição de custos, a descentralização da produção ou a substituição temporária de trabalhadores.

Di Pietro (2015,p.26), acrescenta que "A terceirização é vocábulo emprestado à vida empresarial para designar os antigos contratos de obras, serviços e fornecimentos, desde longa data utilizados pela Administração Pública". Oliveira

(2013), explica que a terceirização é um processo de mudança no mercado de trabalho, atua como um suporte de gestão buscando por objetivos variados como, redução de custos, melhoria na qualidade das atividades que estão associadas diretamente com as empresas. Levando em consideração os conceitos já apresentados sobre o assunto, é possível entender que o processo de terceirização é uma estratégia na busca de alternativas mais baratas e eficientes, já que as empresas terceirizadas podem oferecer serviços de qualidade trazendo muitos benefícios.

A terceirização é realizada mediante contrato de prestação de serviços ou transferência das atividades, da qual as particularidades devem ser diferentes do contrato de emprego, conforme Decreto de Lei n.200/67 em seu Art.10, parágrafo § 7º descreve que:

§ 7º Para melhor desincumbir-se das tarefas de planejamento, coordenação, supervisão e controle e com o objetivo de impedir o crescimento desmesurado da máquina administrativa, a Administração procurará desobrigar-se da realização material de tarefas executivas, recorrendo, sempre que possível, à execução indireta, mediante contrato, desde que exista, na área, iniciativa privada suficientemente desenvolvida e capacitada a desempenhar os encargos de execução (Brasil, 1967).

A Lei nº 8.666/93, lei de licitação e contratos é uma das formas legais que o Estado formaliza parcerias com o setor privado para realização de suas atividades mediante procedimentos licitatórios. Em regulamentação do Art. 37 inciso XXI da Constituição Federal, seu Art. 6º inciso II está inserido as diversas atividades passíveis de terceirização pela administração pública, sendo elas:

Inciso II - Serviço - toda atividade destinada a obter determinada utilidade de interesse para a Administração, tais como: demolição, conserto, instalação, montagem, operação, conservação, reparação, adaptação, manutenção, transporte, locação de bens, publicidade, seguro ou trabalhos técnico-profissionais; (Brasil, 1993).

Sendo assim, a administração pública pode transferir atividades para uma empresa privada, inclusive os serviços com transportes, desde que obedeçam às leis vigentes, levando em consideração a referência da empresa em relação aos serviços prestados.

No entanto vale ressaltar que em 1º de abril de 2021 foi sancionada a Lei nº 14.133/2021 que estabelece normas gerais de Licitação Públicas e Contratos Administrativos. O objetivo dessa nova lei é revogar a Lei de Licitações (Lei nº 8.666/1993), a Lei nº 12.462/2011 (RDC), e a Lei Pregão Lei nº 10.520/2002, (Brasil, 2021). A Administração Pública tem o prazo de dois anos para se adequar a nova Lei, durante esse período poderá optar por licitar e contratar de acordo com a nova lei ou de acordo com as leis anteriores.

## **2.5 CONTEXTUALIZAÇÃO DO MUNICÍPIO DE PONTES E LACERDA-MT**

Pontes e Lacerda é um município localizado a sudoeste do estado de Mato Grosso, a cerca de 435 km de distância da capital Cuiabá. A cidade limita-se ao norte com Conquista D'Oeste e Vale do São Domingos; ao sul com Vila Bela da Santíssima Trindade e Porto Esperidião; a leste com Vale do São Domingos e Porto Esperidião; a oeste com Vila Bela da Santíssima Trindade. Conforme dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), a sua população no ano de 2020 era de 45.774 mil habitantes.



A economia do município gira em torno da pecuária e agricultura, que apontam grande crescimento e importância na escala de produção do estado. O comércio local também vem apresentando crescimento e a extração de ouro atraiu a atenção de empresas internacionais para a região, o que trouxe uma melhora significativa na economia do município e o aumento da especulação imobiliária.

No que diz respeito ao âmbito educacional o município possui nove escolas na zona urbana e quatro escolas na zona rural, sendo elas a Escola Cirila Francisca da Silva que fica aproximadamente 23 km de Pontes e Lacerda, a Escola Ovídio Miranda Brito que fica aproximadamente há 35 km, a Escola Constâncio Leite de Moraes que fica aproximadamente a 31 km de Pontes e Lacerda e a escola Arlindo Antônio Nogueira que fica aproximadamente há 94 km de Pontes e Lacerda. Há também cinco Centros de Educação Infantil, e a administração municipal realizou a abertura de dois novos centros nos últimos dois anos, e a ampliação e reforma de centros já existentes.

Atualmente o chefe do executivo do município é o prefeito Alcino Pereira Barcelos que atua juntamente ao seu vice-prefeito, Wilson Joaquim Moreira, reeleitos nas eleições de 2020. A gestão em questão fez a aquisição de ônibus para a utilização do transporte escolar do município. Com essas aquisições, o transporte público escolar passou a ter uma frota mista, onde parte dos veículos é próprio e parte terceirizados mediante licitações. Esse transporte é ofertado tanto na zona rural, quanto na zona urbana. O município de Pontes e Lacerda não possui uma secretaria específica destinada ao setor de transporte, atuando em conjunto com a Secretaria Municipal de Educação e Cultura.

### **3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

O presente artigo utilizou no primeiro momento a pesquisa bibliográfica, visto que inicialmente foi realizada uma pesquisa para selecionar obras para embasamento do estudo, conforme Gil (2018), a mesma é desenvolvida a partir de materiais já divulgados como livros, revistas, jornais, teses, dissertações e anais de eventos científicos.

Contou também com análise documental visando explorar os dados e informações contidas nos registros das variáveis que envolvem os custos do transporte escolar do município estudado, com amostragem pré-definida de acordo com os objetivos da pesquisa, Marconi e Lakatos (2019), retrata a pesquisa documental como restrita a análise de documentos de diversas fontes, as autoras relatam que os documentos oficiais constituem fontes de dados mais seguras, cabendo ao pesquisador selecionar o material essencial para pesquisa.

Os dados coletados abrangem o período do ano de 2019 por meio de levantamento das planilhas de custos e documentos relacionados aos veículos da frota municipal, e análise documental dos contratos: 020/2019; 021/2019; 022/2019; 023/2019; 024/2019; 025/2019 e 026/2019, firmados mediante processos licitatórios modalidade pregão presencial Nº 007/2019 para a frota terceirizada, fazendo uma análise comparativa dos gastos relativos ao período acima da Prefeitura Municipal de Pontes e Lacerda/MT, a fim de buscar a melhor alternativa de executar o serviço de transporte escolar do município.

Em relação aos objetivos, a pesquisa caracteriza-se como descritiva, apresenta subsídio de informações na qual possibilita relacionar as variáveis para

obter as respostas e analisá-las. Gil (2018) corrobora que a pesquisa descritiva se baseia na análise documental e estabelece uma relação entre as variáveis estudadas.

Quanto à abordagem do problema, o estudo é de natureza quantitativa, onde os dados obtidos a partir da pesquisa realizada podem ser traduzidos numericamente em percentuais. Matias-Pereira (2019, p.88), cita que “Sob este enfoque tudo pode ser mensurado numericamente, ou seja, pode ser traduzido em números, opiniões e informações para classificá-las e analisá-las”.

Em relação aos procedimentos técnicos, este estudo classifica-se como um estudo de caso sobre a viabilidade econômica de uso do transporte escolar próprio e/ou terceirizado do município de Pontes e Lacerda.

#### 4. RESULTADOS DE PESQUISA

O município de Pontes e Lacerda – MT, contam com um total de 13 escolas, dentre essas, nove são urbanas e quatro situadas em zonas rurais, com relação ao transporte escolar, o mesmo é ofertado para os alunos da rede municipal, bem como para os alunos da rede estadual e alunos residente em áreas urbanas, embora o município não tenha obrigação pelo transporte destes alunos, os mesmos também são atendidos nas mesmas rotas dos alunos da rede municipal. A seguir estão relacionados os veículos e as linhas do transporte escolar que foram realizadas de forma municipalizada no ano de 2019 como mostra o quadro 1 abaixo.

Veículos	Linhas	Descrição das rotas	KM dia	KM total ano
OBE 2653	Linha 1	Morro Branco x Pontes e Lacerda	142	28.400
OBH 5715	Linha 2	Faz. Auxiliadora x Pontes e Lacerda	168	33.600
NJQ 0203	Linha 3	Bauzinho x E.M. Ovidio Miranda Brito	72.60	14.520
OBB 8912	Linha 4	Faz. Florêncio Bonito x Pontes e Lacerda	15.40	3.080
NJV 7502	Linha 5	Ass. Barra do Marco x P. Lacerda x Vale x 6 de Agosto	68	13.600
OBE 2573	Linha 6	Paulo Machado x Ass. Nossa Terra Nossa Gente x Posto Tuiuiú x P. Lacerda	70	14.000
OBR 9494	Linha 7	Pontes e Lacerda x E. M. Ovidio Miranda	132	26.400
OBE 7769	Linha 8	Pontes e Lacerda x E. M. Cirila Francisca da Silva	144	28.800
NJW 1062	Linha 9	Coronel Ari x Mina Ouro x E. M. Cirila Francisca da Silva	121	24.200
NUG 1667	Linha 10	Lavrinha x Pontes e Lacerda	140	28.000
NJW 0892	Linha 11	Linha Urbana 01 todas as escolas	130	26.000
NPG 8274	Linha 12	Linha Urbana 2 todas as escolas	125	25.000
NUG 7347	Linha 13	Faz. Hilário x Pontes e Lacerda	128	25.600
OAR 3845	Linha 14	Faz. Novo Horizonte x Pontes e Lacerda	128	25.600
NUF 8507	Linha 15	Bananal x Pontes e Lacerda	121	24.200
OBR 9524	Linha 16	Córrego da Onça x Pontes e Lacerda x Florais	93	18.600
QBA 8560	Linha 17	Gilson x E. M. Ovidio Miranda	148.60	29.720
NPH 1454	Linha 18	Santo Amaro x E. M. Cirila Francisca da Silva	131.20	26.240
NPH 1404	Linha 19	Bonaza x E. M. Cirila Francisca da Silva	122	24.400
OBE 2473	Linha 20	Faz. Cerro Azul x Pontes e Lacerda	167	33.400
<b>TOTAL</b>			2.366.80	473.360.00

**Quadro 1: Relação de frotas e Linhas realizadas pela estrutura própria ano 2019**

Fonte: Elaborada pela autora com base em dados fornecidos pelo setor de transporte do município e Prefeitura Municipal.

O município atende um total de 20 linhas ofertadas via de estrutura própria, para atender essa demanda, dispõe-se de uma frota composta por 27 veículos, destes 7 são para reservas e substituições, os custos para manutenção desses veículos de reservas estão contabilizados junto aos custos da tabela 1. A apuração de dados para

cálculo dos custos com transporte escolar de forma municipalizada foi obtida através das informações extraída da folha de pagamento fornecidas pelo setor de Recursos Humanos da Prefeitura Municipal, já os custos vinculados à frota, foram levantados através de relatórios internos fornecidos pelo setor de Transporte Escolar, bem como por meio do portal da transparência do município, os cálculos com a depreciação dos veículos foram feitos conforme dados fornecidos pela conta patrimonial da Prefeitura Municipal, ambos foram classificados entre custos fixos e custos variáveis como mostra a tabela 1.

Tabela 1

**Custo fixo e variável do transporte escolar próprio no ano de 2019**

<b>Descrição dos custos fixos</b>	
Custo Fixo com pessoal	R\$805.112,93
Licenciamento Anual	R\$3.404,43
Seguro DPVAT	R\$674,73
Vistoria	R\$612,63
Depreciação	R\$930.652,84
<b>Total dos Custos Fixos</b>	<b>R\$1.740.457,56</b>
<b>Descrição dos custos variáveis</b>	
Combustível	R\$618.467,65
Peças e acessórios	R\$559.255,68
Lubrificantes	R\$32.639,70
Pneumático	R\$259.029,20
Serviços – Mão de obra	R\$359.674,53
Lavagens de veículos	R\$29.332,00
<b>Total dos Custos Variáveis</b>	<b>R\$1.858.398,76</b>
<b>Custo Total para 200 dias letivos</b>	<b>R\$3.598.856,32</b>
<b>Km percorrido todo ano de 2019</b>	<b>473.360,00 km</b>
<b>Custo por Km rodado aproximadamente</b>	<b>R\$7,60</b>

**Fonte:** Elaborada pela autora com base em dados fornecidos pelo setor de transporte do município e Prefeitura Municipal.

Conforme dados acima, na apuração dos custos com os veículos próprios, foram analisados os custos fixos e variáveis, onde os custos fixos estão divididos entre custos com o pessoal (salários e encargos,) e com os veículos (depreciação, licenciamento Anual, Seguro DPVAT e vistoria) totalizando um valor de R\$1.740.457,56. Os custos fixos, também conhecidos como custos indiretos, são despesas que se mantêm fixos independentemente do seu nível de bens ou serviços produzidos (Torre, 2016).

Já os custos variáveis estão rateados entre (Combustível, Peças e acessórios, Lubrificantes, Pneumático e serviços) totalizando um valor de R\$1.858.398,76. Os custos variáveis são aqueles que variam de acordo com a produção ou quantidade de trabalho, podendo acrescentar ou diminuir à medida que a produção vai aumentando (Torre, 2016). Conforme resultados da pesquisa foi possível observar que a somatória total dos gastos divididos pela quantidade de quilometragem rodadas teve um valor aproximado de R\$7,60 por Km rodado, totalizando um desembolso aos cofres públicos do município de aproximadamente R\$ 3.598.856,32 com a prestação de serviços de transporte escolar utilizando frota própria no ano de 2019.

De acordo com a pesquisa realizada no Portal da Transparência da prefeitura, foi possível fazer um levantamento de dados através dos contratos e licitações para apuração do montante gasto com transporte terceirizado no ano de 2019, onde o

município possui um total de 11 linhas terceirizadas, foram contratadas um total de sete empresas para a prestação dos serviços, conforme relacionadas no quadro abaixo:

<b>Contratos</b>	<b>Empresas contratadas</b>	<b>Linhas</b>
Contrato 020/2019	Empresa Individual Thiago Ferreira Monteiro de Oliveira	5 (Vespertino)
Contrato 021/2019	Empresa Individual Irani José da Silva	06 e 07 (Vespertino)
Contrato 022/2019	Empresa Individual Ananias Silva – ME	9 (Noturno)
Contrato 23/2019	Empresa Ind. Eder Romalino Fioravante	4 ( Vespertino)
Contrato 024/2019	Empresa A.F.Escobedo Eireli	10 e 11 ( Vespertino)
Contrato 025/2019	Empresa Individual Luzia Maria Castelo Branco	1, 2 e 3 ( Vespertino)
Contrato 026/2019	Empresa Individual Everson Danilo Santana Cardoso	8 ( Vespertino)

**Quadro 2: Relação de Empresas Contratadas**

Fonte: Elaborado pela autora conforme dados do portal da transparência da prefeitura (2021).

A contratação das empresas foi realizada mediante processo licitatório na modalidade pregão presencial, Nº 007/2019, lembrando que os valores contratados podem sofrer alterações de acordo com a moradia dos alunos, nesses casos os contratos são acrescidos de um termo aditivo reajustando o seu valor. Na tabela 2 são apresentados os resultados em relação aos valores dos contratados, bem como os custos por linhas e quilômetros (Km) rodados.

Tabela 2

**Custo do transporte terceirizado**

<b>Contratos</b>	<b>Linhas</b>	<b>Km/dia</b>	<b>Km/ Ano</b>	<b>Valor Un. Km</b>	<b>Valor por linha</b>	<b>Valor por Contrato</b>
Nº 020/2019	5	168	33.600,00	R\$4,19	R\$140.784,00	
1º Termo Aditivo	5	42	8.400,00	R\$4,19	R\$35.195,83	R\$175.979,83
Nº 021/2019	6	213,2	42.640,00	R\$4,20	R\$179.088,00	
	7	195,2	39.040,00	R\$4,20	R\$163.968,00	R\$374.377,01
1º Termo Aditivo	6,7	37,37	7.474,38	R\$4,20	R\$31.321,01	
Nº 022/2019	9	114,2	22.840,00	R\$4,19	R\$95.699,60	R\$95.699,60
Nº 023/2019	4	114	22.800,00	R\$4,20	R\$95.760,00	
1º Termo Aditivo	4	1,71	340,00	R\$4,20	R\$1.436,40	R\$97.196,40
Nº 024/2019	10	88,4	17.680,00	R\$4,20	R\$74.256,00	
	11	193,8	38.760,00	R\$3,99	R\$154.652,40	R\$231.884,20
1º Termo Aditivo	11	3,72	785,81	R\$3,99	R\$2.975,80	
Nº 025/2019	1	192,2	38.440,00	R\$4,20	R\$161.448,00	
	2	111,4	22.280,00	R\$4,20	R\$93.576,00	
	3	263,5	52.700,00	R\$4,20	R\$221.340,00	R\$484.848,00
1º Termo Aditivo	1,2,3	9,98	1.996,19	R\$4,20	R\$8.484,00	
Nº 026/2019	8	244	48.800,00	R\$4,20	R\$204.960,00	R\$218.938,26
1º Termo Aditivo	8	16,64	3.328,16	R\$4,20	R\$13.978,27	
<b>Total</b>	<b>11</b>	<b>2.009,32</b>	<b>401.864</b>			<b>R\$1.678.923,31</b>

Fonte: Elaborado pela autora conforme dados do portal da transparência da prefeitura (2021).

Com a realização do estudo foi possível notar que as empresas terceirizadas percorrem um total de 401.904,54 Km no ano. Dessa quantia as Linhas 1, 2, 3, 4, 6, 7, 8 e 10, são as que apresentam um maior custo por Km para a prefeitura, já as Linhas 5, 9 e 11 são as que tem o menor custo, vale ressaltar no entanto que a variação dos valores é bem pequena dentre os itinerários percorridos, gerando uma

diferença de 5.26% em relação do maior para o menor preço. Quanto ao valor pago por cada contrato licitado, foi considerado o valor por Km rodado, sendo os custos totais anuais divididos pela quilometragem total rodada igual a: R\$ 1.678.923,31/ano / 401.904,54 Km/ano = R\$4,17 média por quilômetro rodado.

Conforme dados da tabela 3, no que tange a quilometragem rodada pelas duas modalidades ambas são bem próximas, no entanto o custo por km da frota própria é maior em relação às empresas terceirizadas, haja vista que há uma demanda maior de veículos para atender às 20 linhas de forma municipalizada.

Tabela 3

**Comparativo entre o transporte terceirizado e o transporte próprio em 2019**

<b>Transporte Terceirizado</b>	<b>Transporte Próprio Municipal</b>
Total de 11 Linhas	Total de 20 Linhas
Km rodados: 401.864,00	Km rodados: 473.360,00 km
Custo total: R\$1.678.923,31	Custo Total: R\$3.598.856,32
Custo por Km rodado: R\$4,17	Custo por Km rodado: R\$7,60

**Fonte:** Elaborada pela autora com base em dados fornecidos pelo setor de transporte do município e Prefeitura Municipal.

Para finalidade comparativa, observa-se a diferença de valores entre o transporte próprio e o terceirizado por Km/ano, onde o quilômetro rodado pela estrutura própria é de R\$7,60, enquanto o quilômetro rodado pela terceirizada é de R\$4,17, de modo que a diferença é de R\$ 3,38 por Km chegando a 82,25% a mais em relação ao valor terceirizado. Para a modalidade terceirizada, se pegarmos a somatória 401.864 km/ano x R\$4,17 = R\$. 1.675.772,88 ao ano. Enquanto que para rodar a mesma quilometragem com a frota própria tem-se a somatória de 401.864 km/ano x R\$7,60 = R\$3.054.166,40, logo se tem uma diferença aproximada de R\$1.378.393,52. Estendendo um pouco mais a análise, presumindo que transcorra a contratação de todo o itinerário das 31 linhas de forma terceirizada, teríamos o total de 875.224 km/ano x R\$4,17= R\$3.649.684,08, enquanto que para frota própria teríamos 875.224 km/ano x 7,60 = R\$6.651.702,40, chegando a uma diferença aproximada de R\$3.002.018,32 a mais de custos para o município.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

É de suma importância o conhecimento dos custos dos serviços públicos, juntamente com uma conduta eficiente, profissional e transparente por parte da administração pública. O aprimoramento da gestão de custos com a prestação de serviços públicos vem ganhando cada vez mais relevância por parte dos administradores. A Lei complementar nº 101/2000 (LRF), em seu artigo 1º, § 1º deixa claro quanto ao seu objetivo de instituir diretrizes de finanças públicas focada na transparência e responsabilidade do controle fiscal. Os gestores públicos devem estar atentos com a forma de aplicação dos recursos públicos e servir de instrumento para uma boa gestão pública na prestação de serviços à sociedade como um todo.

O objetivo da pesquisa foi analisar a viabilidade dos custos do transporte escolar no Município de Pontes e Lacerda-MT, através de um comparativo entre os serviços prestados pela empresas terceirizadas com os serviços prestados pela frota própria, com intuito de identificar a modalidade menos onerosa para os cofres

públicos municipais. Conforme os dados comparados, o custo por quilômetro rodado pela estrutura própria foi de R\$7,60 enquanto que o quilômetro rodado pelas empresas terceirizadas foi de R\$4,17 chegando a um percentual de 82,25% a mais em relação ao valor terceirizado, estimado em aproximadamente R\$3.002.018,32 de custos para o município.

De acordo com os dados as variáveis que mais comprometeram o valor despendido com o transporte escolar próprio foram à depreciação representando 25,48%, seguida do custo com pessoal 22,37%, serviços Mão de obra 18,00%, combustível 17,18%, peças e acessórios 16,44%, em último ficando os impostos com os veículos com 0,13%.

Em resumo, a contratação do transporte escolar na modalidade terceirizada para o ano de 2019 mostrou se mais viável para o município de Pontes e Lacerda, espera-se que os resultados da pesquisa auxilie a Prefeitura Municipal, tanto na tomada de decisões dos gestores públicos como na melhoria da gestão dos recursos despendidos com o transporte escolar do município. Para estudos futuros sugere que seja feita a atualização da pesquisa haja vista que o serviço de transporte escolar pode sofrer variações em suas rotas para mais ou para menos em decorrência da localidade e demanda de alunos. Recomendam-se sistemas de custos que propiciam acesso rápido aos dados, associado com tecnologias de banco de dados, promovendo de forma rápida a elaboração de relatórios e a análise de dados, servindo de apoio no processo decisivo da organização.

## Referências

Arruda, D. G., & ARAÚJO, I. D. P. S. (2020). *Contabilidade Pública-3ª edição de 2020*. Saraiva Educação SA.

Andrade, N. D. A. (2017). *Contabilidade pública na gestão municipal*. 6 ed. São Paulo: Atlas.

Brasil. *Lei Complementar Nº 101, de 4 de Maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm) acesso em: 14 de Jan. de 2021.

Brasil. *Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993*. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8666cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm). Acesso em: 10 Jan. 2021.

Brasil. *Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964*. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm). Acesso em: 13 de Jan. de 2021.

Brasil. *Lei nº 10.880, de 9 de Junho de 2004*. Institui o Programa Nacional de Apoio ao Transporte do Escolar - PNATE e o Programa de Apoio aos Sistemas de Ensino para Atendimento à Educação de Jovens e Adultos, dispõe sobre o repasse de recursos financeiros do Programa Brasil Alfabetizado, altera o art. 4º da Lei nº 9.424, de 24 de dezembro de 1996, e dá outras providências. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ Ato2004-2006/2004/Lei/L10.880.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ Ato2004-2006/2004/Lei/L10.880.htm). Acesso em: 13 de Jan. de 2021.

Brasil. *Decreto nº 6.768, de 10 de fevereiro de 2009*. Disciplina o Programa Caminho da Escola. Brasília, 2009. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ ato2007-2010/2009/decreto/d6768.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ ato2007-2010/2009/decreto/d6768.htm). Acesso em: 13 de Jan. 2021.

Brasil. *Decreto-Lei nº 200, de 25 de Fevereiro de 1967*. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília, 1967. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0200.htm#](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm#). Acesso em: Jan. de 2021.

Brasil. *Emenda Constitucional nº 19 de 04 de Junho de 1998*. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, 1998. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc19.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc19.htm). Acesso em: 15 de Já. De 2021.

Brasil. *Constituição Federal de 1988* – Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em: 20 de Dez. 2020.

Brasil. *Lei nº 14.133 de 1º de Abril de 2021*. Lei de Licitações e Contratos Administrativos. Brasília, 1º de abril de 2021; 200o da Independência e 133o da República. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ ato2019-2022/2021/lei/L14133.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ ato2019-2022/2021/lei/L14133.htm). Acesso em: 03 de Mai. de 2021.

Conselho Federal de Contabilidade. *Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público* : NBCs T 16.1 a 16.11/ . Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012.

Crepaldi, S. A. (2018). *Contabilidade de Custos*. 6. ed. São Paulo: Atlas.

Di Pietro, M. S. Z. (1997). Parcerias na administração pública: concessão, permissão, franquia, terceirização e outras formas. In *Parcerias na administração pública: concessao, permissao, franquia, terceirizacao e outras formas* (pp. 215-215).

FNDE- Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação. Guia do Transporte Escolar. Disponível em: <https://www.fnde.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/category/131-transporte-escolar?download=6897:guia-do-transporte-escolar>. Acesso em: 13 de Jan. de 2021.

Gil, A. C. (2018). *Como elaborar projetos de pesquisa*. 6. ed. São Paulo: Atlas.

IBGE. *Brasil Mato Grosso Pontes e Lacerda*. Disponível em: <http://www.cidades.ibge.gov.br/xtras/temas.php?lang=&codmun=510675&idtema=121&search=mato-grosso|pontes-e-lacerda|pecuaria-2012>. Acesso em: 19 de Abril de 2021.

Kohama, H. 2016). *Contabilidade Pública: teoria e prática*. 15. ed. – São Paulo: Atlas,

Matias–Pereira, J. (2020). *Manual de Gestão Pública Contemporânea*. 6. ed., rev. e atual. São Paulo: Atlas.

- Matias-Pereira, J. (2016). *Manual de metodologia da pesquisa científica*. Grupo Gen-Atlas.
- Marconi, M. A; Lakatos, E. M. (2019). *Fundamentos de metodologia do trabalho científico*. 8. ed. São Paulo: Atlas.
- Oliveira, F S. (2013). Terceirização e flexibilização das normas trabalhistas. *Prolegómenos. Derechos y Valores*, v. 16, n. 31, p. 189-201.
- Pontes e Lacerda. (2021). *Prefeitura Municipal* – Disponível em: <http://www.ponteselacerda.mt.gov.br/#>. Acesso em: 20 de Dez. de 2021.
- Portal Transparência - *Prefeitura de Pontes e Lacerda*. Disponível em: <https://www.ponteselacerda.mt.gov.br/Transparencia/Contabilidade/>. Acesso em: Jan de 2021.
- Padoveze, C. L. (2013). *Contabilidade de Custos: teoria, prática, Integração com Sistemas de Informações (ERP)*. São Paulo: Cengage Learning.
- Santos, D. P. F. (2014). *Terceirização de serviços pela Administração Pública: estudo da responsabilidade subsidiária*. 2. ed., São Paulo: Saraiva.
- Torre, J. A. P. G. L. (2016). *Gestão de Custos no Setor Público*. Indaial: UNIASSELVI, 2016. Disponível em: <https://www.uniasselvi.com.br/extranet/layout/request/trilha/materiais/livro/livro.php?codigo=21973>. Acesso em: 12 de Jan. de 2021.