

Processo de Terceirização: Um olhar quanto à preservação do patrimônio e da eficiência organizacional

Outsourcing Process: A look on the preservation of heritage and organizational efficiency

Mayra de Siqueira Cardoso¹
Vinicius Muzetti Bueno²
Rogério Cardoso³
Juliano Beloumini⁴

Resumo

A terceirização, no Brasil foi implantada de forma gradativa, com as vindas das primeiras empresas multinacionais, principalmente as automobilísticas. Mas, foi no início da década de 80 que esta prática ganhou força. Este estudo aborda a terceirização com objetivo de captar a percepção dos representantes de organizações que participam do processo de terceirização, quanto à contribuição destes serviços para a preservação do patrimônio e a contribuição para eficiência operacional dos envolvidos no contrato. Trata-se de uma pesquisa descritiva realizada por meio de estudo bibliográfico, documental e de campo. A técnica de pesquisa utilizada foi entrevista estrutura. Os resultados demonstraram que nas percepções dos sujeitos de pesquisa a terceirização não afetou a posição patrimonial da contratante e contribui indiretamente para eficiência operacional. Já, para a contratada o processo contribui para ampliar seu patrimônio e aumentar sua eficiência operacional.

Palavras-chave: Terceirização; Terceirização no Setor Público; Vantagens da Terceirização; Desvantagens da Terceirização.

Abstract

Outsourcing in Brazil was implemented gradually, with the coming of the first multinational companies, especially automotive. But it was at the beginning of the 80s that this practice has gained momentum. This study discusses outsourcing in order to capture the perception of representatives of organizations participating in the outsourcing process, as the contribution of these services to preserve the heritage and contribution to operational efficiency of those involved in the contract. This is a descriptive research conducted through bibliographical study, documentary and field. The screening technique used was interview structure. The results showed that the perceptions of the subjects outsourcing did not affect the financial position of the contractor and indirectly contributes to operational efficiency. Already, to the contractor the process contributes to expand its assets and increase operational efficiency.

¹Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade do Estado de Minas Gerais – Unidade Passos, Contabilidade São Judas Tadeu Ltda, Rua Dep. Lourenço de Andrade, 222 - Passos (MG), cardoso_mayra@hotmail.com;

² Especialista Direito Público, Professor designado da Universidade do Estado de Minas Gerais – Unidade Passos, Avenida Paulo Esper Pimenta, 151 – Passos (MG), viniciusmuzetti@hotmail.com;

³ Mestre em Ciências Contábeis, Professor designado Universidade do Estado de Minas Gerais – Unidade Passos, Rua Licomedio Honório de Freitas, 136 – Passos (MG), rogerio.cardoso@uemg.br;

⁴ Especialista em Gestão Financeira, Controladoria, Auditoria e Planejamento Tributário, Professor designado Universidade do Estado de Minas Gerais – Unidade Passos, Avenida dos Expedicionários, 1296 A – Passos (MG), Juliano.beloumini@uemg.br .

Key Works: *Outsourcing; Outsourcing in the Public Sector; Advantages of Outsourcing; Outsourcing disadvantages.*

1. Introdução

A terceirização consiste na transferência de atividade organizacional, ou parte dela, para uma prestadora de serviço externa, sendo esta prática empresarial utilizada por várias organizações privadas e públicas, com finalidade de reduzir os sacrifícios financeiros da tomadora e, assim preservar seu patrimônio. E ainda, transferir responsabilidades da contratante para a contratada, que deve gerar aumento da qualidade dos serviços prestados pela contratante. Portanto, o principal objetivo da utilização da terceirização é a diminuição dos custos para a contratante, em especial com mão de obra, encargos sociais, espaço físico, seleção e treinamentos. Condição esta que deve contribuir diretamente para continuidade da organização.

A terceirização está inserida em um ambiente complexo, onde se destaca a insegurança jurídica, o alto custo de capital e a baixa capacidade técnica de seus colaboradores. A falta de legislação específica vigente é um dos fatores relevantes, por contribuir para utilização de legislação que está aquém das relações contratuais existentes neste ambiente. Portanto, contratante e contratada buscam apoio em legislações gerais, tais como: Consolidação das Leis Trabalhistas, Código Civil, Súmulas e Jurisprudências.

Para compreensão do processo de terceirização torna-se necessário conhecer os conceitos envolvidos, o histórico desta prática empresarial e a legislação utilizada para gerir os contratos que possuem como objeto esta prática, bem como elucidar responsabilidades trabalhistas, legais e riscos decorrentes para todos os envolvidos em contratos de terceirização. Mañas (2002) contribui ao elucidar a terceirização utilizando uma interessante visão social ao afirmar que, a partir da compreensão de que o relacionamento humano exige por uma interdependência entre os indivíduos e que as transformações em umas das partes afetam as demais. Assim sendo, se cada membro da sociedade for capaz, de se conduzir melhor num processo de trabalho, ou seja, de enxergar que ao executar suas atividades laborais, que se trata de interesses e atitudes comuns, pode-se reconhecer que somos todos terceiros, ou seja, todos nós somos prestadores serviços uns aos outros. Outra visão social, sobre esta temática reconhece que a terceirização modificou de forma estrutural o conjunto da base produtiva e de serviços no país, nas últimas duas décadas. Os modelos organizacionais, pautados pela produção “flexível” e “enxuta”, muitos derivados da experiência japonesa, criaram formatos organizacionais e tipos de contrato de trabalho de natureza distintos daqueles que vigoravam nas organizações tradicionais. (MARCELINO; CAVALCANTE, 2012).

Assim sendo, nas organizações modernas, a contabilidade encontra-se inserida em um complexo processo de definição e atribuição de poder. Os instrumentos utilizados pela contabilidade gerencial, tais como orçamentos e métodos de custeio, não são meras técnicas de verificação objetiva de desempenho. As técnicas utilizadas pela contabilidade gerencial são, antes de tudo, instrumentos de poder e de controle organizacional. No entanto, esse processo, depende, fundamentalmente, dos conflitos em questão relativos a cada organização (LOPES; MARTINS, 2012). Neste cenário, a seguinte questão se faz presente: O processo de terceirização realmente beneficia as organizações envolvidas, preservando o patrimônio e aumentando a eficiência operacional?

Portanto, o objetivo da presente pesquisa é captar a percepção dos representantes de organizações que participam do processo de terceirização, quanto a contribuição desta prática empresarial para a preservação do patrimônio e a contribuição para a eficiência operacional dos envolvidos no contrato. Desta forma, este estudo contribuirá para ciências contábeis ao demonstrar as percepções dos envolvidos quanto à preservação do patrimônio das organizações participantes dos contratos de prestação de serviços de cessão de mão obra. Ainda, no campo acadêmico devido à escassa literatura sobre o tema, sendo útil na elaboração de novas pesquisas sobre terceirização. Outra contribuição relevante refere-se na geração de informação para empreendedores, sobre um ambiente de negócio complexo, que necessita ser compreendido a partir do prisma de várias áreas das ciências sociais aplicadas tais como: administração, contabilidade, direito, economia, filosofia, sociologia entre outras. Pois, o trabalho condensa informações dessas diversas áreas das ciências sociais aplicadas, fato que contribui para compreensão sobre essa temática complexa da terceirização no ambiente público. Ademais, a ambientação local da pesquisa, contribui para elucidar questões atinentes, as especificidades regionais e locais.

2. Referencial Teórico

2.1 Conceito de terceirização

O criador do termo “terceirização” foi Aldo Sani, engenheiro e diretor superintendente da Riocell – empresa de celulose de Guaíba (RS) - no início da década de 1970. A terceirização, no Brasil foi implantada de forma gradativa, com as vindas das primeiras empresas multinacionais, principalmente as automobilísticas. Mas, foi no início da década de 80 que esta prática ganhou força. (IMHOFF; MORTARI, 2005).

Para Martins (2010), o processo de terceirização em uma organização pública ou privada deve levar em conta diversos fatores e interesses. Em especial busca estar em conformidade com os objetivos estratégicos, visando sempre pontos relevantes que indiquem que ambos os envolvidos busquem resultados compatíveis com os serviços prestados, redução dos problemas burocráticos, para a contratante. Alerta Barthélemy (2004) que, ao mesmo tempo em que a terceirização é uma poderosa ferramenta de corte de custos, aumento de desempenho e ajuste da atividade essencial, nem sempre as iniciativas tomadas resultam em processos bem-sucedidos, frustrando, às vezes, as expectativas dos que contratam esses serviços.

Nessa relação estão envolvidas três partes, o contratante ou tomador, que é a parte que contrata os serviços de uma empresa especializada em um determinado tempo e serviço; a empresa especializada, que é a contratada prestadora de serviços e finalmente o empregado, que é o funcionário da empresa especializada contratado para a realização dos serviços. (DELGADO, 2011). Entende-se que por meio da contratação de empresas especializadas, os serviços prestados podem ter uma mão de obra mais qualificada, ou seja, uma melhor execução nas prestações de serviços, com o benefício de menor custo e ainda poderão direcionar ou transferir algumas das suas responsabilidades (DINIZ, 2008).

A terceirização é uma forma de "parceria" com a contratada para a execução de sua atividade, e se utilizada de forma correta é um excelente meio de reduzir custos e aprimorar a prestação de serviços ou produto final. Deve-se lembrar que esse contrato entre as partes não poderá ser a atividade principal do contratante. (ALVAREZ, 1996). A partir de uma visão crítica do escopo de redução de custos, Marcelino e Cavalcanti (2012, p.338) conceituam a prática terceirização como: “Todo processo de contratação de trabalhadores por empresa interposta, cujo objetivo último é a redução de custos com a força de trabalho e/ou a externalização dos conflitos trabalhistas”.

A partir dos conceitos abordados este trabalho compreende a terceirização como um acordo entre as partes, onde o principal (contratante) delega ao agente (contratada) a execução de serviços secundários a sua atividade. O objetivo deste acordo é contribuir para a efetividade das organizações, por meio da eficiência em custos e eficácia na prestação de serviços. Para tratar essa prática empresarial, que se efetiva por meio de uma relação contratual, o presente trabalho aborda a seguir a natureza jurídica da terceirização.

Devido a inúmeras correntes, gama de concepções e diferentes posicionamentos tornam-se árduo encontrar uma definição para natureza jurídica da terceirização, pois tal classificação depende da natureza contratual e do acordo entre partes. Imhoff e Mortari (2005), alertam que para o estudo do tema terceirização torna-se necessário compreender os conceitos jurídicos de empregado e empregador. Assim sendo, conforme o art. 2º da CLT considera-se empregador aquele que, assumido os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviços. Já o artigo 3º da CLT considera empregado toda pessoa física que prestar serviço de natureza não eventual ao empregador, sob a dependência deste mediante salário. (BRASIL, 1943). Ainda, no âmbito de relação empregador e empregado, Marcelino e Cavalcanti (2012), consideram importante a consequência jurídica dos contratos de terceirização. Pois, inicialmente a relação entre empregador e empregado é regulada pelo Direito do Trabalho. Mas, a partir da terceirização, essa mesma empresa, agora tomadora, se livra de tais regras e passa a administrar o contrato de prestação de serviço com outras empresas na esfera do Direito Civil.

Para Martins (2010) e Mannrich (2010) existe uma carência normativa referente ao tema de terceirização. Como efeito de tal carência está o mau uso da terceirização por algumas empresas, merecendo pronta correção de rumos. Devido a estas falhas, faz-se necessária a clara distinção entre a terceirização lícita e a ilícita, ou seja, deve ser distinta a terceirização que é permitida pela legislação brasileira em vigor, da terceirização ilícita, que é utilizada como forma de burlar a legislação para a obtenção de maiores lucros e diminuição de despesas trabalhistas, por isso adentrar-se-á na sequência nesta temática.

A partir da Súmula número 331 do TST de 1999, pode-se compreender que a terceirização lícita é uma prática empresarial que busca a resolução de problemas de ordem socioeconômica e a terceirização ilícita, que deve ser evitada por procurar burlar a legislação, e ainda, mascara as relações trabalhistas, possuindo características que podem classificá-la como fraude. Portanto, este ordenamento jurídico deixou claro que a prática de comportamentos oportunistas no âmbito da terceirização torna esta relação contratual um ato ilícito. Martins atribui regras que determinam a licitude da terceirização:

- a) idoneidade econômica da terceirizada; b) assunção de riscos pela terceirizada; c) especialização nos serviços a serem prestados; d) os serviços devem ser dirigidos pela própria empresa terceirizada; e) utilização o serviço principalmente em relação à atividade-meio da empresa que terceiriza os serviços, evitando-se a terceirização da atividade-fim (2010, p. 137).

Contudo, Marcelino e Cavalcanti (2012), alertam que na realidade brasileira, a terceirização, ainda, é inseparável da ampliação da exploração do trabalho, da precarização das condições de vida das classes trabalhadoras. Por outra visão a terceirização veio também como uma forma de aumentar a livre concorrência, pois oferece mão de obra para atividades-meio, fazendo com que o produto final tenha um preço melhor e conseqüentemente seja mais competitivo. (MARTINS, 2010). Corrobora Barthélemy (2004) ao afirmar que, existem evidências empíricas que indicam que estratégias de terceirização cuidadosamente planejadas elevam o desempenho total da empresa.

De acordo com Marcelino e Cavalcanti (2012) a gama relações empresárias que pode ser chamada de terceirização é ampla e variada. Os autores apontam as principais formas de terceirização existentes atualmente no Brasil dentre elas destacam-se: Cooperativas de trabalhadores que prestam serviços para uma empresa contratante. Empresas externas, que pertencem a uma rede de fornecedores para uma empresa principal. Empresas de prestação de serviços internos à contratante geralmente prestam serviços de limpeza, manutenção, jardinagem, segurança, e etc. Essa é a forma clássica de terceirização. O ambiente deste estudo são empresas de prestação de serviços internos à contratante, especificamente prestadoras serviços de limpeza e manutenção para órgãos públicos.

2.2 Processo de contratação da terceirização

Toda organização tem o direito de escolher a forma de operar e administrar as suas atividades com a utilização do menor encargo possível, maximizando as suas receitas e minimizando as suas despesas. (POLÔNIO, 2000). No ambiente de pesquisa proposto para que uma organização obtenha um contrato de prestação de serviços terceirizados com órgãos públicos, faz-se necessário que a mesma participe de um processo licitatório, conforme as modalidades, exigências determinadas pela legislação em vigor.

De acordo com Barthélemy (2004) selecionar uma boa prestadora de serviços é crucial para o sucesso da terceirização. Se por um lado um importante argumento é que as prestadoras de serviço especializadas tenham custos mais baixos, também é importante observar que as empresas não terceirizam necessariamente para cortar custos. Para tanto deve ser analisado as características importantes para contratação de empresas terceirizadas que poder qualificadas como características *hard* e *soft*. As qualificações *hard* são tangíveis e podem ser facilmente verificadas por meio de uma diligência prévia. Incluem critérios importantes como a experiência no negócio e vigor financeiro. As qualificações *soft* são atitudinais e podem não ser verificáveis e variar dependendo das circunstâncias. Critérios subjetivos importantes são um bom ajuste cultural, compromisso com melhorias contínuas, flexibilidade e compromisso em desenvolver relacionamentos de longo prazo. A confiança é um importante critério subjetivo.

As características *hard* e *soft* devem ser corretamente especificadas durante o processo de contratação da prestadora de serviços terceirizados na administração pública, que necessariamente adota o procedimento licitatório obrigatório como ferramenta de gestão fiscal e administrativa. Moraes (2007) conceitua a licitação de forma pragmática como sendo, o procedimento administrativo pelo qual um ente público, no exercício da função administrativa, abre a todos os interessados, que se sujeitem a condições fixadas no instrumento convocatório (edital). Se utilizada de forma adequada, na busca de seguir os seus princípios e garantir a qualidade e o serviço pelo menor preço, a licitação é um instrumento importante para a sociedade (BRASIL, 2014). Neste sentido Andrade (2006) considera a licitação uma etapa da despesa pública e a define como sendo o:

Mecanismo legal que as entidades governamentais devem promover a fim de proporcionar uma disputa entre interessados em celebrar negócios de conteúdo material ou patrimonial com a Administração. Seu objetivo é escolher a proposta mais vantajosa às conveniências públicas, para adquirir bens e/ou serviços destinados a sua manutenção e expansão. (p. 55).

Uma vez apresentado a obrigatoriedade da licitação para a realização do processo de contratação de prestação de serviços (atividades-meios) por meio de terceirização. Deve-se atinar para as modalidades de licitação existentes e suas peculiaridades. A lei de Licitações (Lei 8666/93) prevê em seu artigo 22, cinco modalidades de licitação, sendo elas: a concorrência, a tomada de preços, o convite, o concurso e o Leilão. Também na Lei

10.520/2002 a modalidade pregão é prevista, que pode ocorrer na modalidade eletrônica ou presencial. Portanto, de acordo com a legislação pertinente existem seis modalidades de licitações que podem ser utilizadas pelas entidades públicas. Porém há ocasiões, expressamente previstas na legislação, em que a licitação é dispensável ou inexigível. Para Angélico (1994), o fator que decide a escolha entre as modalidades de licitação é o valor da compra, do serviço ou da obra. A lei estabelece faixas de valores para cada modalidade.

Os procedimentos licitatórios se constituem em uma fase externa e outra interna. A fase externa inicia-se com a publicação do edital e termina com adjudicação e homologação do objeto da licitação. Já a fase interna do processo licitatório inicia-se com a justificativa para contratação e define seu objeto, os critérios de aceitação das propostas, as sanções por inadimplemento e as cláusulas do contrato, com a fixação dos prazos para o fornecimento. (JUSTEIN FILHO, 1997).

O elo entre as fases interna e externa da licitação é o edital, pois constitui-se na peça fundamental no processo de licitação, pois ele não comunica apenas, mas estabelece as regras do jogo em que se vinculam a administração pública e os licitantes. O cumprimento do edital é fiscalizado não só pela administração, que fixou as regras, como também por todos os concorrentes, tendo eles o direito de protestar, impugnar e fazer com que conste em ata suas observações (ANGÉLICO, 1994). Neste ambiente complexo o controle dos custos da terceirização é de extrema importância tanto para o contratante, e ainda mais para a contratada, pois a previsão correta dos custos por meio do quadro de composição de custos, que a empresa contratada poderá se planejar, para que não venha a ter prejuízos, além disso, esta informação possui caráter estratégico para seus administradores. Principalmente por definir exequibilidade do contrato e sua repactuação. (MARTINS, 2010).

Considerando a abordagem realizada por este trabalho quanto à temática torna-se possível compreender que a empresa que vence o processo licitatório, assume um contrato de prestação de fornecimento de produtos e/ou prestação de serviços junto à entidade pública. Nesta questão destaca-se a necessidade de fiscalizar a execução do trabalho, a regularidade formal e fiscal da prestadora de serviços, além dos custos, carga tributária. Não obstante estes procedimentos possibilitam a visualização das vantagens e desvantagens do processo de terceirização das atividades acessórias. (ANGÉLICO, 1994; POLÔNIO, 2000;).

2.3. Vantagens e desvantagens da terceirização

A terceirização é cada vez mais uma realidade nas organizações brasileiras, e também deve ser vista como uma ferramenta gerencial, que possui vantagens e desvantagens. (IMHOFF; MORTARI, 2005). Para Barthélemy (2004), por meio da terceirização, as organizações podem tirar vantagens das melhores prestadoras de serviços e reestruturar departamentos fechados, que relutam em mudar. Ela também pode ajudar a focar em seu principal negócio. Corroboram Imhoff e Mortari (2005) ao afirmarem que, atualmente a terceirização, inserida nos ambientes de negócios, uma vez que as organizações passaram a buscar constantemente alternativas que contribuam para sua continuidade, o qual na maioria dos casos é materializado por meio de processos que buscam a redução de despesas, dentre estas se destacam a despesa com mão de obra, onde é possível a substituição pela de terceiros. Como estratégia de ampliar e manter a organização no mercado.

Melhor apresenta algumas vantagens da terceirização pelos contratantes:

- Estrutura administrativa simplificada, uma vez que não terá de realizar registros/demissões, pagamentos de salários, FGTS, INSS dos empregados etc.
- Mais participação dos dirigentes nas atividades-fim da empresa.
- Concentração dos talentos no negócio principal da empresa.

Redução do custo de estoques.
Maior facilidade na gestão do pessoal e das tarefas.
Possibilidade de rescisão do contrato conforme as condições preestabelecidas.
Controle da atividade terceirizada por conta da própria empresa contratada.
Menores despesas com aquisição e manutenção de máquinas, aparelhos e uniformes fornecidos pela empresa contratada.
Ampliação de mercado para pequenas empresas que terão oportunidade de oferecer seus serviços de terceirização (2004, pp. 7-8, *online*).

As reduções dos custos operacionais e gerenciais por meio da utilização da terceirização decorrem da eliminação da ociosidade; do foco dos dirigentes e dos demais talentos no principal negócio da organização. Além do mais, possibilita eliminar custos com seleção, contratação e treinamento de pessoal e conseqüentemente com a exclusão (demissão) dos funcionários incapacitados. (MELCHOR, 2004). De acordo com o estudo realizado por Imhoff e Mortari (2005) a terceirização gerou para organização pesquisada as seguintes vantagens: reduziu significativamente os custos com mão de obra devido à diminuição dos encargos sociais; reduziu os custos com equipamento de segurança individual e coletivo necessários para realizar a operação; e contribui para ampliar a qualidade dos serviços executados por meio do aumento da especificidade das atividades a serem realizadas pela contratada. Contudo, conforme alerta Barthélemy (2004), é comum a ocorrência de processos de terceirização maus sucedidos, ou maus gerenciados, fatos que causam prejuízos, transtornos e desvantagens para todos os envolvidos. Assim sendo, torna-se necessário mencionar algumas desvantagens que podem ocorrer nesta prática empresarial.

Melchor refere-se às desvantagens da terceirização como:

Verificar se o pessoal disponibilizado pela empresa terceirizada consta como registrados e se os direitos trabalhistas e previdenciários estão sendo pagos e respeitados. Sofrer autuação do Ministério do Trabalho e ações trabalhistas em caso de inobservância das obrigações mencionadas no item acima. Fiscalização dos serviços prestados para verificar se o contrato de prestação de serviços está sendo cumprido integralmente, conforme o combinado. Risco de contratação de empresa não qualificada. (2004, pp. 7-8, *online*).

Portanto, as partes envolvidas na terceirização devem tomar alguns cuidados para que a terceirização ocorra de maneira satisfatória. Para evitar os transtornos supramencionados muitas empresas têm tido cuidados específicos quanto ao processo de observação do cumprimento das cláusulas do contrato terceirização. (POLÔNIO, 2000).

3. Metodologia de Pesquisa

Conforme Barros e Lehfeld “(...) a metodologia corresponde a um conjunto de procedimentos a serem utilizados na obtenção do conhecimento”. (2000, p. 2). Assim sendo, este estudo caracteriza-se como pesquisa descritiva quanto aos seus meios, ou seja, quanto aos seus objetivos, quanto aos meios utiliza pesquisa documental, pesquisa bibliográfica e pesquisa de campo, a técnica de pesquisa utilizada foi entrevista e quanto à abordagem do problema de pesquisa possui caráter qualitativo.

Para Marconi e Lakatos (2013), existe a necessidade de uma preparação para execução da técnica de pesquisa entrevista, que exige planejamento, conhecimento prévio, oportunidade e condições favoráveis. As diretrizes desta técnica são: Contato inicial, a formulação das perguntas, registro de respostas, o término da entrevista e requisitos importantes.

Seguindo os ensinamentos de Marconi e Lakatos (2013) os pesquisadores entraram em contato com os sujeitos da pesquisa, no caso três, sendo o sujeito A e B representantes de um órgão público contratante de serviços terceirizados e o Entrevistado C o proprietário de uma organização que presta serviços de terceirização para órgãos públicos. O contato foi realizado

de forma individual, por meio do contato telefônico. Informando da realização da pesquisa e explicado o objeto e objetivo da mesma. Neste contato, definiram o agendamento das entrevistas, sendo acordada data, hora e local para a realização da coleta de dados.

Os roteiros das entrevistas utilizados para o levantamento de dados foram previamente estabelecidos, considerando a literatura técnica acadêmica e legislação sobre o tema. Foram utilizados três roteiros de entrevistas, porém todos foram compostos por 7 (sete) questões de acordo com seu envolvimento do sujeito de pesquisa no processo de terceirização.

Os participantes da pesquisa foram escolhidos por acessibilidade, suas principais características são apresentadas de forma sintética: O sujeito de pesquisa A: Exerce o cargo de assistente de administração, no exercício de sua função: elabora os editais para a contratação de serviços terceirizados, participa das licitações e auxilia no monitoramento dos contratos.

O sujeito de pesquisa B: Exerce o cargo de contador, no exercício de sua função, registra os fatos administrativos em relação contrato, registra e controla as mutações patrimoniais e auxilia no monitoramento dos contratos. O sujeito de pesquisa C: é empresário que representa legalmente uma organização que presta serviços terceirizados desde 2001, para órgãos públicos. Nas seguintes atividades: Locação de mão de obra em geral. No exercício de sua atividade elabora as propostas e participa de todas as atividades relacionadas ao cumprimento dos contratos.

Os sujeitos de pesquisa A e B exercem suas atividades como servidores efetivos de um órgão público federal, estabelecido em um município do interior do Estado de Minas Gerais, Especificamente na região sul mineira. Já o sujeito de pesquisa C exercem suas atividades em uma empresa que possui contratos de terceirização com diversos órgãos públicos. Contudo todos pertencentes à esfera municipal.

As entrevistas com os sujeitos de pesquisa A e B, ocorreram na data de 19/09/2014 na sede do órgão público contratante de serviços terceirizados. Já a entrevista com o sujeito de pesquisado C foi realizada na data de 30/09/2014 na sede da empresa prestadora de serviço de terceirização. Ao findo de cada uma das entrevistas o levantamento de dados foi apresentado aos respondentes para aprovação do conteúdo revelado.

Os tratamentos dos dados pesquisa seguiram os ensinamentos de Martins e Theóphilo (2009), que apontam a consistência na pesquisa qualitativa por meio do exame detalhado entre elementos do referencial teórico e os achados da investigação.

4. Apresentação e análise dos resultados da pesquisa

Este capítulo apresenta e analisa os resultados da pesquisa a partir de estudos anteriores e legislação vigente, a fim de compreender o tema objeto de estudo. Por meio das entrevistas realizadas buscou-se constituir um cenário institucional partindo da experiência de cada um dos sujeitos de pesquisa. Os resultados da pesquisa são apresentados a seguir considerando a ordem de realização das entrevistas, saber: sujeito de pesquisa A, sujeito de pesquisa B, sujeito de pesquisa C.

4.1. Apresentação e análise dos resultados: Sujeito de pesquisa A

O sujeito de pesquisa A, trata-se de um assistente de administração. Diante de seu perfil foi questionado, sobre o procedimento adotado na contratação de serviços terceirizados.

O entrevistado A respondeu:

Necessidade de um órgão para executar as atividades meio, sendo que essas atividades não existem vagas para concurso publico.

Por exemplo, surge à necessidade, o diretor de administração faz a solicitação para o setor de licitação, menciona o cargo e a quantidade, define as atividades, e o que vai

desempenhar. Existem vários tipos de licitação, a terceirização é um tipo de serviço comum, na administração, pela Instituição Federal é obrigatória a modalidade do pregão eletrônico, utilizada através da lei número 10520/2002.

Nota-se a partir do entrevistado A, as terceirizações neste órgão público abrangem somente as atividades-meios. Fato este, que se encontra de acordo com o estabelecido pela Súmula 331 do TST de 1999. Atividades esta descritas por Delgado (2011) como lado, aquelas funções e tarefas laborais que não se ajustam ao núcleo da dinâmica do organizacional do tomador dos serviços, nem compõem a essência do negócio. Outro ponto da resposta refere-se à utilização do processo licitatório. Percebe-se que inicialização deste processo descrito pelo sujeito de pesquisa. Corrobora com Angélico (1994) quando descreve a fase de preparação para licitação. Onde as unidades administrativas requisitam materiais, serviços e obras. Os pedidos devem ser especificados quanto à quantidade e qualidade, requisitos funcionais, medidas, peso e todas as informações necessárias á identificação do que se deseja adquirir. Ou seja, a primeira fase é a correta especificação do objeto a ser licitado.

A resposta do sujeito de pesquisa A demonstra também a preocupação com os custos do processo de contratação. Pois demonstra que a modalidade licitatória utilizada é o pregão eletrônico. De acordo a Lei nº. 10.520/2002 o licitante para ser vencedor deve apresentar valores menores ao dos outros participantes, sendo considerando um leilão inverso. Fato este pode gerar disputas que contribui para economicidade da contratação. Este procedimento encontra apoio também na fala de Barthélemy (2004) por minimizar os custos de procura e de contratação da prestadora de serviços que devem ser considerados no processo de terceirização.

Em seguida perguntou-se: Quais as atividades que são terceirizadas por esta instituição e por quê? A resposta contribui pra ratificar e ampliar a resposta da primeira pergunta:

São atividade meio, o qual o órgão não disponibiliza o código de vaga para abertura de concurso público, como motorista, copeiro, faxineiro ou eletricista por exemplo. Em questão de custo acaba ficando o mesmo preço, o salário é mais baixo, porem o custo é bem próximo em comparação com um servidor público.

Portanto, respondido que somente são terceirizadas as atividades que não possuem código de vaga para concurso público. Na percepção do sujeito de pesquisa A, o custo é bem próximo de um servidor público. A resposta do convergem com Martins (2010) que expõe a terceirização como uma possibilidade de contratar terceiro para a realização de atividades que não constituem o objeto principal da empresa.

Dano sequência foi questionado sobre as principais dificuldades adotadas com os contratos com as empresas que fornecem os serviços terceirizados, sendo apontadas as seguintes dificuldades pelo sujeito de pesquisa A: “Excessos de documentos exigidos para manter a administração resguardada, além da fiscalização que acaba tomando muito tempo, que o servidor tem outras atribuições além do gerenciamento deste contrato.” Corrobora Barthélemy (2004) ao demonstra a importância desta documentação. Pois é por meio da documentação apresentada que os contratantes de serviços terceirizados podem confirmar que estes fornecedores que são capazes de fornecer as soluções mais atuais e confiáveis.

Partido para execução dos contratos foi questionado ao sujeito de pesquisa A, quanto aos descumprimentos dos contratos, quais os casos mais comuns e quais a atitudes tomadas diante dessas circunstâncias. Atente-se para a resposta do entrevistado A:

Inadimplência da contratada em relação ao salário e verbas trabalhistas, abandono da empresa, a maneira que é feita o contrato deve ter garantia contratual. (...) No caso de ocorrência destes fatos realiza-se a execução da garantia contratual, suspensão de pagamentos, aplica-se as penalidades previstas nos contratos, como

advertência, multa, suspensão de participar de novas licitações e declaração de inidoneidade.

A resposta do sujeito de pesquisa A encontra eco na definição de terceirização apresentada por Marcelino e Cavalcanti (2012) que demonstra a preocupação com terceirização cujo objetivo é redução e/ou a externalização dos conflitos trabalhista. O não cumprimento por parte da contratada do devido pagamentos dos direitos dos trabalhadores. Os mesmos autores indicam para solução destes conflitos é o estabelecimento de legislação específica sobre o tema. Um outro modo de mitigar tal situação é a escolha de empresas terceirizadas que possuam vigor financeiro, ou ainda, os contratos de terceirização devem ser redigidos para incentivar o comportamento correto por parte da prestadora de serviços. Por exemplo, a prestadora pode obter um bônus ou arcar com ônus, conforme preconiza Barthélemy (2004). Percebe-se neste caso que a contratante optou pelo estabelecimento de uma cláusula contratual que determina um conjunto de ônus caso a empresa terceirizada não cumpra corretamente com suas obrigações.

Adentrado na percepção, do entrevistado A, sobre as vantagens e desvantagens da terceirização. Foi perguntado se para a Instituição, é vantajoso esta prática da organizacional. E ainda, sobre a existência de diferença nos custos. O entrevistado A respondeu: “Tem sim, a dificuldade é o gerenciamento, a fiscalização dos contratos, ao invés de pagar um salário melhor para o servidor, está “enriquecendo” o empresário terceirizado, quer dizer, gerando um maior lucro”.

Portanto, a percepção do sujeito de pesquisa A apresenta-se contraditória. Pois, não responde sobre as vantagens. Mas, demonstra sua percepção quando as seguintes desvantagens: Dificuldade de gerenciamento e fiscalização contratos. E ainda, indica que a terceirização somente esta enriquecendo o empresário. Quanto à primeira posição Barthélemy (2004), também alerta para os custos de administração da prestadora de serviços, possuindo esses custos três diferentes dimensões: Monitoramento para assegurar o cumprimento do contrato; controle para acompanhar o desempenho dos serviços prestados; e repactuação para negociar mudanças no contrato quando ocorrerem situações não previstas. Em relação à segunda nada mais natural de acordo com a visão de Fabretti (2009) o lucro é o que resulta das operações próprias da empresa, compatíveis com seu objetivo social. Por fim, foi solicitado ao sujeito de pesquisa A, alguns comentários pertinentes ao assunto. Segue os comentários:

Agora a instituição está passando por uma situação desgastante, pois o funcionário tendo ou não tendo direito entra na justiça trabalhista apenas para causar turbulência, pois o órgão público não reponde a frente, pois tem a procuradoria da União, tendo a postura de chamá-la para a defesa. Causando um prejuízo enorme a instituição. Concluo que se tiver uma fiscalização ativa não haverá tantos prejuízos no futuro, e ainda, a administração acaba ajudando a empresa terceirizada a se organizar pela a exigência de excesso documentação.

Fala que confirma que apesar da realização de processo licitatório ocorrem falhas na contratação de terceirizadas que não evitaram problemas junto à justiça trabalhista. É possível notar na fala do sujeito de pesquisa, que os problemas poderiam ser evitados caso houvesse maior fiscalização do contrato durante sua execução por parte da contratante.

4.2. Apresentação e análise dos resultados: sujeito de pesquisa B

Ainda no âmbito da contratante parte-se para o sujeito de pesquisa B. A primeira questão apresentada foi: Quais foram as vantagens e desvantagens em utilizar a terceirização:

A desvantagem é o custo que é muito elevado, dependendo de cargo é compensador ser efetivo, pois o custo do terceirizado é mais alto como o fundo de garantia que ele tem direito, diferente do efetivo, a vantagem é que abre a mão de obra para a sociedade.

A resposta demonstra a preocupação com os elevados custos. Contudo, demonstra conhecer que tal volume de gastos ocorre pelo alto custo das obrigações sociais impostas a empresa contratada. Este fato é possível compreensível, pois o custo direto da mão obra terceirizada para o empregador pode chegar aproximadamente de 247,79% do valor do salário base do funcionário. Já quanto as vantagens a resposta apresenta o reconhecimento da redução na burocracia na contratação dos colaboradores.

Na busca de compreender se a terceirização contribui para preservação do patrimônio, arguiu se o sujeito de pesquisa B se houve economia para a instituição com a terceirização de alguns serviços acessórios. Segue a resposta:

Não, é utilizada a terceirização porque não existe cargos para estas funções, não há concursos como para a faxina, motorista, operador de máquinas. Talvez uma pessoa que não tenha conhecimento verá uma vantagem que eu não vejo.

Portanto, torna-se possível perceber que objetivo da contratação de empresa terceirizada por este órgão público na visão do contador não é a redução de custos. Mas, a não existência da possibilidade de contratar funcionários efetivos. Conclui-se o raciocínio afirmando que a vantagem não está na redução dos custos dos serviços, encontra na simplificação da forma de seleção e ingresso das pessoas no ambiente público. Para Polônio (2000): a redução das despesas administrativas advêm do reflexo gerado pela flexibilização da administração de recursos humanos. Assim, pode-se concluir que a redução de despesas se dá de forma indireta. Adentrando novamente em problemas relacionados à execução dos contratos. Foi perguntado ao sujeito de pesquisa B, se a instituição já teve problemas com alguma empresa terceirizada. Segue a resposta:

Sim. Ainda esta ocorrendo, a empresa terceirizada sumiu, e a instituição teve que arcar com os custos, tendo que abrir uma nova licitação e acertou o caso.

Outra vez, a resposta do sujeito de pesquisa B, corrobora a resposta apresentada pelo apresentado A. Onde se pode observar que a empresa para realizar os serviços terceirizados não conseguiu comprimir os compromissos assumidos e abandonou o contrato, e ainda sumiu. Deixando a contratante com problemas de natureza jurídica tanto cível como trabalhistas. Ratifica-se, portanto, a necessidade de um bom processo de escolha da prestadora de serviço alertado por Barthélemy (2004). Ainda na mesma abordagem foi questionado, sobre os principais problemas são enfrentados com os contratos terceirizados. Segue a resposta:

Falha no uso do EPI, excesso de documentação, grande verificação, um grande volume de documentação para conferência, no atraso de pagamentos com os funcionários, falta de entrega de documentos necessários.

A partir da resposta apresentada nesta questão, é possível perceber que os equipamentos de proteção individuais são fornecidos pelas empresas que prestam serviços terceirizados. Fato este também evidenciado pela pesquisa realizada por Imhoff e Mortari (2005) onde relatam que a terceirização reduziu os custos com equipamento de segurança individual e coletivo necessários para realizar a operação. Para as contratantes. Outro ponto, da resposta é a necessidade de solicitar e conferir um volume considerável de documentação sobre a empresa terceirizada que nem sempre são entregue. Por fim, os atrasos no pagamento.

Portanto, todos os problemas apresentados estão no âmbito do monitoramento e controle. O demonstra a existência muito clara de custos ocultos na contratação de serviços terceirizados.

Destaca-se que o contador do órgão público já foi colaborador de uma empresa que presta serviços de terceirização. Surge, neste cenário, a oportunidade deste sujeito de pesquisa contribuir de forma singular para o tema. Portanto, o mesmo foi questionado se como funcionário público e como ex-funcionário terceirizado, a sua visão com relação à terceirização mudou. Segue a resposta: “Mudou, mas não tanto. O terceirizado sai mais caro para os cofres públicos, em comparação com um concurso público.” A resposta ficou vaga, não contribuindo diretamente para o escopo da pesquisa. Uma que sua posição sobre os custos da terceirização, já havia sido apresentado anteriormente com a mesma linha crítica.

A busca de comparar, ratificar ou retificar as respostas do sujeito de pesquisa B, volta-se ao âmbito das vantagens e desvantagens da terceirização. Buscou-se nesta questão captar se o mesmo percebe a terceirização como uma prática vantajosa para ambas das partes.

É vantajosa em partes, para o tomador abrir empregos para a sociedade, para a instituição não acredito que seja vantajosa, além de ser mais cara, ainda é trabalhosa, tanto para o fiscal, como para a comissão e para o empregado é vantajoso, para uma pessoa que não tem condições de prestar um concurso.

Percebe-se que a questão é respondida considerando a visão apresentada por Delgado (2011) que apresenta a terceirização como uma relação onde são envolvidas três partes, a saber: O tomador do serviço, prestador do serviço e por último o empregado contratado para realização do serviço. Diante desta relação trilateral a resposta expõe que os maiores beneficiados pela terceirização e a sociedade pela ampliação do acesso das camadas sociais baixas a participarem do serviço público. Para o tomador o mesmo volta a relacionar os custos diretos e indiretos e ainda os custos oculto da terceirização como desvantagens.

Por fim, foi perguntado ao sujeito de pesquisa B, sobre a análise dos custos da terceirização de serviços pelo órgão público. Considerando os custos diretos e indiretos, ou seja, gastos com a mão de obra e tributos incidentes sobre esta atividade. A resposta a seguinte: “Sim, através de planilhas, montadas no edital, considerando a legislação atual”. A resposta do entrevistado B atende as práticas indicadas por Mauss e Souza (2008) ao afirmarem que a mensuração e o controle dos custos permitem ao gestor público saber quanto custa produzir cada um dos bens ou serviços públicos, o que dará a ele fundamentos para decisões, sempre observando as alternativas mais vantajosas para a sociedade.

4.3. Apresentação e análise dos resultados: Sujeito de pesquisa C

Na busca de compreender a contribuição da terceirização na preservação do patrimônio e no aumento da eficiência operacional. Apresenta-se o resultado da entrevista realizada com o sujeito de pesquisa C, um prestador de serviços terceirizados.

Primeiramente foi questionado sobre quais os serviços de terceirização prestados por sua empresa e para que tipo de órgãos. O sujeito de pesquisa C respondeu: “Locação de mão de obra nas seguintes atividades: atendente, porteiro, cozinheiro, faxineiro e prestação de serviços de limpeza urbana geral”. Sempre em órgãos públicos da esfera municipal.

Portanto, as atividades da empresa gerenciada pelo sujeito de pesquisa C podem ser classificadas de acordo com Marcelino e Cavalcante (2012) como: empresas de prestação de serviços internos à contratante, sendo uma forma clássica de terceirização. Onde empresas contratadas, de maneira exclusiva ou não, de modo permanente ou não, desenvolvem suas atividades dentro da contratante. Esse tipo de terceirização esta presente tanto iniciativa privada e quanto nos órgãos públicos. São consideradas empresas que realizam atividades

secundárias aos objetivos da contratante. Portanto, trata-se de um modelo de terceirização considerado lícito pela súmula 331 do TST de 1999.

Na busca de compreender a influência da legislação e das relações contratuais foi perguntado ao sujeito de pesquisa C, sobre a ocorrência de mudanças nos procedimentos para a realização dos serviços de terceirização. A resposta foi: "Sim, anteriormente o sindicato não era tão atuante, antes era no sindicato do comércio da cidade, hoje nós estamos ligados aos sindicatos específicos". A resposta do entrevistado demonstra que a principal mudança está na atuação dos sindicatos que se devem segundo Martins (2010) e Mannrich (2010) a notória carência normativa referente ao tema terceirização. E ainda segundo Marcelino e Cavalcante (2012) da busca de algumas organizações de realizarem contratações de forma interposta com o único objetivo de reduzir custos.

Em seguida o sujeito de pesquisa C, foi arguido sobre os cuidados que devem ser observados para o exercício de atividades terceirizadas. A resposta foi:

Devemos trabalhar em extrema sintonia com a Convenção da categoria, análise do valor do salário, vantagens sobre os salários e outros benefícios, além atentar para parte tributária. E ainda, prestar atenção na margem de lucros.

A resposta demonstra a necessidade de controle dos custos nas atividades realizadas pela empresa. Ou seja, deve ser considerados custos na prestação dos serviços a soma dos gastos incorridos e necessários a sua realização. Desta forma, estão incluídos no custo geral, tanto os custos diretos, quanto os indiretos. Ainda sobre custos. Foi perguntado ao sujeito de pesquisa C, sobre a metodologia para a apuração de custos utilizada em seu negócio. Segue a resposta:

São apuradas as receitas, deduz as despesas será igual a margem de lucro. Atualmente meus contratos são feitos através de planilhas de Excel, com base de dados nas informações contratuais e legislativas.

A resposta desta questão ratifica os procedimentos utilizados na questão anterior. Assim sendo, fica claro que o sujeito de pesquisa C não utiliza nenhuma técnica sofisticada de apuração e controle de custos, sendo realizando somente um controle geral e confrontado os custos com suas receitas, com objetivo de encontrar a margem de contribuição. A título de esclarecimento Martins (1998), conceitua margem de contribuição como a diferença entre a receita e o custo variável de cada produto.

Considerando a execução do contrato e a efetiva prestação de serviços. Questionou-se o entrevistado C, sobre os problemas ocorridos nos contratos de terceirização com órgão público em que prestou serviços, obteve-se a seguinte resposta:

Sim, atraso de pagamentos normalmente justificado por falta de recursos do órgão público, acredito que seja por má gestão da administração dos recursos. Depois de um certo tempo, houve o pagamento, finalizando o processo. Ressalto que mesmo que o órgão público não me pagou naquela época, não parei a execução dos serviços, tendo arcado com todas as despesas durante o período.

A resposta do entrevistado C, apresenta um problema que pode ser considerado um custo de capital por parte dos tomadores de serviços. De forma indireta Barthélemy (2004) demonstra esta possibilidade ao relacionar como característica *hard* da prestadora de serviços o vigor financeiro. Contudo, a ocorrência desta falha também demonstra a falta de controle por parte do órgão público que conforme Slomski (2012) devem possuir um sistema de informação e monitoramento que permitam identificar em tempo real informações sobre todas as atividades do estado, sejam elas de caráter econômico ou financeiro. Evitando prejuízos as

contratadas. Outro ponto, e que monitoramento e controle também são ferramentas administrativas que devem ser utilizadas tanto por contratantes como por contratadas.

Por fim, foram solicitadas ao sujeito de pesquisa C algumas considerações pertinentes ao assunto. Sendo esta a resposta:

Ao participar de licitações e fechar contratos com órgãos públicos, é importante também ter um bom capital. Por exemplo, quando tiver atrasos de pagamentos que podem prejudicar a contratada, devem ser seguidas as convenções coletivas. Vale mencionar que os encargos para o trabalhador atualmente são extremamente elevados, além dos custos da administração direta e indireta e custos de impostos. Além disso, a empresa também ao assumir um contrato terceirizado está se sujeitando a reclamações trabalhistas, que em algumas situações são injustas.

A partir das considerações do sujeito de pesquisa C nota-se a preocupação com a característica tangível disponibilidade de caixa. De acordo com Polônio (2000) e Martins (2010) tal fato se deve pela assunção de responsabilidades que necessita de cuidados, específicos para correta prestação de serviços terceirizados pelas contratadas. Estes cuidados contribuem para evitar a existência de passivos contingentes para ambos os envolvidos no contrato terceirização.

Considerações Finais

A terceirização trata-se de uma modalidade relativamente nova, ainda não regulamentada especificamente no ordenamento jurídico brasileiro, que vem se desenvolvendo e se expandindo ao longo dos tempos. Cada período aumenta a gama de empresas ou órgãos públicos que utilizam dessa prática, sendo incontáveis as relações diretas e indiretas afetadas por esta prática. A terceirização é classificada por alguns como maléfica, trabalhosa, prática que possui altos custos aos cofres privados ou públicos. Já por outros como um prática como uma forma de "parceria" entre contratada e contratante, que contribui para a execução de sua atividade acessória de forma altamente especializada, e se utilizada de forma correta é um excelente meio de reduzir custos e aprimorar a prestação de serviços ou produto final.

A partir da revisão da literatura foi possível levantar que a terceirização pode contribuir: para existência de estruturas administrativas simplificadas; para ativa participação dos dirigentes e demais talentos no negócio principal da organização; para redução dos custos das contratantes; para ampliação do mercado por meio da livre concorrência entre as empresas prestadoras de serviço; para o processo de aprendizagem interna por meio de contratadas com alto nível de especialização. Contudo, também ficou evidente a ocorrência de processos de terceirização, maus sucedidos, maus gerenciados, fatos que causam prejuízos, transtornos e desvantagens, para todos os envolvidos. Tais como: aumentar o custo da mão de obra; conflito entre funcionários terceirizados e contratos; paralisação das atividades principais da tomadora; a impossibilidade da tomadora romper o contrato; problemas de passivos contingentes como ações na justiça do trabalho.

Já a realização da pesquisa de campo permitiu ratificar algumas situações já descritas pela revisão da literatura e ainda ampliar as seguintes contribuições: reduzir a burocracia na contratação de mão de obra no serviço público; ampliação do acesso às camadas baixa da população a prestarem serviços nos órgãos públicos; a preocupação dos envolvidos com o cumprimento do contrato. Contudo, ficou com claro a existência custos de monitoramento e controle para ambos os envolvidos no contrato; O alto custo do serviço devidos os encargos sociais e trabalhistas. Destaca-se negativamente o transtorno causado pela escolha incorreta do prestador de serviço.

De acordo com a revisão da literatura e a pesquisa de campo realizada, pode-se inferir que, de modo geral, a terceirização não afetou a posição patrimonial da contratante apesar do alto custo. Mas, contribuiu indiretamente para eficiência operacional ao reduzir a burocracia nas contratações de colaboradores que atuam nas atividades-meios. Já, para contratada o processo contribuiu para ampliar seu patrimônio e aumentar sua eficiência operacional.

Assim sendo, observa-se que o contrato de prestação de serviço é o instrumento jurídico fundamental entre tomador e prestador de serviço. Portanto quando corretamente elaborado torna-se um fator determinante de para que o processo de terceirização preserve ou amplie o patrimônio e a eficiência operacional de todos os envolvidos nesta prática empresarial.

Referências:

ALVAREZ, Manuel S. B. **Terceirização: parceria e qualidade**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campos, 1996.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

BARROS, Aidil Jesus da Silveira; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. **Fundamentos de metodologia científica**. 2. ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2000.

BARTHÉLEMY, Jérôme. Os sete pecados capitais da terceirização. **RAE Executivo**, v. 3. n° 1. fev/abr. 2004. Disponível em: <<http://rae.fgv.br/gv-executivo/vol3-num1-2004/sete-pecado-s-capitais-terceirizacao>>. Acesso em: 24 out. 2014.

BRASIL. Decreto-Lei n. 5.452, de 1º maio de 1943. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Brasília, **Diário Oficial da União**, 9 ago. 1943.

BRASIL. Lei n. 8.666, de 21 jun. 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Brasília, **Diário Oficial da União**, 22 jun. 1993.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Portal de compras do Governo Federal**. Disponível em: <<https://www.comprasgovernamentais.gov.br/paginas/terceirizacao/planilha-de-custo-e-formacao-de-precos-servicos-de-limpeza-e-conservacao>>. Publicado em 2014. Acesso em: 30 de ago. 2014.

BRASIL. **Vade Mecum acadêmico de Direito Ridell: Súmula 331**. 19. ed. São Paulo: Rideel, 2014. 2235p.

CASTRO, Rubens Ferreira. **A terceirização no direito do trabalho**. São Paulo: Malheiros, 2000.

DELGADO, Maurício Godinho. **Curso de direito do trabalho**. 10. ed. São Paulo: LTr, 2011.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário jurídico**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

IMHOFF, Mária Moraes e MORTARI, Alline Perico. **Terceirização, vantagens e desvantagens para as empresas**. Revista Eletrônica de Contabilidade. Curso de Ciências Contábeis UFSM, 2005

JUSTEIN FILHO, Marçal. **Comentários à Lei de licitação e contratos administrativos**. 4. ed. Rio de Janeiro: Aiti, 1997.

LOPES, Alessandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade: Uma nova abordagem**. São Paulo: Atlas, 2012.

MANÃS, Antonio Vico. Empreendedorismo e terceirização: a realidade em análise. **Revista Administração em Diálogo**. Programa de Estudos Pós-Graduados em administração PUC São Paulo, v. 4, n. 1, 2002.

MARCELINO, Paula; CAVALCANTE, Sávio. Por uma definição de terceirização. **CADERNO CRH**, Salvador, v. 25, n. 65, pp. 331-346, maio/ago. 2012.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria; **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados**. São Paulo: Atlas, 2012.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Sergio Pinto. **A terceirização e o direito do trabalho**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MANNRICH, Nelson. Terceirização: luzes e sombras. In: **Empresa e trabalho: estudos em homenagem a Amador Paes de Almeida**. MARTINS, Sérgio Pinto; MESSA, Ana Flávia (coord.). São Paulo: Saraiva, 2010.

MAUSS, César Volnei; SOUZA, Marcos Antonio. **Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental**. São Paulo: Atlas, 2008.

MELCHOR, Paulo. Terceirização de Serviços. **Sebrae**. São Paulo, 2004. Disponível em: <<http://www.biblioteca.sebrae.com.br>>. Acesso em: 07 mar. 2014.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

POLÔNIO, Wilson Alves. **Terceirização: aspectos legais, trabalhistas e tributários**. São Paulo: Atlas, 2000.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2012.

