

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

MOISÉS MARCOS DA SILVA

**APLICAÇÃO DE UM MODELO DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES NO
JUIZADO ESPECIAL CÍVEL DA COMARCA DE FLORIANÓPOLIS**

Florianópolis

2010

MOISÉS MARCOS DA SILVA

**APLICAÇÃO DE UM MODELO DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES NO
JUIZADO ESPECIAL CÍVEL DA COMARCA DE FLORIANÓPOLIS**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Santa Catarina, como um dos pré-requisitos para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Professor Altair Borgert, Dr.

Florianópolis - SC

2010

Moisés Marcos da Silva

**APLICAÇÃO DE UM MODELO DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES NO
JUIZADO ESPECIAL CÍVEL DA COMARCA DE FLORIANÓPOLIS**

Esta monografia foi apresentada no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota final _____ atribuída pela banca examinadora constituída pelo professor orientador e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, SC, 25 junho de 2010

Professora Valdirene Gasparetto, Dra.
Coordenadora de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

Altair Borgert, Dr.
Orientador

Bernadete Limongi, Dra.
Membro

Roque Brinckmann, Dr.
Membro

Dedico esta monografia aos meus pais Marcos e Benta, a quem eu devo toda a minha educação.

AGRADECIMENTOS

Agradeço principalmente a Deus, criador de tudo e fortaleza daqueles que o tem no coração.

Aos meus pais, Benta Maria Jaques Silva e Marcos Leonel da Silva, e meu irmão Kleber, pelo carinho, apoio, incentivo, educação e exemplos que recebi, servindo-me de porto seguro.

A minha namorada, Tamara Cintya dos Santos, pelo apoio, carinho e compreensão.

Ao meu orientador, professor Altair Borgert, por quem tenho grande admiração, pelo inestimável auxílio prestado durante a elaboração deste trabalho.

Aos professores da Universidade Federal de Santa Catarina, pelo grande aprendizado que obtive ao longo do curso.

Ao servidor senhor Mauro Pereira, pela atenção dedicada ao longo do curso.

Ao Poder Judiciário de Santa Catarina, por permitir a realização deste trabalho.

Aos servidores lotados no Fórum Desembargador Eduardo Luz, principalmente os lotados no Juizado Especial Cível, pela recepção e atenção dedicada.

Aos colegas participantes do grupo de estudos coordenado pelo professor Altair, pelas valiosas contribuições recebidas.

A todos os meus colegas de curso, pela amizade compartilhada ao longo dos anos e que desejo levar para o resto da vida.

Aos meus amigos, sempre presentes, pelos momentos de descontração e alegria.

*Oh ! Que saudades que tenho
Da aurora da minha vida,
Da minha infância querida
Que os anos não trazem mais!
Que amor, que sonhos, que flores,
Naquelas tardes fagueiras,
À sombra das bananeiras,
Debaixo dos laranjais!*

*Como são belos os dias
Do despontar da existência!
Respira a alma inocência
Como perfumes a flor;
O mar é - lago sereno,
O céu - um manto azulado,
O mundo - um sonho dourado,
A vida - um hino d'amor!"*

(Casimiro de Abreu)

RESUMO

A presente pesquisa tem por objetivo a identificação do custo dos processos transitados no juizado especial cível da comarca de Florianópolis, por meio da aplicação de um modelo de custeio baseado em atividades. Trata-se de uma pesquisa aplicada, com a abordagem quantitativa e qualitativa, com objetivos descritivos e exploratórios, desenvolvida por meio de uma pesquisa-ação. A coleta de dados se dá por meio de consultas a relatórios disponibilizados pelo Poder Judiciário e por meio de observações *in loco* dos procedimentos realizados durante o trâmite processual. Assim, identifica-se o processo produtivo inerente ao trâmite processual por meio de um fluxograma que, por sua vez, permite a identificação das atividades desempenhadas e os respectivos recursos consumidos. Por fim, esses elementos levam à identificação dos direcionadores de custos. Para a validação do modelo, o trabalho apresenta a sua aplicação prática por um período específico, o que possibilita a identificação do custo das cinco diferentes configurações de trâmite processual identificadas.

Palavras-chave: Custeio baseado em atividade. Juizado especial cível. Modelo de custeio.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Atividades realizadas no JEC.....	44
Quadro 2 – Direcionadores de recurso	48
Quadro 3 – Identificação do tempo MOD dedicado às atividades.....	49
Quadro 4 – Estimativa de uso do material de expediente	49
Quadro 5 – Distribuição da mão-de-obra indireta.....	50
Quadro 6 – Distribuição do recurso Correio	50
Quadro 7 – Estimativa do consumo do recurso Infra-estrutura	50
Quadro 8 – Distribuição da depreciação	51
Quadro 9 – Identificação dos direcionadores de atividade.....	51
Quadro 10 – Total dos recursos consumidos.....	53
Quadro 11 – Alocação dos recursos às atividades	55
Quadro 12 – Identificação do custo dos direcionadores de atividade	56
Quadro 13 – Custos dos processos transitados no JEC	58

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Custeio por Absorção na indústria	26
Figura 2 – Custeio por Absorção na prestação de serviço	26
Figura 3 – Primeira versão do <i>ABC</i>	31
Figura 4 – Aplicações do modelo de mensuração de custos	35
Figura 5 – Conceitos de gasto e despesa orçamentária	35
Figura 6 – Novo sistema público de informação contábil	37
Figura 7 – Fluxograma do processo de produção	40

LISTA DE SIGLAS

ABC - *Activity Based Costing* (Custeio Baseado em Atividades)

AR - Carta com Aviso de Recebimento

CF/88 - Constituição Federal de 1988

EBCT - Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos

JEC - Juizado Especial Cível

LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal

MOD - Mão-de-Obra Direta

MOI - Mão-de-Obra Indireta

PCASP - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

RKW - *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*

SAJ - Sistema de Automação do Judiciário

SC - Santa Catarina

STN - Secretaria do Tesouro Nacional

UEP - Unidade de Esforço de Produção

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 TEMA E PROBLEMA	13
1.2 OBJETIVOS.....	13
1.2.1 Objetivo Geral	13
1.2.2 Objetivos Específicos	14
1.3 JUSTIFICATIVA.....	14
1.4 METODOLOGIA	15
1.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA.....	17
1.6 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO.....	17
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	19
2.1 OS JUIZADOS ESPECIAIS	19
2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS	21
2.2.1 Terminologias e conceitos básicos da contabilidade de custos	21
2.2.1.1 Gasto	22
2.2.1.2 Desembolso.....	22
2.2.1.3 Investimento	22
2.2.1.4 Custo	23
2.2.1.5 Despesa	23
2.2.1.6 Perda	23
2.2.2 Classificação dos custos	24
2.2.3 Métodos de custeio	25
2.2.3.1 Custeio por absorção.....	25
2.2.3.2 Custeio Variável.....	27
2.2.3.3 RKW – <i>Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit</i>	28
2.2.3.4 Custeio Baseado em Atividades - ABC	29
2.2.3.5 Unidade de Esforço de Produção - UEP	33
2.2.4 Custos no Setor Público.....	34
2.2.4.1 Terminologias	35
2.2.4.2 Sistema de informação contábil público	36
2.3 APLICAÇÃO DOS ABC NO JUIZADO ESPECIAL CÍVEL DA CAPITAL.....	38
3 CARACTERIZAÇÃO DO JUIZADO ESPECIAL CÍVEL DA CAPITAL	39
3.1 ESTRUTURA DO JUIZADO ESPECIAL CÍVEL DA CAPITAL.....	39

3.1.1 Procedimentos realizados durante o trâmite processual.....	39
3.2 LEVANTAMENTO DOS DADOS	44
4 ESTRUTURAÇÃO DO MODELO	46
4.1 IDENTIFICAÇÃO DOS RECURSOS	46
4.2 IDENTIFICAÇÃO DOS DIRECIONADORES DE RECURSO	48
4.3 IDENTIFICAÇÃO DOS DIRECIONADORES DE ATIVIDADE	51
4.4 APLICAÇÃO DO MODELO PROPOSTO	53
4.4.1 Alocação dos recursos às atividades	54
4.4.2 Alocação das atividades aos objetos de custeio	56
4.4.3 Identificação do custo dos objetos de custeio	57
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	59
REFERÊNCIAS.....	61
APÊNDICES	63

1 INTRODUÇÃO

Conhecer os custos é uma das grandes preocupações das organizações que objetivam ter sucesso, e a contabilidade de custos fornece informações que auxiliam os gestores no processo de tomada de decisão e controle, o que para alguns autores, é a função relevante da contabilidade de custos. De acordo com Martins (2008, p. 21), "... a contabilidade de custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao controle e a ajuda às tomadas de decisões".

Assim como para as organizações de direito privado, determinar os custos das atividades realizadas pelo poder público é importante para a gestão dos recursos públicos. No entanto, isso não acontece. Segundo Machado Jr. e Reis (2003, p.210), "a determinação de custos, especialmente no serviço público, não tem sido encarada com a objetividade que seria de desejar e os processos utilizados parecem ainda precários e complicados".

Nesse sentido, o presente trabalho apresenta um estudo no poder judiciário catarinense, mais especificamente, no juizado especial cível da comarca da capital (Florianópolis), doravante chamada comarca da capital. Aplicam-se conceitos utilizados pela contabilidade de custos para estruturar um modelo de custeio e determinar o custo dos processos que transitam no juizado especial da comarca da capital desde o seu protocolo até o trânsito em julgado, incluindo o recurso, uma vez que as turmas de recursos foram instituídas com a finalidade de garantir o princípio do duplo grau de jurisdição a que têm direito as partes envolvidas.

Os juzizados especiais, ou popularmente chamados de juzizados de pequenas causas, foram instituídos a partir da lei 9.099 de 26 de setembro de 1995, com a finalidade de tirar da justiça comum o volume de processos considerados mais simples, mas, devido ao grande volume de processos na justiça comum, levavam muito tempo para serem concluídos. Os juzizados especiais caracterizam-se pela simplicidade dos atos processuais, dando às ações que por eles tramitam, maior celeridade processual.

Assim, o presente trabalho tem a proposta de estruturar um modelo de custeio aplicado ao juizado especial da comarca da capital, que permita aos gestores conhecer os recursos envolvidos e o custo dos processos nele transitados.

Para determinar os custos dos processos que tramitam pelo juizado especial cível da comarca da capital, utilizam-se os conceitos do método de custeio baseado em atividades, *ABC (Activity Based Costing)*. Nas palavras de Martins (2008, p.297):

Os conceitos e a metodologia do Custeio Baseado em Atividades (*ABC*) aplicam-se também às empresas não industriais, pois as atividades tanto em processos de manufatura quanto de prestação de serviços. Logo, é possível utilizar o *ABC* em instituições financeiras, concessionárias de serviços públicos (telecomunicações, energia e outras), Hospitais, escolas etc. Enfim, Atividades e objetos de custeio são encontrados em todas as organizações, inclusive naquelas de fins não lucrativos.

Logo, realiza-se um estudo na instituição acima classificada, onde são identificadas e sistematizadas as atividades realizadas durante o trânsito de uma ação (Processo) no juizado especial, bem como o levantamento dos recursos utilizados por elas e, ao final, ocorre a alocação dos custos referentes a cada uma das atividades, o que permite identificar o custo de uma ação.

1.1 TEMA E PROBLEMA

A partir do que foi identificado anteriormente, tem-se como tema desta pesquisa *a aplicação de um modelo de custeio baseado em atividades*, tendo sido realizado um estudo acerca do tema com a seguinte pergunta de pesquisa: *Qual o custo dos processos transitados no juizado especial da comarca da capital, por meio do custeio ABC?*

1.2 OBJETIVOS

Com o intuito de facilitar a compreensão, os objetivos deste trabalho estão divididos em geral e específicos.

1.2.1 Objetivo Geral

A presente pesquisa tem como objetivo geral identificar o custo dos processos transitados no Juizado Especial Cível da comarca da capital, por meio de um modelo de custeio baseado em atividades.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Levantar as atividades realizadas em todo o trânsito do processo, por meio da elaboração de um fluxograma de atividades;
- Definir os direcionadores de custos;
- Levantar dados financeiros;
- Estruturação do modelo;
- Determinar o custo dos objetos de custeio com base no modelo estruturado.

1.3 JUSTIFICATIVA

O poder judiciário catarinense ainda não possui um sistema de controle de custos. Entretanto, há uma preocupação por parte de sua administração com relação à necessidade de implantação de um sistema de custeio que, além de fornecer informações para os gestores, passou a ser uma exigência legal. Neste sentido, o presente estudo contribui para que os gestores do poder judiciário catarinense possam amadurecer o projeto de implantação de um sistema de custos no judiciário, pois estudará uma parte importante da estrutura judiciária.

Como se sabe, implantar um sistema de custos é uma tarefa difícil, pois se necessita de muitos estudos para chegar a um resultado satisfatório. Portanto, o presente trabalho mostra-se relevante, pois contribui para a evolução dos estudos acerca do tema abordado, tema relativamente novo e pouco explorado, o que requer estudos exaustivos.

Mesmo com o advento da lei complementar 101 de 04 de maio de 2000, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabelece em um de seus dispositivos a manutenção de sistemas de custos, não há, ainda, um controle rígido dos custos referentes às atividades, ou serviços, realizados pela administração pública. A LRF estabelece no § 3º do artigo 50 que “a Administração Pública

manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Tal necessidade de estudos se tornou mais efetiva com a publicação, por meio da Portaria STN 751 de 16 de dezembro de 2009, do plano de contas aplicado à contabilidade pública que traz, em sua estrutura, o subsistema de custos.

Outra particularidade dos juizados especiais é a não cobrança de custas processuais no primeiro grau de jurisdição, pois o Estado arca com os custos incorridos na atividade jurisdicional destes juizados. Desta forma, torna-se necessário o conhecimento do custo gerado pelo funcionamento dos juizados especiais, uma vez que o Estado é responsável pela sua manutenção.

1.4 METODOLOGIA

A presente pesquisa aplica os conceitos do custeio baseado em atividades no juizado especial instalado no Fórum Desembargador Eduardo Luz, na comarca da capital (Florianópolis) onde, além do juizado especial, encontram-se varas especializadas em outras matérias.

A presente pesquisa é elaborada sob a forma de monografia, que é definida por Inácio Filho (1994, p.59) como:

Síntese de leituras, observações, reflexões e críticas, desenvolvidas de forma metódica e sistemática por um pesquisador que relata a um ou mais destinatários, um determinado escrito que seja o resultado de suas investigações, as quais, por sua vez, têm origem em suas inquietações acadêmicas.

Trata-se de uma pesquisa aplicada, pois o estudo gera conhecimentos para a solução de um problema específico. Gil (2002) definiu como pesquisa aplicada aquela que tem por objetivo gerar conhecimentos destinados à aplicação direta.

Sua abordagem é qualitativa e quantitativa, pois apesar de conter valores numéricos, seu objetivo é a interpretação dos dados obtidos. Para Oliveira (2005 p. 41) “a pesquisa qualitativa pode ser caracterizada como sendo uma tentativa de explicar-se em profundidade o significado e as características do resultado das informações obtidas através de entrevistas ou questões abertas”.

Quanto aos objetivos, o presente estudo é uma pesquisa exploratória, pois busca um maior conhecimento acerca do tema estudado. Segundo Gil (2002, p41):

Estas pesquisas têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses.

Pode-se dizer que estas pesquisas têm como objetivo principal o aprimoramento de idéias ou a descoberta de instituições.

Ainda quanto aos seus objetivos, pode-se classificar esta pesquisa como descritiva, uma vez que descreve os procedimentos realizados no juizado especial a fim de compreender as características da instituição. Para Gil (2002, p 42) “estas pesquisas tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno, ou então o estabelecimento de relações entre variáveis”.

Quanto aos procedimentos técnicos, utilizou-se para o seu desenvolvimento a pesquisa-ação que, segundo Thiollent (1998, p.14):

É um tipo de pesquisa social com base empírica que é concebida e realizada em estreita associação com a ação ou com a resolução de um problema coletivo e no qual os pesquisadores e os participantes representativos da situação ou do problema estão envolvidos de modo cooperativo ou participativo.

Thiollent (1998), afirma ainda que na pesquisa-ação há uma participação ativa do pesquisador no equacionamento, no acompanhamento e na avaliação das ações desenvolvidas em função dos problemas.

Realiza-se a coleta dos dados por meio da observação, *in loco*, dos procedimentos realizados no juizado especial, a fim de identificar e sistematizar todo o caminho e as atividades que os processos devem cumprir durante seu trânsito no referido juizado.

Além da observação, se faz necessária a realização de entrevistas com alguns dos representantes, tendo se estruturado previamente um roteiro para que se pudessem tirar as conclusões necessárias. Utilizam-se, também, documentos fornecidos pela instituição estudada, tais como: relatórios de folha, requisições internas utilizadas para a solicitação de determinados materiais, além das informações publicadas no sitio do Tribunal de Justiça.

Utilizam-se para a validação do modelo estruturado, dados relativos ao mês de novembro de 2009, período em que não há fatores que alteram o fluxo considerado normal de processos como, por exemplo, períodos de festas e grandes feriados comemorativos. Acrescenta-se que se realiza nesse período a pesquisa de campo, quando ocorre o levantamento dos dados que servem de base para a presente pesquisa.

Cabe ressaltar que o levantamento dos dados relativos aos custos do Juizado Especial Cível foi autorizado pelo Diretor-Geral Administrativo do Tribunal de Justiça

de Santa Catarina, conforme apêndice 1. Já as visitas realizadas ao Fórum Desembargador Eduardo Luz foram autorizadas pelo diretor do foro e pelo juiz responsável pela vara do Juizado especial Cível da comarca da capital.

1.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

A presente pesquisa foi realizada no juizado especial cível da comarca da capital (Florianópolis – SC), portanto, sua aplicabilidade é restrita a tal juizado, uma vez que cada juizado especial possui suas peculiaridades, embora haja uma padronização na legislação.

Outro fator limitante é o método de custeio escolhido, pois cada método possui suas características. Desta forma, a escolha de outro método, provavelmente levará a resultados diferentes.

Por fim, a influência do pesquisador constitui-se em outro fator limitante, pois é inevitável a presença da subjetividade em uma pesquisa aplicada a uma determinada situação. Tal subjetividade aparece, por exemplo, na determinação dos direcionadores de custos, ou seja, cada pesquisador pode considerar critérios diferentes ao determinar quais são os direcionadores de custos.

1.6 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

O presente trabalho compõe-se de cinco capítulos e estes, por sua vez, estão subdivididos em seções.

No primeiro capítulo é apresentada a introdução do trabalho. É dada ao leitor uma visão geral acerca do estudo, pois neste capítulo aparecem informações como a temática, o problema, justificativa e os objetivos geral e específicos.

No segundo capítulo é apresentado o referencial teórico acerca do tema estudado. São apresentados nesse capítulo os conceitos e a fundamentação legal dos juzizados especiais e os conceitos de custos, custos no setor público, bem como os conceitos do custeio baseado em atividades.

No terceiro capítulo é apresentado o juizado especial instalado no Fórum Des. Eduardo Luz, bem como o detalhamento das atividades lá desempenhadas durante o trâmite dos processos.

No quarto capítulo ocorre a estruturação do modelo de custeio proposto. A partir desse momento, ocorre a alocação dos custos às atividades e, por fim, chega-se ao custo dos processos transitados em julgado.

No quinto capítulo são apresentadas as considerações finais bem como as recomendações para trabalhos futuros.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Apresenta-se neste capítulo, o referencial teórico e as definições utilizadas na presente pesquisa. Aborda-se, no primeiro momento, o embasamento legal relacionado à criação e características dos juizados especiais. Na seqüência, são apresentados os conceitos referentes às metodologias de custeio mais conhecidas, aprofundando-se no custeio baseado em atividades. Por fim, apresentam-se os conceitos de custos aplicados ao setor público.

2.1 OS JUIZADOS ESPECIAIS

Previstos no inciso I do Artigo 98 da constituição federal de 1988, CF/88, os juizados especiais, popularmente conhecidos como juizados de pequenas causas, foram criados com a finalidade de dar mais agilidade à solução dos conflitos de menor complexidade, adotando para isso princípios como a oralidade e a informalidade.

Atualmente, os juizados especiais estão regulamentados pela lei federal 9.099 de 26 de setembro de 1995. Tal lei traz ao longo de seu texto as características sob as quais se orientam os juizados especiais, como por exemplo, as previstas no artigo 2º da referida lei: “o processo orientar-se-á pelos critérios da oralidade, simplicidade, informalidade, economia processual e celeridade, buscando, sempre que possível, a conciliação ou a transação”.

O artigo 3º da lei 9.099/95 trata da competência dos juizados especiais cíveis, e elenca quais as condições para que uma ação seja apreciada pelos juizados especiais cíveis, a saber:

Art. 3º O Juizado Especial Cível tem competência para conciliação, processo e julgamento das causas cíveis de menor complexidade, assim consideradas:

- I – as causas cujo valor não exceda a 40 (quarenta) vezes o salário mínimo;
- II as enumeradas no artigo 275, inciso II, do Código de Processo Civil;
- III – a ação de despejo para uso próprio;
- IV – as ações possessórias sobre bens imóveis de valor não excedente ao fixado no inciso I deste artigo.

Soares (1996, p.40) acrescenta, ainda, que compete aos juizados especiais cíveis, de acordo com a lei 9.099/95, “promover a execução dos seus julgados e

também dos títulos executivos extrajudiciais, no valor de até 40 vezes o salário mínimo”.

Além de elencar os tipos de ações que podem transitar pelos juizados especiais cíveis, a lei 9.099/95 expressa em seu artigo 3º, parágrafo 2º, quais as causas que, mesmo preenchendo os demais requisitos, não são de competência dos juizados especiais cíveis em virtude do assunto de que tratam:

§ 2º Ficam excluídas da competência do Juizado Especial as causas de natureza alimentar, falimentar, fiscal e de interesse da Fazenda Pública, e também as relativas a acidentes de trabalho, a resíduos e ao estado e capacidade das pessoas, ainda que de cunho patrimonial.

A mencionada lei traz uma importante peculiaridade dos juizados especiais, que é a não cobrança de custas processuais. Conforme mencionado no *caput* do artigo 54 da referida lei, “o acesso ao Juizado Especial independará, em primeiro grau de jurisdição, do pagamento de custas, taxas ou despesa”.

Cabe observar que a gratuidade é prevista apenas para o primeiro grau de jurisdição, ou seja, se houver recurso da decisão proferida no primeiro grau, será realizada cobrança das custas, taxas e despesas decorrentes do processo. O parágrafo único da lei 9.099/95 orienta que:

O preparo do recurso, na forma do parágrafo 1º do artigo 42 desta lei, compreenderá todas as despesas processuais, inclusive aquelas dispensadas em primeiro grau de jurisdição, ressalvada a hipótese de assistência judiciária gratuita.

De acordo com Lourenço (1998, p.133), “essa exigência do pagamento prévio das custas e do preparo para que a parte vencida possa recorrer constitui-se em desestímulo a que esta interponha recursos meramente procrastinatórios”.

A constituição de 1988 assegura no inciso LV do artigo 5º que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”. De acordo com Lourenço, “trata-se do princípio do duplo grau de jurisdição, que nada mais é do que a possibilidade de revisão, por via de recurso, das causas julgadas pelo juiz de primeiro grau por parte dos órgãos de segundo grau”.

De acordo com o parágrafo 1º do artigo 41 da lei 9.099/95, “o recurso será julgado por uma turma composta por 03 (três) juízes togados, em exercício no primeiro grau de jurisdição, reunidos da sede do juizado”.

2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS

Com o surgimento das indústrias, verificou-se a dificuldade de mensurar os custos dos produtos a que se pretendia vender, pois, não se tratava mais do preço de aquisição dos mesmos e sim de uma mistura de vários insumos consumidos para chegar ao produto final. Segundo Borna (2002, p.36), “nessa situação, em que vários itens são consumidos para a confecção dos produtos, o cálculo dos custos dos produtos fabricados (e vendidos) não é tão simples”. Assim, com o desenvolvimento do setor industrial, essa dificuldade de mensuração do custo dos produtos, segundo Borna (2002, p.36):

Culminou com o aparecimento da contabilidade de custos, voltada inicialmente para a avaliação dos inventários. Desta forma, o valor dos insumos consumidos para a produção dos itens vendidos equivalia ao custo dos produtos vendidos.

Nas palavras de Martins (2008, p.22), “a contabilidade de custos acabou de passar, nessas últimas décadas, de mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para importante arma de controle e decisão gerenciais”. Ainda em sua obra, Martins (2008, p.21) afirma que “Nesse seu novo campo, a contabilidade custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao Controle e a ajuda às tomadas de decisões”. Referido autor, explica de que forma a contabilidade de custos cumprirá as funções listadas por ele como as mais relevantes. Segundo Martins (2008, p.21):

No que diz respeito ao Controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos.

Nota-se, que os dados gerados permitem o gestor definir padrões e prever qual o custo aproximado de sua produção em determinado período, o que permitirá ao mesmo comparar o planejado com o realizado, e desta forma, medir a eficiência da sua linha de produção ou identificar possíveis problemas na mesma.

2.2.1 Terminologias e conceitos básicos da contabilidade de custos

Para que o processo de comunicação seja eficiente, é preciso que haja uma padronização de certos conceitos e termos, caso contrário, poderão ocorrer erros de comunicação. Na contabilidade de custos, adotam-se alguns conceitos básicos que

permitem uma padronização das informações geradas pela contabilidade, mas, ressalta-se que existem divergências por parte da doutrina quanto à terminologia utilizada.

Todavia, não cabe a esta pesquisa, resolver as divergências relacionadas à terminologia utilizada pela contabilidade de custos, por isso, limita-se a conceituar algumas das terminologias utilizadas pela literatura, a saber:

2.2.1.1 Gasto

Martins (2008, p.24), conceitua gasto como “compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos”. Parafraseando o autor, temos que todo sacrifício financeiro que tem como contra partida a aquisição de um bem ou serviço é um gasto.

Cruz e Platt Neto (2007, p.36) ao conceituarem gasto, acrescentam que “na contabilidade pública pode ser sinônimo de despesa orçamentária”, ou seja, toda despesa orçamentária empenhada e paga é um gasto.

2.2.1.2 Desembolso

Para Martins (2008, p.250), desembolso é o “pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço”. Ou seja, é o momento que a entidade transfere a posse de um ativo para a outra como forma pagamento de um bem ou serviço adquirido. Nesse sentido, observa-se a diferença entre gasto e despesa, pois enquanto o primeiro representa a aquisição de um bem ou serviço independentemente do pagamento, o segundo é a efetivação do pagamento. Por fim, Martins (2008) complementa que o gasto implica em desembolso, entretanto, são conceitos distintos.

2.2.1.3 Investimento

Bornia (2002, p.41), entende que “investimento é o valor dos insumos adquiridos pela empresa não utilizados no período, mas que poderão ser empregados em períodos futuros”. Martins (2008, p.25) exemplifica algumas formas de investimento:

Podem ser de diversas naturezas e de períodos de ativação variados: a matéria-prima é um gasto contabilizado temporariamente com investimento circulante; a máquina é um gasto que se transforma num investimento permanente; as ações adquiridas de outras empresas são gastos classificados como investimentos circulares ou permanentes, dependendo da intenção que levou a sociedade à aquisição.

Dessa forma, trata-se de um gasto que, em virtude da vida útil ou de possíveis benefícios gerados em exercícios futuros, é ativado.

2.2.1.4 Custo

É um gasto que é consumido durante o processo produtivo ou prestação de serviço. Maher (2001, p.64) diz que “um custo representa um sacrifício de recursos”. Para Martins (2008, p.25), “o custo é também um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço”.

Encontra-se na literatura, muitos exemplos de gastos considerados custo de produção, como por exemplo, a matéria-prima, a mão de obra, a energia elétrica, entre outros.

2.2.1.5 Despesa

Trata-se de um gasto cujo consumo não está relacionado com o processo produtivo. Martins (2008, p.24) entende que despesa é um “bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas”. Em um conceito voltado à indústria, mas que também pode perfeitamente ser aplicado à prestação de serviço, Bornia (2002, p.40), afirma que “despesa é o valor dos insumos consumidos com o funcionamento da empresa e não identificados com a fabricação. São as atividades fora do âmbito da fabricação”.

2.2.1.6 Perda

Segundo Martins (2008, p.26), perda é o “bem ou serviço consumido de forma anormal e involuntária”. De acordo com Bornia (2002, p.41), “as perdas são separadas dos custos, não sendo incorporadas nos estoques”. A perda pode, por desconhecimento, ser confundida com despesa ou até mesmo custo, entretanto, seu caráter anormal e involuntário a diferencia da despesa e do custo, uma vez que esses são realizados com a finalidade de obtenção de receita.

2.2.2 Classificação dos custos

Encontram-se na literatura algumas classificações dadas aos custos, como por exemplo, a classificação dos custos em fixos e variáveis, ou diretos e indiretos, dentre outras. Tais classificações permitem análises de diferentes ângulos, principalmente sob a ótica do custo total ou custo unitário.

Conforme mencionado, os custos podem ser classificados em diretos e indiretos, dependendo esta classificação da forma pelas quais os custos se relacionam com o produto ou o serviço prestado. Martins (2008) classifica como custos diretos aqueles que podem ser apropriados aos produtos diretamente, bastando haver uma medida de consumo. Ou seja, os custos diretos são alocados conforme as unidades de medida do consumo de determinado custo, como por exemplo, a mão-de-obra direta, que pode ser alocada ao objeto de custos com base no tempo consumido para a execução do referido objeto. Bornia (2002, p.44), conceitua que:

Custos diretos são aqueles facilmente relacionados com as unidades de alocação de custos (produtos, processos, setores, clientes, etc.). Exemplos de custos diretos em relação aos produtos são a matéria prima e a mão-de-obra direta. A alocação e a análise desses custos são relativamente simples.

Os custos indiretos, segundo Martins (2008), são aqueles que não podem ser alocados com base em uma medida objetiva, fazendo com que qualquer tentativa de alocação tenha de ser feita de maneira estimada.

Observa-se, que há certa dificuldade de alocação dos custos indiretos, pois é preciso adotar critérios de rateios. Bornia (2002, p. 44), afirma que:

Os custos indiretos não podem ser atribuídos às unidades, necessitando de alocações para isso. Exemplos de custos indiretos em relação aos produtos são a mão-de-obra indireta e o aluguel. As alocações causam a maior parte das dificuldades e deficiências dos sistemas de custos, pois não são simples e podem ser feitas por vários critérios.

Nota-se, portanto, que o grau de dificuldade de identificação do valor dos insumos consumidos por determinado produto durante o processo produtivo é que indica se tal custo é direto ou indireto.

Outra classificação dos custos é a relação do montante dos custos incorridos com o volume da produção, podendo ser classificados em fixos ou variáveis. Custos variáveis, chamados também de custos marginais, são aqueles que dependem do volume produzido, ou seja, quanto maior o volume produzido maior será o custo do

período. Bornia (2002, p.42) entende que os custos variáveis “estão intimamente relacionados com a produção, isto é, crescem com o aumento do nível de atividade da empresa”.

Já os custos fixos, são aqueles que independem do volume produzido, ou seja, produzindo muito ou pouco, o valor do custo é o mesmo. Bornia (2002, p.43) classifica os custos fixos como “aqueles que independem do nível de atividade da empresa no curto prazo, ou seja, não variam com alterações no volume de produção”. Martins (2008) traz o aluguel da fábrica como exemplo de custo fixo, pois independentemente do volume produzido o valor será o mesmo.

Bornia (2002, p.44) traz, ainda, outra classificação dos custos. Trata-se da classificação pelo auxílio à tomada de decisão:

Os custos podem ainda ser classificados considerando-se sua relevância para uma determinada tomada de decisão. Custos relevantes são aqueles que se alteram dependendo da decisão tomada e custos não relevantes são os que independem da decisão tomada.

Nesse sentido, Bornia (2002, p.44) afirma que “os custos realmente importantes como subsídio à tomada de decisão são os relevantes; os outros não precisam ser considerados”. Entretanto, cabe ainda a observação do referido autor de que um custo considerado relevante para uma determinada decisão, pode não ser relevante para outra decisão que se pretenda tomar.

2.2.3 Métodos de custeio

Método de custeio é a maneira utilizada para a alocação dos insumos consumidos no processo produtivo. De acordo com Schultz, Silva e Borgert (2008, p.4):

Os métodos de custeio são conjuntos de técnicas – ou modelos – inicialmente utilizados para determinar os custos de produtos e serviços, no sentido de possibilitar uma base para a precificação dos produtos e serviços e a apuração dos resultados, de forma segregada, ao final dos períodos.

Dentre os métodos de custeio mais utilizados, estão o custeio por absorção, o custeio variável, o custeio baseado em atividades (ABC) e o RKW.

2.2.3.1 Custeio por absorção

Segundo Martins (2008, p.37), o custeio por absorção consiste “na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de

produção”. Ou seja, apropriam-se os custos diretos e indiretos envolvidos no processo produtivo. Para os custos indiretos, utilizam-se critérios de rateio que permitem a alocação destes para os produtos.

Bornia (2002) considera duas formas de custeio por absorção: o custeio por absorção integral ou total e o custeio por absorção ideal. De acordo com Bornia (2002, p.55), “no custeio por absorção integral, ou total, a totalidade dos custos (fixos e variáveis) são alocados aos produtos”. Já no custeio por absorção ideal, Bornia (2002, p. 56), afirma que “todos os custos também são computados como custos dos produtos. Contudo, os custos relacionados com insumos usados de forma não eficiente (desperdícios) não são alocados aos produtos”.

Nesta metodologia de custeio, alocam-se aos produtos apenas os gastos relacionados ao processo produtivo, ou seja, apenas os insumos consumidos no processo produtivo ou na prestação do serviço, pois os demais gastos realizados no mesmo período são considerados despesas e transportados diretamente para o resultado. As Figuras 1 e 2, ilustram a situação supra mencionada.

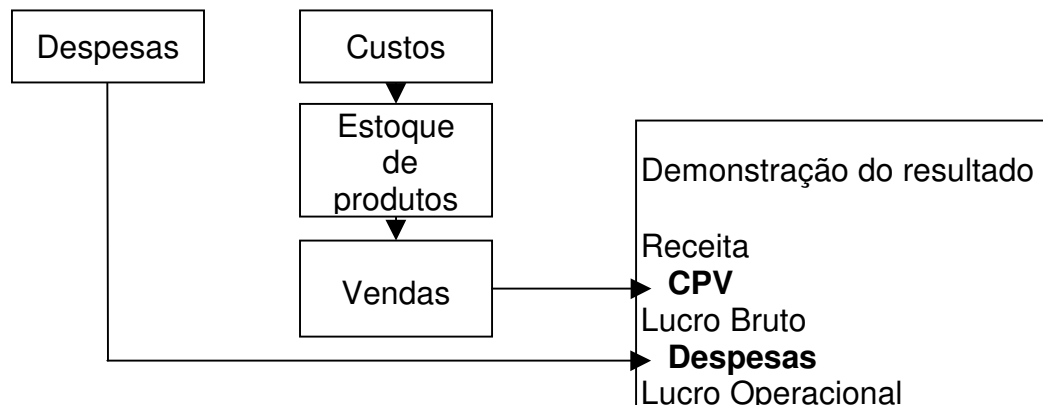


Figura 1 – Custeio por Absorção na indústria
Fonte: Martins (2008, p.37)

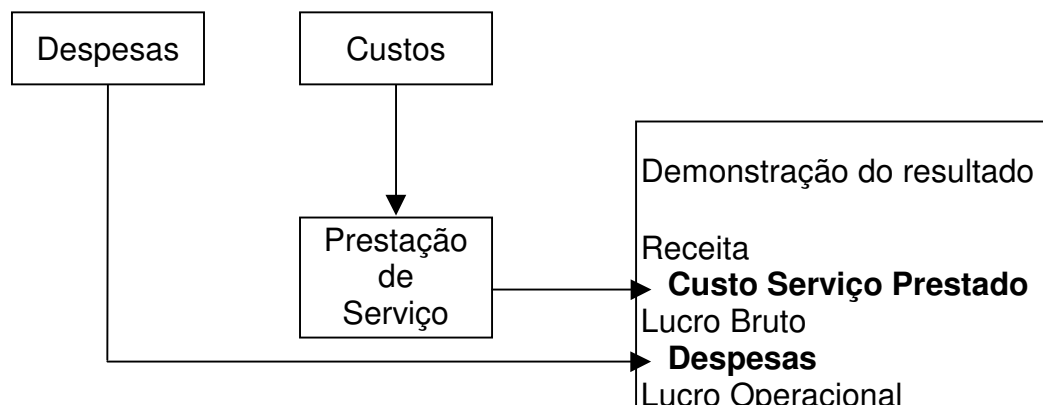


Figura 2 – Custeio por Absorção na prestação de serviço
Fonte: Martins (2008, p. 38)

Entretanto, Schultz, Silva e Borgert (2008, p.5) observam que essa separação entre custo e despesa presente no método de Custeio por Absorção, “possivelmente, decorre mais do fato deste método ser adaptado às normas fiscais, financeiras e/ou contábeis do que pelo método em si”.

Há duas formas de desenvolvimento do custeio por absorção, ou seja, com ou sem departamentalização. Segundo Lunkes (2007, p.63):

O custeio por absorção pode ser desenvolvido de duas formas, com departamento ou não. Da primeira forma, os custos diretos são alocados diretamente e os indiretos são rateados aos produtos e serviços. Na segunda forma, os custos diretos são alocados aos produtos e aos serviços e os indiretos aos departamentos. Dos departamentos indiretos para os principais e, posteriormente, para os produtos e serviços por meio de rateios. Por fim, esses custos dos produtos em elaboração e acabados são estocados até o momento da venda, quando então são lançados na DRE como custos dos produtos vendidos.

De acordo com Lunkes (2007, p.63) “o custeio por absorção pode ser importante na determinação do custo dos produtos e dos departamentos, utilizado inclusive no controle orçamentário”. Em sua obra, Lunkes (2007, p.63), menciona que o custeio por absorção “é um método muito criticado por estudiosos e especialistas em custos. Isto é consequência da utilização de formas inadequadas de rateios dos custos indiretos”. Entretanto, não constitui objetivo dessa pesquisa, a discussão sobre a eficiência ou não desse método.

2.2.3.2 Custeio Variável

Também chamada de custeio marginal ou direto, o custeio variável, segundo Lunkes (2007, p.61), “mensura o custo de um produto e serviço de acordo com os recursos variáveis usados para produzi-lo ou executá-lo”. De acordo com Bornia (2002, p.55), “no custeio variável, ou direto, apenas os custos variáveis são relacionados aos produtos, sendo os custos fixos considerados como custos do período”.

Martins (2008, p.198) acrescenta que “no Custeio Variável, só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado”.

Observa-se, na literatura, que alguns autores consideram que a metodologia do custeio variável é importante para o auxílio à tomada de decisão. Bornia (2002, p.56) entende que “pode-se dizer que o custeio variável está relacionado com a

utilização de custos para o apoio a decisões de curto prazo, onde os custos variáveis tornam-se relevantes e os fixos não”. Martins (2008, p.202), afirma que:

Do ponto de vista decisório, verificamos que o Custeio Variável tem condições de propiciar muito mais rapidamente informações vitais à empresa; também o resultado medido dentro do seu critério parece ser mais informativo à administração, por abandonar os custos fixos e tratá-los contabilmente como se fossem despesas, já que são quase sempre repetitivos e independentes dos diversos produtos e unidades.

Lunkes (2007, p.62) exemplifica mais algumas decisões baseadas no custeio variável. “Tradicionalmente, as empresas utilizam essas informações geradas pelo custeio variável para a tomada de decisão sobre preço, aumento ou diminuição da produção, abertura ou fechamento de uma unidade, entre outros”.

Cabe ainda ressaltar a observação de Lunkes em relação à utilização do custeio variável para auxílio à tomada de decisão. Segundo Lunkes (2007, p.62), nas empresas “onde os custos e despesas fixas formam a maior parte dos custos totais, pode-se estar tomando decisões sobre dados pouco relevantes”.

No custeio Variável, conforme citado anteriormente, consideram-se custos dos produtos apenas os custos variáveis. Nesse sentido, surge o conceito de margem de contribuição ou lucro marginal, que é, nas palavras do professor Eliseu Martins (2008, p.179), “a diferença entre o preço de venda e o custo variável de cada produto; é o valor que cada unidade efetivamente traz à empresa de sobra entre sua receita e custo que de fato provocou e que lhe pode ser imputada sem erro”.

Ou seja, margem de contribuição é a sobra da receita que servirá para cobrir os custos fixos, e ainda, gerar o lucro. Dessa forma, observa-se que essa metodologia de custeio variável pode contribuir para a formação do preço. Por fim, cabe salientar que, embora utilizado para auxiliar a tomada de decisão, esse método de custeio não é aceito pelo fisco no Brasil.

2.2.3.3 RKW – *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*

Originária da Alemanha, essa metodologia consiste, segundo Martins (2008, p.220), “no rateio não só dos custos de produção como também de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos”. De acordo com Bornia (2002, p.101), “a principal característica desse método é a divisão da

organização em centros de custos”. Nesse sentido, o referido autor explica que “os custos são alocados aos centros de custos, por meio de bases de distribuição e, depois, repassados aos produtos por unidades de trabalho”. De acordo com Bornia (2002, p.103):

Os procedimentos do método dos centros de custos podem ser sistematizados em cinco fases: a) separação dos custos em itens; b) divisão da empresa em centros de custos; c) identificação dos custos com os centros (distribuição primária); d) redistribuir os custos dos centros indiretos até os diretos (distribuição secundária); e) distribuição dos custos dos centros diretos aos produtos (distribuição final).

Para Martins (2008, p.220), “com esse rateio, chega-se ao custo de ‘produzir e vender’ (incluindo administrar e financiar), que fossem os rateios perfeitos, nos daria o gasto completo de todo o processo empresarial de obtenção de receita”.

Alguns autores consideram essa metodologia inapropriada para uma economia de mercado. Martins (2008, p.220) afirma que se a metodologia do RKW “pode até ser utilizada numa economia de decisão totalmente centralizada, ou em situação de monopólio ou oligopólio, dificilmente consegue ter sucesso numa economia de mercado, mesmo parcialmente controlada pelo governo”.

Martins (2008, p. 220), justifica que “o mercado é o grande responsável pela formação de preço, e não os custos dos produtos”. De acordo com Lunkes (2007, p.63):

O RKW gera informações de custo dos produtos e serviços, incorporando todos os custos e despesas do período. Porém, ocorre que essa forma de determinação dos preços dos produtos inclui gasto gerado por ineficiência administrativa e que, num mercado competitivo, o cliente não está disposto a pagar. Sendo assim, utilizá-lo para determinação do preço de venda em mercado concorrencial é algo impensável.

Assim, o método RKW pode ser utilizado para auxiliar o processo de controle, entretanto, conforme os autores anteriormente citados, as informações geradas por este método não devem ser utilizadas para a formação de preço, a menos que num mercado pouco concorrencial.

2.2.3.4 Custeio Baseado em Atividades - ABC

O ABC, sigla derivada de *Activity Based Costing*, segundo Martins (2008, p.87), “[...], é um método de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos [...]”. Assim, entende-se que o tratamento dado pelo ABC aos custos indiretos é a sua principal diferença.

Mas sua utilização não se restringe aos custos indiretos. Segundo Martins (2008, p.87) o *ABC* “pode ser aplicado, também, aos custos diretos, principalmente à mão-de-obra direta, e é recomendável que o seja; mas não haverá, neste caso, diferença significativa em relação aos chamados ‘sistemas tradicionais’”.

Bornia (2002, p.121), entende que “a idéia básica do *ABC* é tomar os custos das várias atividades da empresa e entender seu comportamento, encontrando bases que representam as relações entre os produtos e essas atividades”. Ou seja, permite identificar o custo de cada atividade possibilitando observar o comportamento da mesma.

Assim, pode-se entender que esta forma de custeio realiza-se em função das atividades desenvolvidas ao longo do processo produtivo. De acordo com Nakagawa (2001, p.39), “no método de custeio baseado em atividades ou *ABC*, assume-se como pressuposto que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica”.

Nesse sentido, é necessário que se identifiquem as atividades desempenhadas para que se determine o seu custo. Para Martins (2008, p.94), “O custo de uma atividade compreende todos os sacrifícios de recursos necessários para desempenhá-la”.

Martins (2008, p.93) define atividade como “uma ação que utiliza recursos humanos, materiais, tecnológica e financeira para se produzirem bens ou serviços”. O referido autor acrescenta que “as atividades são necessárias para a concretização de um processo, que é uma cadeia de atividades correlatas, inter-relacionadas”.

De acordo com Martins (2008, p.93), o primeiro passo para a implantação de um sistema de custeio baseado em atividades “é identificar as atividades relevantes dentro de cada departamento”. Segundo Maher (2001, p.282), a parte mais desafiadora quando da estruturação de um sistema *ABC*, “[...] é a identificação das atividades que utilizam recursos, [...]”. De acordo com o autor, as pessoas envolvidas na implantação desse sistema devem conhecer e entender o funcionamento de cada atividade envolvida no processo produtivo (MAHER, 2001).

Maher (2001, p.282) afirma que “as companhias identificam apenas as atividades mais importante”. Ou seja, determinam que os custos sejam alocados nas atividades mais importantes, que são compostas por um conjunto de outras atividades. Entretanto, Bornia (2002, p.124) observa que:

O nível de detalhamento vai permitir determinar a qualidade do modelo e, conseqüentemente, a adequabilidade das informações para os objetivos pretendidos. Quanto mais detalhadas forem as atividades, mais facilmente o gerente pode detectar possíveis melhorias, e as estimativas dos custos e desperdícios do sistema tornam-se mais acuradas. Por outro lado, a implantação e a manutenção do *ABC* se tornam mais caras.

De maneira geral, observa-se que em um sistema baseado em atividades os custos são alocados primeiramente às atividades, e depois aos objetos de custos. A Figura 3 apresenta um modelo básico de funcionamento do *ABC*:

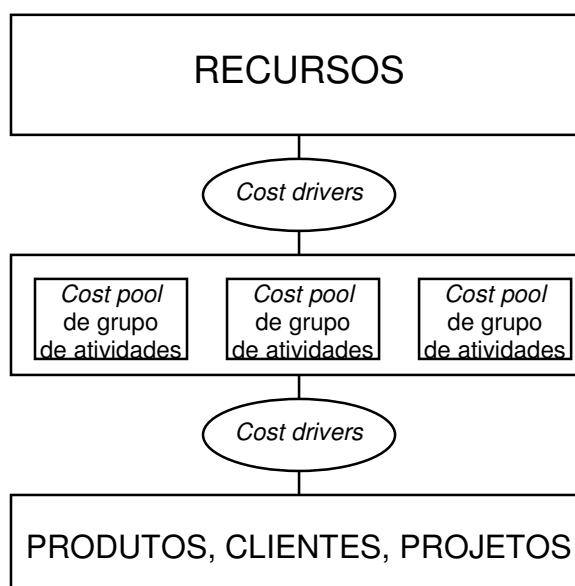


Figura 3 – Primeira versão do *ABC*.
Fonte: Nakagawa (2001, p.68)

Dessa forma, tal alocação ocorre por meio dos direcionadores de custos. Martins (2008, p.96) conceitua que “Direcionador de Custos é o fator que determina o custo de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos seus custos”. O autor acrescenta afirmando que “o direcionador deve ser o fator que determina ou influencia a maneira como os produtos ‘consomem’ (utilizam) as atividades”. Martins (2008) Classifica os direcionadores de custos em duas classes distintas, direcionadores de custos de recursos e direcionadores de custos de atividades.

Segundo Martins (2008, p.96), o direcionador de custos de recursos, ou direcionador de custo de primeiro estágio, “identifica a maneira como as atividades consomem recursos e serve para custear as atividades, ou seja, demonstra a relação entre os recursos e as atividades”. O autor entende, também, que o direcionador de custo de atividade, ou direcionador de custo de segundo estágio,

“identifica a maneira como os produtos ‘consomem’ atividades e serve para custear os produtos (ou outros custeios), ou seja, indica a relação entre as atividades e os produtos”.

Martin (2008, p.94) observa que “a atribuição de custos as atividades deve ser feita de forma mais criteriosa possível, de acordo com a seguinte ordem de prioridade: 1. alocação direta; 2. rastreamento; e 3. rateio”. De acordo com o autor, “a alocação direta se faz quando existe uma identificação clara, direta e objetiva de certos itens de custos com certas atividades. Pode ocorrer com salários, depreciação, viagens, material de consumo, etc.”.

O rastreamento, segundo Martins (2008, p.94):

É uma alocação com base na identificação da relação de causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a geração dos custos. Essa relação é expressa através de direcionadores de primeiro estágio, também conhecidos como direcionadores de custos de recursos (isto é: de recursos para as atividades).

Na mesma página, Martins (2008) apresenta alguns exemplos de direcionadores de recursos utilizados, tais como: “nº. de empregados; área ocupada; tempo de mão-de-obra (hora-homem); tempo de máquina (hora-máquina); quantidade de kwh; estimativa do responsável pela área; etc.”.

Por fim, para Martins (2008, p.95) “o rateio é realizado apenas quando não há a possibilidade de utilizar nem a alocação direta nem o rastreamento; porém deve-se ter em mente que, para fins gerenciais, rateios arbitrários não devem ser feitos”.

Martins (2008, p.286) salienta que “o *ABC* é, na realidade, uma ferramenta de gestão de custos, muito mais do que de custeio de produtos”, assim, pode-se afirmar que se trata de uma importante ferramenta gerencial.

O *ABC*, embora a literatura aplique-o predominantemente às indústrias, pode, de acordo com alguns autores, ser utilizados em outros ramos de atividades. Kaplan e Cooper (1998, p.248) “embora os Sistemas *ABC* tenham suas origens nas fábricas, atualmente muitas empresas de serviços também estão obtendo grandes benefícios com o uso dos sistemas Baseados em Atividades”. Martins (2008, p.297) acrescenta que:

Os conceitos e a metodologia do custeio baseado em atividades (*ABC*) aplicam-se também às empresas não industriais, pois atividades ocorrem tanto em processos da manufatura quanto de prestação de serviços. Logo, é possível utilizar o *ABC* em instituições financeiras, concessionárias de serviços públicos (telecomunicações, energia e outras) hospitais, escolas, etc.

Encontram-se na literatura, diversas vantagens na utilização do custeio baseado em atividades. De acordo com Lunkes (2007), temos como benefícios gerados com a implantação do *ABC*, entre outros, a melhora da alocação dos custos, melhora no controle dos custos indiretos, e a melhora na tomada de decisão.

Embora o *ABC* seja considerado, conforme citado anteriormente, um método de custeio que apresenta certas vantagens em relação a outros métodos, e que surgiu da necessidade de suprir as deficiências dos métodos considerados tradicionais, no início este método não teve total aceitação. De acordo com Kaplan e Anderson (2007, p.6), “apesar de sua atraente proposta de valor, no entanto, o *ABC* não desfrutava de aceitação universal”. De acordo Kaplan e Anderson (2007) a aceitação do *ABC* foi medida em uma pesquisa anual sobre ferramentas de gestão, e o *ABC* obteve nessa pesquisa um percentual abaixo da média.

Kaplan e Anderson (2007, p.6) apontam como fatores de resistência à adoção e à sustentação do *ABC*, dentre outros, o fato de que “[...] os sistemas *ABC* se caracterizavam pelo alto custo de desenvolvimento, pela complexidade da manutenção e pela dificuldade de modificação”. Assim, pode-se entender que em função de sua complexidade, esse método demanda estudos aprofundados para a sua implementação.

2.2.3.5 Unidade de Esforço de Produção - UEP

De acordo com Martins (2008, p. 312), “o método das unidades de Esforço de Produção (UEP) consiste na construção e utilização de uma unidade de medida dos esforços e recursos aplicados na produção de vários produtos”. Trata-se de uma medida que serve de denominador comum a todos os produtos (MARTINS, 2008).

De acordo com Silva, Z. (2006, p.39):

A UEP busca a criação de uma unidade de medida capaz de permitir uma homogeneidade entre os produtos ou serviços produzidos, através da comparação da proporção de esforços produtivos que cada um destes itens consome durante seu processo de elaboração/realização, em relação a um produto utilizado como matriz – Produto ou Serviço Base.

Silva, Z. (2006, p.40), acrescenta que “o que a UEP sugere é a possibilidade de somar unidades de produtos diferentes como se fossem iguais. Para tanto, se utiliza de um produto como base para referência”. Para Bornia (2002, p.139) “o método da UEP baseia-se na unificação da produção para simplificar o processo de controle e gestão”.

De acordo com Bornia (2002, p.144):

A implantação do método da UEP pode ser dividida em cinco etapas básicas: divisão da fábrica em postos operativos. Determinação dos foto-índices, escolha do produto base, cálculo dos potenciais produtivos e determinação dos equivalentes dos produtos.

Assim, observa-se que o método da UEP utiliza-se de um produto base, que serve de indexador para a determinação dos custos dos demais.

2.2.4 Custos no Setor Público

Mesmo havendo dispositivos legais, não havia no Brasil a cultura de controlar os custos dos bens e serviços desenvolvidos pela a administração pública, o que torna difícil controlar e fiscalizar se a aplicação dos recursos públicos ocorreu de forma correta. De acordo com Silva, T. (2007, p.111) “desde 1964 existem dispositivos legais que apontam a necessidade de controle de custos no serviço público brasileiro”. O autor refere-se ao artigo 99 da lei 4.320/64, que contempla principalmente ao setor industrial:

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

A Constituição Federal, Também determina, ainda que indiretamente, que a administração pública passasse controlar seus gastos. De acordo com Cruz e Platt Neto (2007, p.69), “antes da LRF, a própria Constituição federal já determinava a economicidade como um dos focos para o exercício do controle interno e do controle externo”.

Todavia, somente com o advento da LRF é que passa a ser obrigatório o controle dos custos. Referida lei complementar regulamenta em seu Artigo 50 parágrafo 3º, que “a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

A adoção de sistemas de controle de custos pela a administração pública pode trazer diversas vantagens. Cruz e Platt Neto (2007) destacam vantagens como a melhora do aproveitamento dos recursos disponíveis e a possibilidade de um planejamento melhor das despesas.

Silva, T. (2007, p.21) acrescenta que “a ausência de um sistema de custo impede que a administração pública possa avaliar a utilização dos recursos alocados aos seus agentes e os resultados por eles atingidos, [...]”.

Mauss e Souza (2008, p.19-20) apontam três funções consideradas por primordiais da contabilidade de custos aplicada ao setor público, a saber:

- embasar as tomadas de decisões diárias que se seguem em todo o processo de gestão, desde o planejamento estratégico até o operacional, estabelecendo padrões para avaliação do desempenho e posterior controle das atividades;
- oferecer um *feedback* dos resultados aos gestores para um novo planejamento;
- informar os resultados das atividades públicas para os órgãos fiscalizadores e para a sociedade (transparência).

As funções elencadas pelos autores estão retratadas na Figura 4.

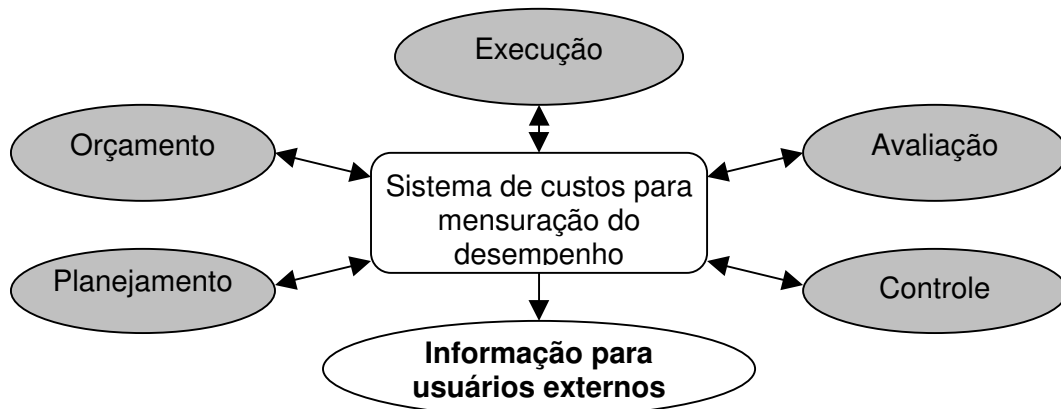


Figura 4 – Aplicações do modelo de mensuração de custos
 Fonte: Mauss e Souza (2008, p.20)

2.2.4.1 Terminologias

De acordo com Cruz e Platt Neto (2007), Na contabilidade pública, um gasto é sinônimo de despesa orçamentária, não importando se este gasto é uma despesa, investimento ou custo. Para os autores, é necessário que se faça uma adaptação na terminologia. A Figura 5 demonstra a situação mencionada acima.

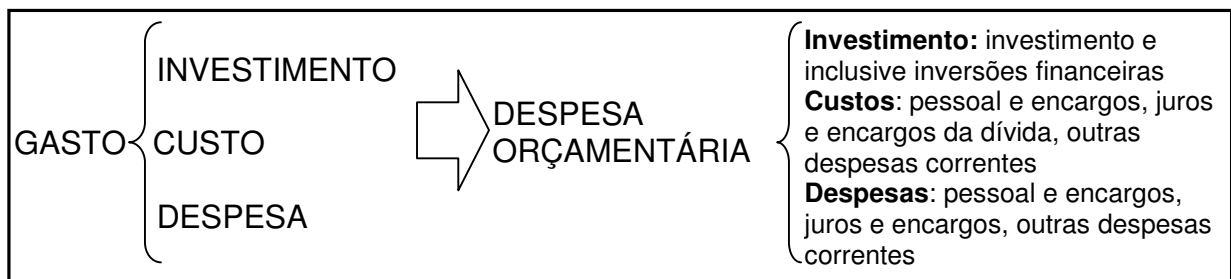


Figura 5 – Conceitos de gasto e despesa orçamentária
 Fonte: Cruz e Platt Neto (2007, p.39)

Entretanto, Silva, T. (2007, p.68), comenta que “verifica-se que o conceito de custo é colocado equivocadamente na administração pública, que o relaciona a execução orçamentária”. Cruz (2002, p.195 apud Silva, T. 2007 p.68) comenta:

Com freqüência fala-se em custos no serviço público relacionado à execução orçamentária com algum indicador de serviço produzido ou gerado. Incorre-se em erro técnico, visto que o conceito de custos não está associado à aplicação de recursos orçamentários e sim ao consumo de bens e serviços no processo de produção – um conceito econômico.

Cabe salientar, que de acordo com o artigo 35 da lei 4.320/64, a contabilidade pública adota o regime misto para o reconhecimento da receita e despesa, ou seja, regime de caixa para receita e competência para despesa, no caso da última, seu reconhecimento é no momento do empenho. Cruz e Platt Neto (2007, p.86), entendem que empenho:

significa a intenção de compra ou contratação estabelecida entre o setor público e terceiros. No ato de empenho fica deduzido do orçamento o valor da transação. Para o setor público é uma obrigação futura e para o credor é uma garantia equivalente ao fechamento de um pedido comercial.

Ou seja, é a assunção, por parte da administração pública, de compromissos perante terceiros.

2.2.4.2 Sistema de informação contábil público

A contabilidade pública, também chamada de contabilidade governamental, é composta por quatro subsistemas: orçamentário, financeiro, patrimonial e o de compensação. De acordo com Mauss e Souza (2008, p.10), os quatro subsistemas “[...] objetivam registrar todas as operações financeiras decorrentes dos atos de governo e seus reflexos no patrimônio público, [...]”.

Mauss e Souza (2008, p.10-11) conceituam os subsistemas:

Subsistema orçamentário: Abriga o orçamento público que é o resultado do planejamento operacional de governo para um período de um ano.

Subsistema financeiro: Registra todas as operações que resultem em débitos e créditos de natureza financeira, tanto decorrentes da execução orçamentária como extraorçamentária.

Subsistema patrimonial: Registra os fatos que afetam o patrimônio da entidade, todos os seus bens, direitos e obrigações, os fatos relativos às alterações da situação líquida patrimonial que abrangem os resultados da execução orçamentária, assim como as variações independentes dessa execução.

Subsistema de compensação: Registra o movimento das contas que representam direitos e obrigações decorrentes de contratos, convênios ou ajustes que possam vir a ter, no futuro, repercussões sobre o patrimônio como conseqüências de atos praticados pelo gestor.

Os autores citados entendem que um sistema de custos pode ser integrado a esses quatro subsistemas. Para Mauss e Souza (2008, p. 20), “a contabilidade de custos governamental deve ser a estes integrado e relacionado de forma paralela, como um quinto subsistema correlacionado, conforme faculta a lei Federal Nº. 4.320/64”. Entretanto, o plano de contas aplicado à contabilidade pública - PCASP, publicado pela Portaria STN nº. 751, de 16 de dezembro de 2009, - já possui este quinto subsistema. De acordo com o plano de contas aplicado ao setor público – PCASP – o subsistema de custos:

Registra, processa e evidencia os custos da gestão dos recursos e do patrimônio públicos, subsidiando a administração com informações tais como:

- i. Custos dos programas, dos projetos e das atividades desenvolvidas;
- ii. Bom uso dos recursos públicos; e
- iii. Custos das unidades contábeis.

Dessa forma, a Figura 6 ilustra como se dá a integração dos cinco subsistemas.

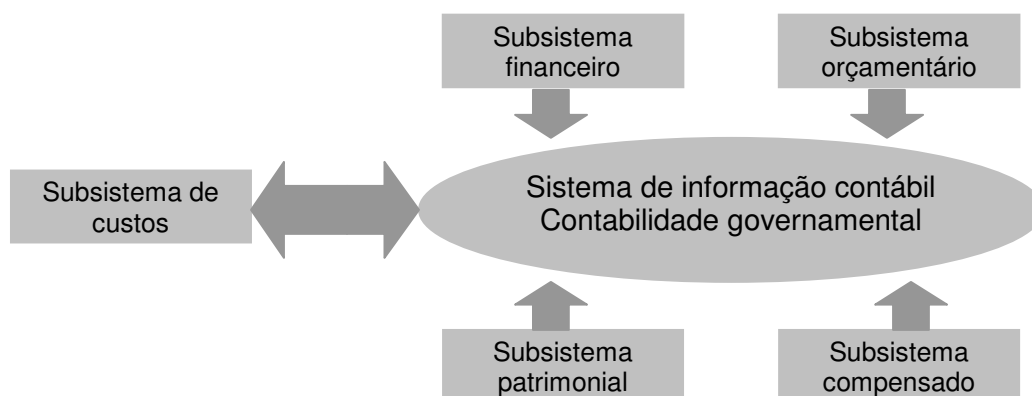


Figura 6 – Novo sistema público de informação contábil
Fonte: Mauss e Souza (2008, p.21)

A adoção da contabilidade de custos pela administração pública é vista pelos autores como necessária e importante para transparência. Para Mauss e Souza (2008, p.19), com a informação gerada pela contabilidade de custos “[...] a população e os órgãos de controle externo podem monitorar e mensurar a eficiência e economicidade da atividade pública”.

2.3 APLICAÇÃO DOS ABC NO JUIZADO ESPECIAL CÍVEL DA CAPITAL

Face ao exposto, a presente pesquisa aplica os conceitos definidos nos tópicos anteriores na estruturação de um modelo de custeio aplicado ao juizado especial cível da comarca da capital. Tal modelo baseia-se no método de custeio baseado em atividades (ABC).

Nesse sentido, no próximo capítulo apresenta-se o juizado especial da comarca da capital. Explica-se a sua estrutura, bem como as atividades desempenhadas durante o trâmite dos processos que nele transitam.

3 CARACTERIZAÇÃO DO JUIZADO ESPECIAL CÍVEL DA CAPITAL

Neste capítulo, apresenta-se o juizado especial cível da comarca da capital. No primeiro momento, apresentam-se as principais características do juizado. Na seqüência, explicam-se as atividades nele desempenhadas, bem como o fluxograma estruturado para facilitar a compreensão do trâmite processual.

3.1 ESTRUTURA DO JUIZADO ESPECIAL CÍVEL DA CAPITAL

Instalado no Fórum Desembargador Eduardo Luz, o Juizado Especial Cível da comarca da capital, doravante identificado pela sigla JEC, atua nas causas de menor complexidade desta comarca, conforme preceitua o artigo 3º da lei 9.099/95. Cabe salientar que no referido Fórum, além do JEC, existem outras varas especializadas, dentre elas, as varas da família, juizado especial criminal, etc.

Atuam diretamente no JEC 18 colaboradores, entre Magistrados, Técnicos Judiciários Auxiliares, Analistas Jurídicos, Assessores Judiciários, estagiários e digitadores. Acrescenta-se, ainda, um grupo de colaboradores que, embora lotados em outros setores, constituem mão-de-obra direta, pois dedicam parte do seu tempo às atividades realizadas no JEC. Este grupo de colaboradores é composto por oficiais de justiça, colaboradores lotados na distribuição e na expedição do Fórum e, também, por servidores e magistrados atuantes na turma de recursos. Encontram-se, também, colaboradores lotados em setores auxiliares, como serviços gerais, limpeza, segurança patrimonial, e central de atendimentos. Estes colaboradores constituem mão-de-obra indireta e, portanto, parte dos gastos relativos à sua folha de pagamento será alocada ao JEC.

3.1.1 Procedimentos realizados durante o trâmite processual

O fluxograma da Figura 7 apresenta o trâmite processual das ações transitadas no JEC, bem como a identificação das atividades nele desempenhadas. A identificação das atividades ocorrem por meio de entrevistas realizadas com os servidores lotados na referida vara, e são representadas pelos códigos A1, A2, ..., A11.

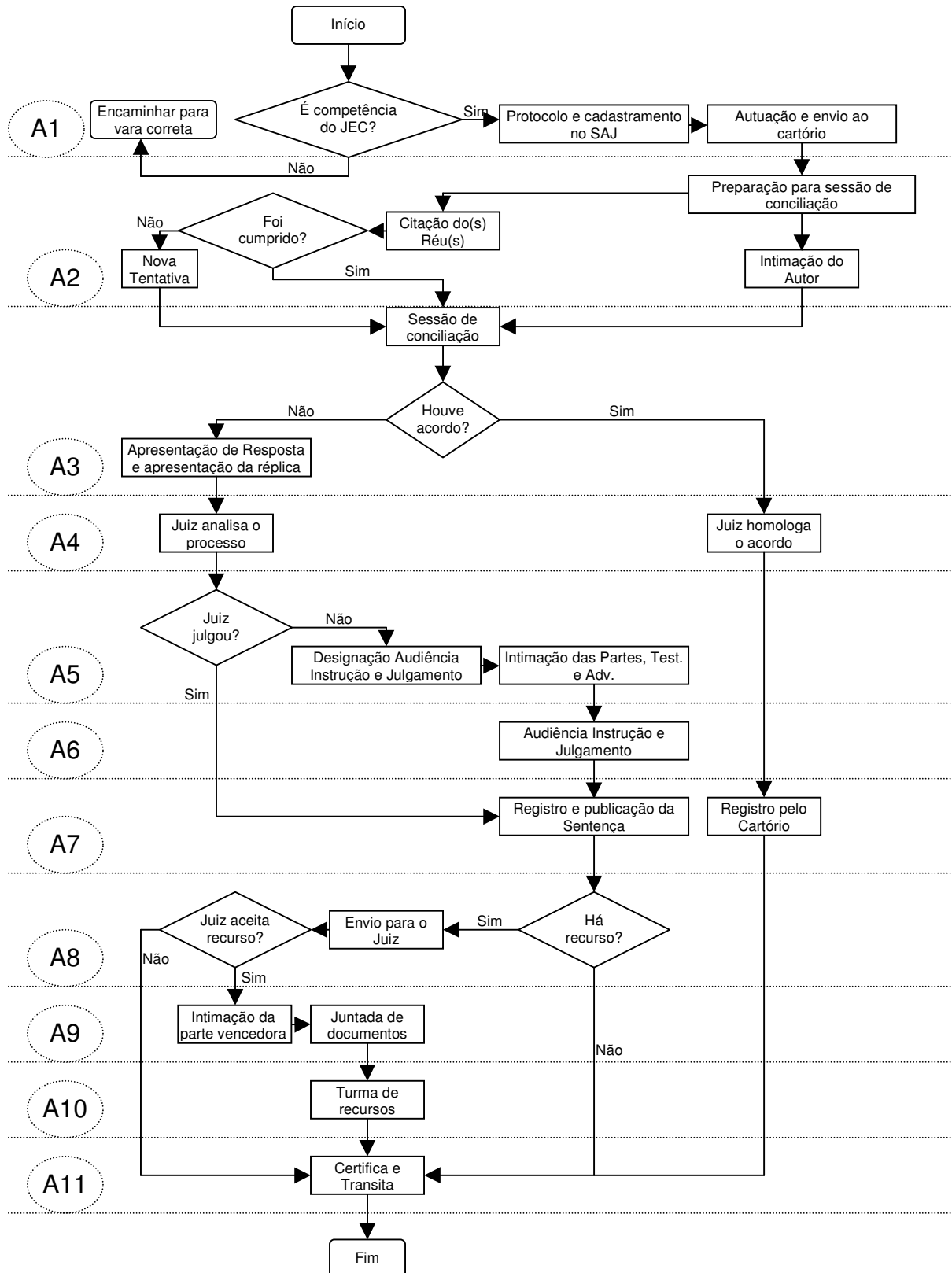


Figura 7 – Fluxograma do processo de produção
 Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com os servidores entrevistados, o início do trâmite processual, doravante chamado de processo produtivo, ocorre no recebimento da petição inicial.

Neste ponto, os servidores verificam se a petição a ser protocolada é de competência do JEC. Se a petição não for de competência do JEC, encaminha-se o requerente para a vara correta, e se for de competência do JEC, o servidor da distribuição protocola a petição, que é devidamente cadastrada no SAJ (Sistema de Automação do Judiciário) e, após o cadastramento, ocorre a autuação (transformação em processo devidamente identificado com os nomes das partes envolvidas, número do processo, vara de origem, etc.) e, por fim, ocorre a remessa ao cartório. Pela natureza dos eventos, consideram-se esses atos integrantes da mesma atividade, chamada “Distribuir Processos”, representada na Figura 7 pelo código A1.

No cartório, ocorre o recebimento dos autos e nesse momento inicia-se a segunda atividade, que é identificada como “Preparar Sessão de Conciliação”, representada na Figura 7 pelo código A2. Nesta atividade, são realizados atos como a intimação do autor e a citação do réu, que são realizadas através de carta com aviso de recebimento (AR). No caso do réu, se o correio não o localizar, é realizada uma segunda tentativa via oficial de justiça. As citações e intimações contêm as informações relativas às partes, data e hora da sessão de conciliação, entre outras informações pertinentes.

Na seqüência, ocorre a atividade denominada “Realizar Sessão de Conciliação”, representada na Figura 7 pelo código A3. Nesta atividade, ocorre a negociação entre as partes a fim de obter a conciliação; caso não seja obtida a conciliação, apresenta-se a defesa por parte do réu. Esta sessão não é presidida por um magistrado e sim por um conciliador, que pode ser qualquer cidadão bacharel em direito ou estudante em fase conclusiva do curso de direito. Cabe ressaltar que o conciliador atua de forma gratuita, ou seja, trata-se de trabalho voluntário.

Independente do resultado da sessão de conciliação, os autos serão encaminhados para o Juiz, o qual realiza a atividade denominada de “Apreciar Processo”, representada na Figura 7 pelo código A4. Neste momento, abrem-se duas possibilidades, há ou não acordo. Se houver acordo, o Juiz homologa a conciliação e envia os autos para a certificação. Se não for obtido acordo, cabe ao Juiz decidir se vai julgar o processo, ou se designará a audiência de instrução e julgamento. Optando pelo julgamento, o magistrado profere a sentença e a encaminha para o cartório para a sua publicação. Caso contrário, o magistrado designará a audiência de instrução e julgamento.

Nesse caso, ocorre a atividade denominada “Preparar Audiência de Instrução e Julgamento”, representada na Figura 7 pelo código A5. Nesta atividade, ocorre uma nova comunicação às partes, inclusive a seus advogados, que são intimados a comparecer no juízo para a realização da audiência. As intimações podem ser realizadas através de carta com aviso de recebimento (AR), oficial de justiça, edital, ou qualquer meio legítimo.

Na data marcada, ocorre a atividade “Realizar Audiência de Instrução e Julgamento”, representada na Figura 7 pelo código A6, que é a realização da audiência em si. Nesta audiência, o magistrado solicita algumas elucidações necessárias para que ele profira seu veredicto. Após a argumentação de ambas as partes, o magistrado decide sobre o caso, e profere a sentença.

Após a realização da audiência de instrução e julgamento, os autos são remetidos ao cartório que deverá registrar a sentença. Neste momento realiza-se a atividade denominada “Certificar Sentença”, representada na Figura 7 pelo código A7, que trata do registro da sentença proferida pelo juiz, ou do acordo obtido na sessão de conciliação e homologado pelo magistrado. Este registro ocorre através da emissão de uma certidão que é juntada nos autos.

Conforme citado anteriormente, existe o princípio do duplo grau de jurisdição, que é o direito da parte perdedora solicitar uma revisão da sentença condenatória proferida por um magistrado de primeiro grau. Para atender a esta demanda, surgiram as turmas de recursos que asseguram à parte perdedora o direito da revisão da sentença sem que o processo seja encaminhado a um órgão de segundo grau da justiça comum.

Assim, se houver recurso, a petição será encaminhada para o magistrado que proferiu a sentença para que este julgue procedente ou não o pedido de recurso. Realiza-se, então, a atividade “Apreciar Recurso”, representada na Figura 7 pelo código A8, quando o juiz analisa se os argumentos utilizados pelo requerente justificam o pedido de revisão da sentença. Se o juiz julgar procedente, ocorre a preparação da audiência de recurso, caso contrário, se o juiz julgar o recurso improcedente, a sentença transita em julgado.

Na preparação para a audiência de recurso, ocorre a atividade denominada “Preparar Audiência de Recurso”, representada na Figura 7 pelo código A9, quando se realiza a comunicação à parte vencedora no primeiro grau que houve recurso e se solicita o seu comparecimento em uma data pré determinada. Esta comunicação

também é realizada por meio de emissão de carta com aviso de recebimento (AR). Neste ponto, ocorre, também, a juntada de provas e documento trazidos pelas partes.

Após a comunicação, ocorre, na data especificada, a audiência de recurso. Esta atividade é denominada “Realizar Audiência de Recurso”, representada na Figura 7 pelo código A10. As turmas de recursos são compostas por três magistrados de entrância especial, último degrau da carreira dos magistrados em primeiro grau. Caso não haja magistrados de entrância especial, as turmas de recursos devem ser compostas por magistrados de entrância igual ou superior ao prolator da sentença condenatória, ou seja, de hierarquia igual ou superior ao juiz que decidiu sobre o caso. Durante a audiência de recurso, o juiz relator do processo apresenta o processo aos demais juízes que compõem a turma de recursos e, após a apresentação, eles votam pela manutenção ou reversão da sentença.

Após a realização da votação, seja a nova decisão favorável ou não à decisão do juiz do primeiro grau, encaminham-se os autos para o cartório para que este certifique e transite a sentença em julgado, ou seja, encerra-se o processo no JEC. Esta atividade é denominada “Certificar Decisão Final”, representada na Figura 7 pelo código A11, que consiste em emitir e juntar a certidão que encerra o trâmite processual. Após, o processo é despachado para o arquivo.

Cabe ressaltar que, caso o condenado não cumpra a sentença, há, ainda, a solicitação do cumprimento de sentença, quando o vencedor protocola uma nova petição requerendo que a justiça faça com que a parte devedora cumpra a sentença. Atualmente, o cumprimento de sentença é considerado a continuação do processo que originou tal sentença mas, em função de sua complexidade, considerou-se neste trabalho, como se fosse um novo processo.

Por fim, é importante alertar para o fato de que há possibilidade de recursos em outras instâncias, entretanto, se isto ocorrer, a ação vai para o trâmite comum. Assim, a competência do JEC encerra-se na decisão proferida pela turma de recursos.

Com base no fluxograma apresentado, pode-se destacar a identificação das atividades, conforme descritas no Quadro 1. Na primeira coluna codificam-se as atividades, com a finalidade de facilitar a sua identificação no fluxograma; na segunda coluna apresenta-se o nome das atividades identificadas e, por fim, na

terceira coluna apresenta-se uma descrição sintética de cada atividade desempenhada ao longo do trâmite processual.

CÓD.	ATIVIDADE	DESCRIÇÃO
A1	Distribuir Processos	Receber as petições, verificar a competência do JEC, protocolar no SAJ, autuar a petição e enviar ao cartório.
A2	Preparar Sessão de Conciliação	Receber os autos, citar o réu e intimar o autor.
A3	Realizar Sessão de Conciliação	Realizar a audiência para buscar o acordo
A4	Apreciar Processo	Se houver acordo, homologar o acordo por meio de sentença. Se não houver acordo, analisar o processo e elaborar a sentença ou se julgar necessário, designar audiência de instrução e julgamento.
A5	Preparar Audiência de Instrução e Julgamento	Comunicar as partes sobre a realização da audiência de instrução e julgamento, e realizar os atos administrativos necessários.
A6	Realizar Audiência de Instrução e Julgamento	Realizar a audiência com análise das provas apresentadas e esclarecimentos solicitados pelo juiz, que deve proferir sua sentença.
A7	Certificar Sentença	Receber os autos no cartório e emitir certidão para registrar a sentença.
A8	Apreciar Recurso	Receber o pedido de recurso e avaliar se o mesmo é procedente ou não.
A9	Preparar Audiência de Recurso	Intimar a parte vencedora e juntar provas acrescentadas ao recurso e realizar os atos administrativos necessários.
A10	Realizar Audiência de Recurso	Analisar o recurso e realizar a votação pelos magistrados que compõem a turma de recursos
A11	Certificar Decisão Final	Receber os autos, registrar a sentença e certificar o trânsito em julgado.

Quadro 1 – Atividades realizadas no JEC

Fonte – Dados da pesquisa.

3.2 LEVANTAMENTO DOS DADOS

Para a identificação dos recursos envolvidos no processo produtivo, utilizam-se os relatórios emitidos pela administração do Tribunal de Justiça, inclusive os disponibilizados no sítio do Tribunal na internet, e também de entrevistas com servidores lotados no JEC.

Dessa forma, o próximo capítulo destina-se a apresentar os recursos identificados, no qual se apresentam os direcionadores de custos utilizados para a alocação dos custos e, por fim, ocorre a aplicação do modelo de custeio proposto para o JEC.

4 ESTRUTURAÇÃO DO MODELO

Neste capítulo, realiza-se a estruturação do modelo de custeio baseado em atividades aplicado ao juizado especial cível da comarca da capital. Primeiramente, ocorre a identificação dos recursos envolvidos no processo produtivo demonstrado no capítulo 3. Na seqüência, ocorre a identificação dos direcionadores de recursos utilizados para a distribuição dos recursos consumidos para as atividades. Após a identificação dos recursos e dos direcionadores de recurso, ocorre a identificação dos direcionadores de atividades e, por fim, a aplicação do modelo estruturado.

4.1 IDENTIFICAÇÃO DOS RECURSOS

Conforme mencionado anteriormente, a identificação dos recursos envolvidos no processo produtivo se dá por meio de relatórios disponibilizados pelo Poder Judiciário, informações disponíveis no sitio do Tribunal de Justiça e por entrevistas realizadas com servidores no JEC e demais seções instaladas no Fórum Des. Eduardo Luz. Desta maneira, identificaram-se os seguintes recursos envolvidos:

- **Mão-de-obra direta:** Refere-se aos servidores que atuam diretamente nos processos que tramitam no JEC. Conforme mencionado anteriormente, a mão-de-obra direta é composta por servidores que estão lotados diretamente no JEC, no setor de distribuição e na turma de recurso. Dentro deste valor estão os salários, provisões de férias e 13º, bem como vantagens pessoais. O setor de distribuição atende a todas as varas instaladas no Fórum Des. Eduardo Luz, portanto, para considerar quanto da mão-de-obra é dedicada ao JEC utiliza-se a representatividade desta vara em relação às demais, ou seja, do total de processos protocolados, quantos são de competência do JEC. Assim, dos 1.698 processos protocolados no mês de novembro do ano de 2009, 507 são de competência do JEC, o que garante uma representatividade de 29,86%. Metodologia semelhante foi aplicada ao custo com mão-de-obra direta relativa à turma de recursos, pois nela, são analisados tanto os processos do JEC como do juizado especial criminal. Neste sentido, do total

de processos de competência dos juizados especiais cível e criminal, 864, 507 são do JEC, o que garante uma representatividade de 58,68%.

- **Material de expediente:** Refere-se aos custos decorrentes do material consumido durante o exercício das atividades realizadas no JEC. Estão considerados, neste grupo, materiais de escritório (papel, capas de processos, canetas, *toner* para impressora, envelopes, etiquetas, bobinas para fax, etc.), materiais de consumo (água mineral, copos descartáveis, café, etc.) e materiais utilizados em serviços gerais (material de limpeza e higiene). Para atribuir o custo do material de expediente relativo ao JEC, utiliza-se, também, percentual de representatividade do JEC em relação às demais varas, ou seja, 29,86% do total. Tal proporção foi utilizada uma vez que as solicitações feitas ao almoxarifado não são separadas por vara, ou seja, todas as solicitações são direcionadas ao Fórum.
- **Mão-de-obra indireta:** Refere-se aos servidores lotados em setores de apoio, como por exemplo, secretaria do foro, serviços gerais, militares que fazem a segurança do prédio, entre outros. Neste grupo, utiliza-se, também, o percentual de representatividade de 29,86%, pois, como se trata de mão-de-obra indireta, não é possível identificar quanto dela é dedicada ao JEC.
- **Correios:** Refere-se ao gasto com correspondências, tais como carta com aviso de recebimento, cartas comerciais (cartas convencionais), etc. Nesta categoria, utiliza-se, também, o percentual de representatividade de 29,86%, pois as faturas emitidas pela EBCT não relacionam a origem das correspondências expedidas.
- **Infra-estrutura:** São gastos com serviços de telefonia, energia elétrica, água e esgoto. Tais valores são agrupados, em virtude de sua baixa representatividade em relação ao total dos custos. Assim como para os demais custos indiretos, neste item utiliza-se, também, o percentual de representatividade do JEC em relação às demais varas, ou seja, 29,86%.

- **Depreciação:** Refere-se ao valor da depreciação do prédio, dos móveis, máquinas e equipamentos utilizados no juizado especial. Embora não haja o registro da depreciação nos balanços públicos, esta foi considerada nesta pesquisa. O cálculo da depreciação é realizado com base na Instrução Normativa SRF nº. 162, de 31 de dezembro de 1998. Cabe ressaltar que o valor registrado do imóvel onde se encontra instalado o JEC é de 5.850.000,00 reais, Entretanto, aplica-se o percentual de representatividade (29,86%) do JEC em relação às demais seções instaladas no prédio.

4.2 IDENTIFICAÇÃO DOS DIRECIONADORES DE RECURSO

Conforme citado anteriormente, no método de custeio baseado em atividades os recursos são alocados às atividades por meio de direcionadores de recursos, identificados a partir da observação da relação causal entre os recursos e as atividades realizadas durante o processo produtivo.

Nesse sentido, identificam-se os direcionadores de custos de recursos relativos às atividades desempenhadas no JEC, por meio de entrevistas e de observações da rotina de trabalho dos servidores lotados nesta vara, a fim de verificar a relação entre os recursos consumidos e as atividades realizadas.

Dessa forma, o Quadro 2 apresenta os recursos identificados e seus respectivos direcionadores de recursos.

Recursos	Direcionadores de Recurso
Mão-de-obra Direta	Tempo
Material Expediente	Estimativa de consumo
Mão-de-obra Indireta	Tempo
Correios	% expedições
Infra-estrutura	Estimativa de consumo
Depreciação	Tempo de utilização

Quadro 2 – Direcionadores de recurso
Fonte: Dados da pesquisa.

Para determinar os direcionadores demonstrados no Quadro 2, utiliza-se como critério a relação entre os recursos envolvidos e as atividades que os consomem. Neste sentido, apresentam-se a seguir, os direcionadores de recursos identificados, bem como a sua distribuição para as atividades.

- **Mão-de-obra direta:** O direcionador de recurso utilizado para a distribuição da mão-de-obra direta é o tempo dedicado a cada atividade, pois cada servidor executa mais de uma atividade e, por isto, faz-se necessária a identificação do tempo dedicado a cada atividade desempenhada. O Quadro 3, resultante do apêndice 2, apresenta a distribuição do tempo dedicado pelos servidores na execução de cada atividade de acordo com o informado pelos servidores em entrevista. Destaca-se que os valores percentuais apresentados na coluna “Total”, representam o total de horas dedicadas pelos servidores que é de 184 horas para a distribuição, 2.618 horas para o cartório, 154 horas para o magistrado, 92 horas para o oficial de justiça e 460 para a turma de recursos.

(Valores em %)

Recursos	Direcionador de recurso	Atividades											Total	
		A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8	A9	A10	A11		
Distribuição	Tempo	100,00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	100,00
Cartório	Tempo	-	32,00	5,00	-	8,00	6,00	11,00	-	23,00	6,00	9,00	100,00	
Magistrado	Tempo	-	-	-	58,00	-	10,00	-	32,00	-	-	-	100,00	
Oficiais de Justiça	Tempo	-	80,00	-	-	20,00	-	-	-	-	-	-	100,00	
Turma de Recursos	Tempo	-	-	-	-	-	-	-	-	-	100,00	-	100,00	

Quadro 3 – Identificação do tempo MOD dedicado às atividades

Fonte: Dados da pesquisa.

- **Material de expediente:** O direcionador de custo utilizado para a alocação do material de expediente é a estimativa de consumo. A determinação deste direcionador para o material de expediente se dá em virtude da impossibilidade de mensuração do valor unitário consumido em cada atividade. Assim, por meio de entrevista e da observação da rotina de trabalho dos servidores lotados no JEC, identificou-se o percentual de material de expediente consumido em cada atividade, conforme demonstra o Quadro 4.

(Valores em %)

Recursos	Direcionador de recurso	Atividades											Total
		A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8	A9	A10	A11	
Material expediente	Estimativa de Consumo	5,00	20,00	9,00	6,00	7,00	5,00	7,00	5,00	18,00	10,00	8,00	100,00

Quadro 4 – Estimativa de uso do material de expediente

Fonte: Dados da pesquisa.

- **Mão-de-obra indireta:** O direcionador de recurso utilizado para a alocação da mão-de-obra indireta é o tempo. A estimativa do tempo dedicado pelo pessoal das seções de apoio a cada atividade é calculado com base na distribuição da mão-de-obra direta, pois não há uma relação direta entre este recurso e as atividades realizadas. O Quadro 5, resultante do apêndice 3, apresenta a distribuição da mão-de-obra indireta para as atividades.

(Valores em %)

Recursos	Direcionador de recurso	Atividades											Total
		A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8	A9	A10	A11	
Mão-de-obra indireta	Tempo	4,56	19,83	2,43	14,28	4,96	5,38	5,34	7,87	11,17	19,81	4,37	100,00

Quadro 5 – Distribuição da mão-de-obra indireta

Fonte: Dados da pesquisa.

- **Correio:** Para este quesito, utiliza-se como direcionador o percentual de expedições relativas às atividades realizadas no período. O Quadro 6 apresenta a distribuição deste recurso para as atividades.

(Valores em %)

Recursos	Direcionador de recurso	Atividades											Total
		A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8	A9	A10	A11	
Correios	Nº Expedições	-	48,00	-	-	18,00	-	-	-	34,00	-	-	100,00

Quadro 6 – Distribuição do recurso Correio

Fonte: Dados da pesquisa.

- **Infra-estrutura:** Utiliza-se como direcionador para a alocação deste recurso, a estimativa de consumo fornecida, por meio de entrevistas, pelos servidores lotados no fórum. Segundo eles, tal estimativa é baseada no número de ligações telefônicas realizadas. Desta forma, o Quadro 7 apresenta proporção da distribuição deste recurso para as atividades.

(Valores em %)

Recursos	Direcionador de recurso	Atividades											Total
		A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8	A9	A10	A11	
Infra-estrutura	Estimativa de Consumo	6,00	32,00	4,00	4,00	5,00	5,00	8,00	6,00	21,00	3,00	6,00	100,00

Quadro 7 – Estimativa do consumo do recurso Infra-estrutura

Fonte: Dados da pesquisa.

- **Depreciação:** O direcionador utilizado para a distribuição deste recurso é o tempo de utilização das dependências. Desta forma, utiliza-se para a distribuição da depreciação para as atividades a mesma proporção utilizada para a mão-de-obra indireta, pois representa o tempo dedicado a cada

atividade e, conseqüentemente, o tempo de utilização das instalações. Portanto, o Quadro 8 apresenta a distribuição aplicada à depreciação.

(Valores em %)

Recursos	Direcionador de recurso	Atividades											Total
		A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8	A9	A10	A11	
Depreciação	Tempo de utilização	4,56	19,83	2,43	14,28	4,96	5,38	5,34	7,87	11,17	19,81	4,37	100,00

Quadro 8 – Distribuição da depreciação

Fonte: Dados da pesquisa.

Após a identificação dos recursos envolvidos no processo produtivo e dos direcionadores de recursos, ocorre a identificação dos direcionadores de atividades.

4.3 IDENTIFICAÇÃO DOS DIRECIONADORES DE ATIVIDADE

Conforme mencionado anteriormente, os direcionadores de atividades permitem identificar a relação entre os produtos e as atividades realizadas no processo produtivo. Assim, neste trabalho identificam-se os direcionadores de atividades por meio da observação da relação entre as atividades realizadas e os objetos de custeio.

Nesse sentido, o Quadro 9 apresenta os direcionadores de atividades do processo produtivo identificado no capítulo 3.

Atividades	Direcionadores de Atividade
Distribuir Processos	Nº Proc. Protocolados
Preparar Sessão de Conciliação	Nº de Sessões Agendadas
Realizar Sessão de Conciliação	Nº Sessões Realizadas
Apreciar Processo	Nº Proc. Remetidos ao Juiz
Preparar Audiência de Instrução e Julgamento	Nº Audiências Agendadas
Realizar Audiência de Instrução e Julgamento	Nº Audiências Realizadas
Certificar Sentença	Nº de Certidões emitidas
Apreciar Recurso	Nº de Recursos Impetrados
Preparar Audiência de Recurso	Nº Proc. Enviados à Turma de Recursos
Realizar Audiência de Recurso	Nº Recursos Julgados
Certificar Decisão Final	Nº Proc. Transitados em Julgado

Quadro 9 – Identificação dos direcionadores de atividade

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme demonstrado no Quadro 9, a identificação dos direcionadores de atividades está relacionada com a finalidade à qual se destina cada atividade realizada, ou seja, o produto gerado pela realização de determinada atividade.

Face ao exposto, demonstram-se, a seguir, as atividades e as suas finalidades, bem como a sua relação com seus direcionadores:

- A1 - Distribuir Processos:** Esta atividade é composta por atos relacionados ao recebimento das petições, ou seja, a entrada do objeto de custos no processo produtivo. Neste sentido, utiliza-se como direcionador de recurso o número de petições protocoladas.
- A2 - Preparar Sessão de Conciliação:** A preparação da sessão de conciliação é constituída por procedimentos que visam à sua realização. Desta forma, utiliza-se como direcionador de atividades o número de sessões de conciliação agendadas.
- A3 - Realizar Sessão de Conciliação:** Esta atividade é composta por atos relacionados à realização da sessão. Assim, utiliza-se como direcionador de atividade o número de sessões realizadas.
- A4 - Apreciar Processo:** Conforme mencionado no capítulo 3, nesta atividade há duas situações distintas (com acordo ou sem acordo). Entretanto, independentemente do resultado da sessão de conciliação, os autos são enviados ao juiz para que este determine o destino do processo. Portanto, utiliza-se como direcionador de atividade o número de processos enviados ao juiz.
- A5 - Preparar Audiência de Instrução e Julgamento:** A preparação da audiência de instrução e julgamento é composta por atos que se destinam à realização da aludida audiência. Neste sentido, utiliza-se como direcionador de atividade o número de audiências agendadas.
- A6 - Realizar Audiência de Instrução e Julgamento:** Nesta atividade realizam-se atos relacionados à realização da audiência. Portanto, utiliza-se como direcionador de atividade o número de audiências realizadas

- A7 - Certificar Sentença:** Realizam-se, nesta atividade, atos relacionados à certificação das decisões proferidas, ou seja, ocorre a emissão de certidões que registram as decisões proferidas pelo juiz. Assim, utiliza-se como direcionador de atividades o número de certidões emitidas.
- A8 - Apreciar Recurso:** Nesta atividade, realizam-se atos que têm a finalidade de verificar a procedência dos recursos impetrados. Neste sentido, utiliza-se como direcionador de atividade o número de recursos impetrados.
- A9 - Preparar Audiência de recurso:** Esta atividade é composta por atos que se relacionam com a realização das audiências de recurso. Assim, utiliza-se como direcionador de atividades o número de processos enviados à turma de recurso.
- A10 - Realizar Audiência de recurso:** Esta atividade destina-se a julgar os recursos impetrados. Portanto, utiliza-se como direcionador de atividade o número de recursos julgados.
- A11 - Certificar Decisão Final:** Esta atividade destina-se a realizar a certificação final, ou seja, a partir deste ponto não há mais a possibilidade de recurso, pois o processo é transitado em julgado. Portanto, utiliza-se como direcionador de atividade o número de processos transitados.

4.4 APLICAÇÃO DO MODELO PROPOSTO

Com base nas informações levantadas e na fundamentação teórica, aplica-se o modelo resultante para os custos relativos ao mês de novembro de 2009. Há necessidade de se fazer o levantamento do total dos recursos consumidos no referido período. Neste sentido, o Quadro 10 apresenta os recursos consumidos no mês de novembro de 2009.

Recursos	Total (R\$)
Mão-de-Obra Direta	120.874,33
Material Expediente	3.483,23
Mão-de-Obra Indireta	28.619,14
Correios	4.323,94
Infra-estrutura	4.122,73
Depreciação	7.866,17
Total	169.289,54

Quadro 10 – Total dos recursos consumidos
Fonte: Dados da pesquisa.

A partir do levantamento dos recursos consumidos, realiza-se o seu encaminhamento as atividades por meio dos direcionadores de recurso identificados para o modelo estruturado.

4.4.1 Alocação dos recursos às atividades

Após o levantamento dos recursos e a identificação dos direcionadores de recursos, realiza-se a distribuição dos recursos para as atividades com base nos quadros de distribuição apresentados anteriormente. Assim, o Quadro 11 apresenta a distribuição dos recursos relativos ao mês de novembro de 2009 às atividades realizadas.

Valores em R\$

Recursos	Direcionador	Distribuir	Preparar Sessão	Realizar Sessão	Apreciar	Preparar Aud.	Realizar Aud.	Certificar	Apreciar	Preparar Aud.	Realizar Aud.	Certificar	Total
	de recurso	Processos	de Conciliação	de Conciliação	Processo	Instr. e Julg.	Instr. e Julg.	Sentença	Recurso	de Recurso	de Recurso	Decisão Final	
Mão-de-Obra Direta	Tempo	5.511,19	23.974,53	2.933,90	17.265,41	5.993,63	6.497,47	6.454,58	9.525,74	13.495,93	23.940,93	5.281,02	120.874,33
Material Expediente	Estimativa de Consumo	174,16	696,65	313,49	208,99	243,83	174,16	243,83	174,16	626,98	348,32	278,66	3.483,23
Mão-de-Obra Indireta	Tempo	1.304,87	5.676,39	694,65	4.087,89	1.419,10	1.538,39	1.528,24	2.255,39	3.195,40	5.668,44	1.250,37	28.619,14
Correios	% expedições	-	2.075,49	-	-	778,31	-	-	-	1.470,14	-	-	4.323,94
Infra-estrutura	Estimativa de Consumo	247,36	1.319,27	164,91	164,91	206,14	206,14	329,82	247,36	865,77	123,68	247,36	4.122,73
Depreciação	Tempo de Utilização	358,65	1.560,20	190,93	1.123,59	390,05	422,84	420,05	619,91	878,28	1.558,01	343,67	7.866,17
Total		7.596,24	35.302,53	4.297,88	22.850,79	9.031,05	8.839,00	8.976,50	12.822,57	20.532,51	31.639,38	7.401,09	169.289,54

Quadro 11 – Alocação dos recursos às atividades

Fonte: Dados da pesquisa.

Com base nos dados mostrados no Quadro 11, observa-se que a atividade que mais consome recursos é a atividade “preparar sessão de conciliação”. Isto acontece em virtude do grande volume de tempo dedicado pelos funcionários à execução desta atividade.

Entretanto, a atividade “realizar sessão de conciliação” é a atividade que consome menos recursos. Neste caso, o baixo valor também é decorrente do tempo dedicado pelos servidores que, neste caso, é muito pequeno. Outro fator que contribui para o baixo valor desta atividade é o fato de que a sessão de conciliação não é presidida por um magistrado, e sim por um conciliador que trabalha de forma voluntária e gratuita.

4.4.2 Alocação das atividades aos objetos de custeio

Após a alocação dos recursos às atividades, ocorre a alocação dos custos das atividades aos objetos de custeio. Neste sentido, o Quadro 12 apresenta a determinação do custo de cada direcionador de atividade identificado para o modelo estruturado.

Atividades	Custo da atividade	Direcionadores de Atividade	Quantidade (un.)	Custo do direcionador
Distribuir Processos	7.596,24	Nº Proc. Protocolados	507	14,98
Preparar Sessão de Conciliação	35.302,53	Nº de Sessões Agendadas	138	255,82
Realizar Sessão de Conciliação	4.297,88	Nº Sessões Realizadas	139	30,92
Apreciar Processo	22.850,79	Nº Proc. Remetidos ao Juiz	132	173,11
Preparar Audiência de Instrução e Julgamento	9.031,05	Nº Audiências Agendadas	26	347,35
Realizar Audiência de Instrução e Julgamento	8.839,00	Nº Audiências Realizadas	23	384,30
Certificar Sentença	8.976,50	Nº de Certidões emitidas	143	62,77
Apreciar Recurso	12.822,57	Nº de Recursos Impetrados	103	124,49
Preparar Audiência de Recurso	20.532,51	Nº Proc. Enviados à Turma de Recursos	96	213,88
Realizar Audiência de Recurso	31.639,38	Nº Recursos Julgados	95	333,05
Certificar Decisão Final	7.401,09	Nº Proc. Transitados em Julgado	124	59,69

Quadro 12 – Identificação do custo dos direcionadores de atividade
Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se, no quadro 12, que o direcionador de custo mais alto é o da atividade “realizar audiência de instrução e julgamento”. Tal valor é decorrente do baixo volume de audiências realizadas no período, pois, em grande parte dos casos

o magistrado considera desnecessária a realização das audiências de instrução e julgamento para a elaboração da decisão.

Todavia, observa-se, também, que o direcionador de menor valor é o da atividade “distribuir processos”. Assim como para a atividade supra, o motivo pelo qual este direcionador possui o menor valor é o volume. Neste caso, o número de processos protocolados é bastante grande em relação aos demais, o que ocasiona o baixo valor deste direcionador.

4.4.3 Identificação do custo dos objetos de custeio

A partir da identificação dos custos dos direcionadores de atividade, pode-se chegar ao custo dos processos transitados no JEC. Para isto, deve-se, em primeiro lugar, observar as cinco possibilidades existentes para o trâmite processual, a saber:

- Processos com acordo obtido na sessão de conciliação, doravante identificados como “conciliação”;
- Processos julgados pelo juiz sem a realização da audiência de instrução e julgamento, doravante identificados como “sem audiência”;
- Processos julgados pelo juiz com a realização da audiência de instrução e julgamento, doravante identificados como “com audiência”;
- Processos com recurso oriundo da decisão do juiz, sem a realização da audiência de instrução e julgamento, doravante identificados como “recurso sem audiência”; e
- Processos com recurso oriundo da decisão do juiz, com a realização da audiência de instrução e julgamento, doravante identificados como “recursos com audiência”.

Neste sentido, o Quadro 13 demonstra as atividades que contemplam cada uma das possibilidades acima, bem como os seus custos totais.

Atividades	Conciliação	Sem Audiência	Com Audiência	Recurso sem Audiência	Recurso com Audiência
Distribuir Processos	14,98	14,98	14,98	14,98	14,98
Preparar Sessão de Conciliação	255,82	255,82	255,82	255,82	255,82
Realizar sessão de Conciliação	30,92	30,92	30,92	30,92	30,92
Apreciar Processo	-	173,11	173,11	173,11	173,11
Preparar Audiência de Instrução e Julgamento	-	-	347,35	-	347,35
Realizar Audiência de Instrução e Julgamento	-	-	384,30	-	384,30
Certificar Sentença	62,77	62,77	62,77	62,77	62,77
Apreciar recurso	-	-	-	124,49	124,49
Preparar Audiência de Recurso	-	-	-	213,88	213,88
Realizar Audiência de recurso	-	-	-	333,05	333,05
Certificar Decisão Final	59,69	59,69	59,69	59,69	59,69
TOTAL	424,18	597,29	1.328,94	1.268,71	2.000,36

Quadro 13 – Custos dos processos transitados no JEC

Fonte: Dados da pesquisa.

Por fim, cabe salientar que as informações mostradas no Quadro 13 e as informações delas oriundas, são válidas para o modelo estruturado nesta pesquisa, pois, caso seja aplicado outro modelo de custeio, os custos totais das cinco configurações apresentadas poderão ser diferentes dos identificados nesta pesquisa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por meio da observação do trâmite processual demonstrado no fluxograma elaborado, identificam-se a realização de 11 (onze) atividades, a saber: distribuir processos, preparar sessão de conciliação, realizar sessão de conciliação, apreciar processo, prepara audiência de instrução e julgamento, realizar audiência de instrução e julgamento, certificar sentença, apreciar recurso, preparar audiência de recurso, realizar audiência de recurso e, por fim, certificar decisão final.

Assim, a partir da identificação das referidas atividades, do levantamento dos recursos consumidos durante a sua execução e da relação causal entre ambos, identificam-se os direcionadores de recurso. Conforme mencionado anteriormente, os direcionadores de recursos têm a finalidade de representar a maneira pela qual os recursos são consumidos pelas atividades e, assim, pode-se chegar ao custo total incorrido na realização de cada atividade.

Após a identificação do custo total de cada atividade, é necessário que se observe a relação das atividades com os objetos de custos, a fim de mensurar o custo efetivo de cada objeto. Assim, por meio da identificação da referida relação, podem-se determinar qual o direcionador de atividade a serem utilizados, o que permite a alocação dos recursos consumidos pelas atividades aos objetos de custos.

Portanto, após a elaboração do modelo de custeio, realiza-se a sua aplicação para um período-teste que, neste caso, é o mês de novembro de 2009. Assim, por meio da aplicação do referido modelo para o mês-teste, chega-se ao custo das 5 (cinco) configurações de trâmite processual possíveis, a saber: processo com acordo obtido na sessão de conciliação = R\$ 424,18; processo julgado pelo juiz sem a realização de audiência de instrução e julgamento = R\$ 597,29; processo julgado pelo juiz com a realização da audiência de instrução e julgamento = R\$ 1.328,94; processo com recurso oriundo da decisão do juiz, sem a realização da audiência de instrução e julgamento = R\$ 1.268,71 e, por fim, processo com recurso oriundo da decisão do juiz, com a realização da audiência de instrução e julgamento = R\$ 2.000,36.

Observa-se que os processos que apresentam o menor custo são aqueles em que há acordo (conciliação). Isto se dá em virtude dos princípios da informalidade e da economia processual, previstos no *caput* do artigo 2º da lei 9.099/95. Entretanto, de acordo com informações fornecidas pelos servidores lotados no JEC, o número

de processos finalizados na sessão de conciliação é muito pequeno, representando menos de 20% do total das sessões realizadas.

Por outro lado, como seria de se esperar, os processos que apresentam o maior custo são aqueles que transitam por todas as atividades desempenhadas no JEC (recurso com audiência). Segundo os servidores daquela vara, poucos processos seguem essa configuração.

Conforme mencionado anteriormente, nos processos transitados nos juizados especiais não há a cobrança das custas processuais no primeiro grau de jurisdição, ou seja, todos os custos incorridos são pagos pelo Estado. Neste sentido, os resultados alcançados por meio da aplicação do modelo estruturado permitem a identificação do custo de cada processo para o Estado e, conseqüentemente, para a sociedade.

Por fim, cabe salientar que a cobrança das custas processuais ocorre apenas nos casos em que há recurso e, portanto, a aplicação do modelo estruturado permite ao poder judiciário identificar se o valor repassado para as partes corresponde, efetivamente, aos custos incorridos durante o processo produtivo.

Para a realização de futuros trabalhos, sugere-se a aplicação deste modelo para o período de um ano, por exemplo, para identificar o comportamento dos custos durante o exercício.

Sugere-se, também, a aplicação de outro método de custeio, como o absorção, por exemplo, para o juizado estudado neste trabalho. Assim, será possível comparar os resultados e verificar eventuais variações.

Sugere-se, ainda, a aplicação do modelo estruturado nesta pesquisa no juizado especial criminal. Desta maneira, será possível verificar se há variação no valor do custo dos processos na referida vara.

Uma última sugestão é a aplicação do modelo estruturado em uma vara da justiça comum, pois, desta maneira, pode-se verificar sua aplicabilidade para estas varas.

REFERÊNCIAS

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise Gerencial de Custos**: aplicação em empresas modernas. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 02 de abr. 2010.

_____. **Instrução Normativa SRF nº. 162**, de 31 de dezembro de 1998. Secretaria da Receita Federal. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/Ant2001/1998/in16298.htm>>, Acesso em 12 de mai. 2010.

_____. **Lei Complementar nº. 101**, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 30 de mar. de 2010.

_____. **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/Leis/L4320.htm>>. Acesso em: 07 de abr. 2010.

_____. **Lei nº. 9.099**, de 26 de setembro de 1995: Dispões sobre os Juizados Especiais Cíveis e Criminais e dá outras providências. Brasília, 1995. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/L9099.htm>>. Acesso em: 09 de abr. de 2010.

CRUZ, Flavio da. **Auditoria governamental**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____; PLATT NETO, Orion Augusto. **Contabilidade de custos para entidades estatais**: metodologias e casos simulados. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

INÁCIO FILHO, Geraldo. **A monografia nos cursos de graduação**. 2. ed. Uberlândia: EDUFU, 1994.

KAPLAN, Robert S.; ANDERSON, Steven R. **Custeio baseado em atividade e tempo**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

_____; COOPER, Robin. **Custo e desempenho**: Administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 1998.

LOURENÇO, Luiza Andréa Gaspar. **Juizados especiais cíveis**: legislação, doutrina, jurisprudência e prática. São Paulo: Iglu, 1998.

LUNKES, Rogério João. **Contabilidade Gerencial**: Um enfoque na tomada de decisão. Florianópolis: Visual Books, 2007.

MACHADO JR, José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A lei 4320 comentada**: e a lei de responsabilidade fiscal. 31ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2002/2003.

MAHER, Michel. **Contabilidade de custos**: Criando valor para a administração. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MAUSS, Cezar Volnei; SOUZA, Marcos Antônio. **Gestão de custos aplicada ao Setor Público**: Modelo para a mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental. São Paulo: Atlas, 2008.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC**: custeio baseado em atividades. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

OLIVEIRA, Maria Marly. **Como elaborar projetos, relatórios, monografias, dissertações e tese**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

SCHULTZ, Charles Albino; SILVA, Márcia Zanievicz da; BORGERT, Altair. **É o Custeio por Absorção o único método aceito pela Contabilidade?**. In: XV CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, Curitiba, 2008.

SILVA, Márcia Zanievicz da. **Mensuração dos custos de procedimentos médicos em organizações hospitalares**: sistematização de um método de custeio híbrido à luz do ABC e da UEP. 2006. 159 f. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, 2006. Disponível em <<http://tede.ufsc.br/teses/PPGC0004.pdf>> acesso em 13 de abril de 2010.

SILVA, César Augusto Tibúrcio (organizador). **Custos no setor público**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2007.

SOARES, Nildomar da Silveira. **Juizado especial cível**: a justiça na era moderna. 3.ed. São Paulo: LTr, 1996.

STN – Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 751**, de 16 de dezembro de 2009. Aprova o volume V – Demonstrações Contábeis plicadas ao Setor Público e republica o volume IV – Plano e Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. Disponível em: < http://www.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Volume_IV_PCASP_publicacao.pdf>. Acesso em: 03 de mar. 2010.

THIOLLENT, Michel. **Metodologia da pesquisa-ação**. 8. ed. São Paulo: Cortez, 1998.

APÊNDICES

APÊNDICE 1 – SOLICITAÇÃO DE AUTORIZAÇÃO PARA A REALIZAÇÃO DO ESTUDO

Ilustríssimo Senhor Diretor-Geral Administrativo

Moisés Marcos da Silva, funcionário terceirizado deste Tribunal, no posto de Digitador, lotado na Divisão de Tesouraria, da Diretoria de Orçamento e Finanças, solicita a Vossa Senhoria autorização para o levantamento de dados referentes à folha de pagamento (servidores, militares, terceirizados e estagiários) e demais gastos como energia elétrica, telefone, água e outros valores que venham a ser considerados custos relacionados à manutenção do Juizado Especial instalado no Fórum Des. Eduardo Luz, para a elaboração de trabalho de conclusão do curso de Contabilidade, na Universidade Federal de Santa Catarina, com o seguinte tema: “A estruturação de um modelo de sistema de custeio baseado em atividades aplicado ao juizado especial da comarca da capital.”

Solicita, ainda, autorização para que sejam realizadas visitas ao Fórum Des. Eduardo Luz, para a observação, in loco, das atividades desempenhadas durante o trâmite dos processos no juizado especial.

No ensejo, assumo o compromisso de resguardar o sigilo das informações que me forem disponibilizadas, restringindo sua utilização para fins acadêmicos.

Por fim, saliento que, após a aprovação do trabalho, será disponibilizada uma via à Administração do Tribunal de Justiça, para ampla e irrestrita consulta.

Nesses termos, pede deferimento.

Florianópolis, 27 de janeiro de 2010.

Moisés Marcos da Silva

Ciente e de acordo.

Florianópolis, 27 de janeiro de 2010.

Ricardo Lentz

Diretor de Orçamento e Finanças

APÊNDICE 2 – DISTRIBUIÇÃO DO TEMPO MOD DEDICADO ÀS ATIVIDADES

Número de horas dedicadas

Recursos	Direcionador de recurso	Distribuir Processos	Preparar Sessão de Conciliação	Realizar Sessão de Conciliação	Apreciar Processo	Preparar Aud. Instr. e Julg.	Realizar Aud. Instr. e Julg.	Certificar Sentença	Apreciar Recurso	Preparar Aud. de Recurso	Realizar Aud. de Recurso	Certificar Decisão Final	Total
Distribuição	Tempo	184	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	184
Cartório	Tempo	-	838	121	-	209	157	288	-	602	157	236	2.618
Magistrado	Tempo	-	-	-	89	-	16	-	49	-	-	-	154
Oficiais de Justiça	Tempo	-	74	-	-	18	-	-	-	-	-	-	92
Turma de Recursos	Tempo	-	-	-	-	-	-	-	-	-	460	-	460

APÊNDICE 3 – DISTRIBUIÇÃO DO TEMPO MOI DEDICADO ÀS ATIVIDADES

Valores em R\$

Recurso	Distribuir Processos	Preparar Sessão de Conciliação	Realizar Sessão de Conciliação	Apreciar Processo	Preparar Aud. Instr. e Julg.	Realizar Aud. Instr. e Julg.	Certificar Sentença	Apreciar Recurso	Preparar Aud. de Recurso	Realizar Aud. de Recurso	Certificar Decisão Final	Total
MOD	5.511,19	23.974,53	2.933,90	17.265,41	5.993,63	6.497,47	6.454,58	9.525,74	13.495,93	23.940,93	5.281,02	120.874,33
% MOD	4,56%	19,83%	2,43%	14,28%	4,96%	5,38%	5,34%	7,88%	11,17%	19,81%	4,37%	100,00%
MOI	1.304,87	5.150,47	2.134,99	3.242,12	2.639,68	1.719,11	1.528,24	1.480,10	2.500,75	5.668,44	1.250,37	28.619,14