



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
DEPARTAMENTO DE ECONOMIA  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO E ECONOMIA DA SAÚDE

JOÃO LUIZ CAVALCANTI MARANHÃO DE ALBUQUERQUE

**PREGÃO ELETRÔNICO: UMA ANÁLISE DAS LICITAÇÕES DO HOSPITAL DAS  
CLÍNICAS DE PERNAMBUCO SOB O ENFOQUE DO CUSTEIO VARIÁVEL**

Recife

2022

JOÃO LUIZ CAVALCANTI MARANHÃO DE ALBUQUERQUE

**PREGÃO ELETRÔNICO: UMA ANÁLISE DAS LICITAÇÕES DO HOSPITAL DAS  
CLÍNICAS DE PERNAMBUCO SOB O ENFOQUE DO CUSTEIO VARIÁVEL**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Gestão e Economia da Saúde da Universidade Federal de Pernambuco, como requisito parcial para obtenção do título de mestre em Gestão e Economia da Saúde.

Orientador: Prof. Dr. Rafael Coutinho Costa Lima

Recife  
2022

Catálogo na Fonte  
Bibliotecária Ângela de Fátima Correia Simões, CRB4-773

A345p

Albuquerque, João Luiz Cavalcanti Maranhão de  
Pregão eletrônico: uma análise das licitações do Hospital das Clínicas de Pernambuco sob o enfoque do custeio variável / João Luiz Cavalcanti Maranhão de Albuquerque. - 2022.  
115 folhas: il. 30 cm.

Orientador: Prof. Dr. Rafael Coutinho Costa Lima.  
Dissertação (Mestrado em Gestão e Economia da Saúde) – Universidade Federal de Pernambuco, CCSA, 2022.  
Inclui referências e apêndices.

1. Custos. 2. Eficiência econômica. 3. Gestão pública. I. Lima, Rafael Coutinho Costa (Orientador). II. Título.

330.9 CDD (22. ed.)

UFPE (CSA 2022 – 033)

JOÃO LUIZ CAVALCANTI MARANHÃO DE ALBUQUERQUE

**PREGÃO ELETRÔNICO: UMA ANÁLISE DAS LICITAÇÕES DO HOSPITAL DAS  
CLÍNICAS DE PERNAMBUCO SOB O ENFOQUE DO CUSTEIO VARIÁVEL**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Gestão e Economia da Saúde da Universidade Federal de Pernambuco, para a obtenção do Título de Mestre em Gestão e Economia da Saúde

Aprovada em: 24/02/2022

**BANCA EXAMINADORA**

---

Profa. Dr. Rafael Coutinho Costa Lima (Orientador)  
Universidade Federal de Pernambuco

---

Profa. Dra. Umbelina Cravo Teixeira Lagioia (Examinadora Interna)  
Universidade Federal de Pernambuco

---

Profa. Dra. Ivanessa Thaianne do Nascimento Cavalcanti (Examinadora Externa)  
Universidade Federal da Bahia

---

Prof. Dr. Rodrigo Gomes de Arruda (Examinador Externo)  
Faculdade Nova Roma

À minha família, pelo incentivo e apoio necessários para percorrer essa jornada, mesmo diante das dificuldades para conciliar trabalho e estudo.

Ao meu pai, Luiz (*in memoriam*), por todo amor e valiosos ensinamentos ao longo da vida.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço aos professores do Programa de Pós-Graduação em Gestão e Economia da Saúde (PPGGES) por toda dedicação e profissionalismo que contribuíram sobremaneira para meu crescimento profissional, bem como os servidores do CCSA/UFPE que, num momento de grande dificuldade enfrentada pela pandemia de Covid-19, se esforçaram para manter a regularidade da rotina do curso.

Ao meu orientador e membros da banca, pelas valiosas sugestões para o aprimoramento do trabalho.

Aos colegas de trabalho do Hospital das Clínicas de Pernambuco, pela dedicação e empenho demonstrados durante o período que precisei me ausentar.

Ao Departamento de Economia da Saúde, Investimentos e Desenvolvimento do Ministério da Saúde, por apoiar um programa de Pós-Graduação de grande importância para o desenvolvimento de gestores públicos na área de economia da Saúde.

## RESUMO

A promoção de licitação para aquisição de bens pelos Órgãos da Administração Pública direta, indireta e suas empresas é uma obrigação imposta pela Constituição Federal de 1988. Trata-se de um processo complexo e que requer o emprego de volume considerável de recursos financeiros para sua concretização. Num Hospital Universitário Federal, financiado unicamente com recursos públicos, sua escassez torna-se ainda mais evidente frente às necessidades de atendimento das suas finalidades institucionais, de assistência à saúde, ensino e pesquisa. Assim, torna-se relevante a análise do resultado do processo de compras públicas, através de pregão eletrônico. Nessa perspectiva, este trabalho teve o propósito de mensurar os custos incorridos pelo Hospital das Clínicas de Pernambuco para se realizar os processos licitatórios para aquisição de material médico-hospitalar finalizados no ano de 2019 e avaliar o nível de eficiência do processo, entendido como sendo o percentual de êxito das licitações. O método utilizado para realização pesquisa foi o estudo de caso. A primeira etapa consistiu em realizar o mapeamento do fluxo do processo para identificar os diversos setores e atividades da organização envolvidos. Em seguida foi realizado o levantamento e classificação dos gastos por cada centro de custo. Utilizando-se do método de custeio variável, foi obtido o valor total estimado para a realização de todos os 53 pregões de material médico-hospitalar homologados no ano de 2019, que foi de R\$ 582.947,53, e o custo médio por processo, que foi de R\$ 10.999,01. A partir de pesquisa documental foi possível estratificar os fatores intrínsecos e extrínsecos relacionados ao insucesso e determinar a taxa percentual de itens fracassados, que representou 23,56% para os destinados à ampla concorrência e 54,55% para os destinados à participação exclusiva para as micro e pequenas empresas, além de estimar a perda total pela ineficiência do processo, que foi de R\$ 151.399,71. Finalmente foi proposto um conjunto de ações com vistas à otimização dos resultados dos pregões eletrônicos.

**Palavras-chave:** Custos. Eficiência. Gestão de Custos. Gestão Pública. Licitação. Pregão Eletrônico.

## ABSTRACT

The promotion of bidding for the acquisition of goods by direct and indirect Public Administration Bodies and their companies is an obligation imposed by the Federal Constitution of 1988. It is a complex process that requires the use of a considerable volume of financial resources for its accomplishment. In a Federal University Hospital, financed solely with public resources, the lack of resources becomes even more evident, given the need to meet its institutional purposes, of medical care, teaching, and research. Thus, the analysis of the result of the public procurement process, through electronic auction, becomes relevant. In this perspective, this study aimed to measure the costs incurred by the Hospital das Clínicas of Pernambuco to carry out the bidding processes for the acquisition of medical supplies completed in 2019 and to assess the level of efficiency of the process, understood as being the percentage of successful bids. The method used to conduct research was the case study. The first step consisted of mapping the process flow to identify the various sectors and activities of the organization involved. Then, the survey and classification of expenses by each cost center were carried out. Using the variable-costing method, the total estimated value for carrying out all 53 auctions of medical supplies done in 2019 was obtained, which was BRL 582,947.53, and the average cost per process, which was R\$ 10,999.01. Based on documentary research, it was possible to stratify the intrinsic and extrinsic factors related to failure and determine the percentage rate of failed items, which represented 23.56% for those intended for broad competition and 54.55% for those intended for exclusive participation for micro and small companies, in addition to estimating the total loss due to the inefficiency of the process, which was R\$ 151,399.71. Finally, a set of actions was proposed to optimize the results of electronic auctions.

**Keywords:** Bidding. Costs. Cost Management. Efficiency. Electronic Auctions. Public Management.

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 –	Representatividade dos fatores Intrínsecos x fatores Extrínsecos no cancelamento de itens - Ampla Participação	79
Gráfico 2 –	Representatividade dos fatores Intrínsecos x fatores Extrínsecos no cancelamento de itens - Cota Reservada	79
Gráfico 3 –	Custo de Oportunidade do Fracasso de Itens - Ampla Participação	92
Gráfico 4 –	Custo de Oportunidade do Fracasso de Itens - Cota Reservada ME/EPP	93

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 –	Modalidades e Limites de Valor das Licitações	22
Quadro 2 –	Comparativo Pregão Eletrônico x Pregão Presencial	26
Quadro 3 –	Classificação dos Gastos	59
Quadro 4 –	Fatores Relacionados ao fracasso dos itens licitados	77

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 –	Custo da mão de obra por Centro de Custos	60
Tabela 2 –	Custo do Contrato de <i>Outsourcing</i> de Impressão	62
Tabela 3 –	Custo do Contrato do software de informática - Master Tools	63
Tabela 4 –	Despesa do contrato de limpeza – Plansul	64
Tabela 5 –	Despesas do contrato de manutenção predial	65
Tabela 6 –	Despesas com depreciação dos bens permanentes, água, energia, telefone, material de expediente e água mineral	68
Tabela 7 –	Custeio variável do processo licitatório para aquisição de material médico hospitalar no ano de 2019	70
Tabela 8 –	Resumo do Resultado dos Pregões Homologados - Ampla Participação	76
Tabela 9 –	Resumo do Resultado dos Pregões Homologados - Cota Reservada ME/EPP	76
Tabela 10 –	Fatores Relacionados ao Cancelamento de Itens – Ampla Participação	90
Tabela 11 –	Fatores Relacionados ao Cancelamento de Itens – Cota Reservada ME/EPP	90
Tabela 12 –	Custo de Oportunidade do Fracasso de Itens	91

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ARP	Ata de Registro de Preços
ART.	Artigo
CF/88	Constituição Federal de 1988
Comprasnet	Portal de Compras do Governo Federal
EBERH	Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares
HCPE	Hospital das Clínicas de Pernambuco
HUF	Hospital Universitário Federal
Inc.	Inciso
ME/EPP	Microempresa e Empresa de Pequeno Porte
NBC T	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica
SRP	Sistema de Registro de Preços
SUS	Sistema Único de Saúde
TCT	Teoria dos Custos de Transação

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>14</b>
<b>2</b>	<b>OBJETIVOS</b>	<b>17</b>
2.1	OBJETIVO GERAL	17
2.2	OBJETIVOS ESPECÍFICOS	17
<b>3</b>	<b>REVISÃO BIBLIOGRÁFICA</b>	<b>18</b>
3.1	EFICIÊNCIA E GESTÃO PÚBLICA	18
3.2	LICITAÇÃO E PREGÃO ELETRÔNICO	21
3.3	BENEFÍCIOS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123/2006	27
3.4.	TEORIA ECONÔMICA DE LEILÕES	30
3.5	A TEORIA DOS CUSTOS DE TRANSAÇÃO	32
<b>3.5.1</b>	<b>Racionalidade limitada</b>	<b>33</b>
<b>3.5.2</b>	<b>Oportunismo</b>	<b>34</b>
<b>3.5.3</b>	<b>Grau de especificidade do ativo</b>	<b>35</b>
<b>3.5.4</b>	<b>Frequência das transações</b>	<b>35</b>
<b>3.5.5</b>	<b>Incerteza</b>	<b>36</b>
3.6	CONTABILIDADE DE CUSTOS	37
<b>3.6.1</b>	<b>A importância da contabilidade de custos</b>	<b>37</b>
<b>3.6.2</b>	<b>Terminologias aplicadas à gestão de custos</b>	<b>38</b>
<b>3.6.3</b>	<b>Classificação dos custos</b>	<b>40</b>
3.7	METODOLOGIAS DE CUSTEIO	42
<b>3.7.1</b>	<b>Custeio por absorção</b>	<b>43</b>
<b>3.7.2</b>	<b>Custeio por absorção pleno</b>	<b>46</b>
<b>3.7.3</b>	<b>Custeio direto ou variável</b>	<b>47</b>
<b>3.7.4</b>	<b>Custeio baseado em atividades (Activity-Based Costing – ABC)</b>	<b>49</b>
3.8	A GESTÃO DE CUSTOS EM HOSPITAIS	<b>52</b>
<b>4</b>	<b>METODOLOGIA</b>	<b>56</b>
4.1	MÉTODO DE CUSTEIO	58
4.2	COLETA E ANÁLISE DE DADOS	58
<b>5</b>	<b>RESULTADOS E DISCUSSÃO</b>	<b>71</b>
5.1	ANÁLISE DO FLUXO DO PROCESSO LICITATÓRIO	71

5.2	PERFIL DOS PREGÕES DE MMH HOMOLOGADOS EM 2019	75
5.3	FATORES RELACIONADOS AO CANCELAMENTO DOS ITENS	76
5.4	CUSTOS ADMINISTRATIVOS DO FRACASSO DE ITENS	91
5.5	AÇÕES PARA ATENUAR O IMPACTO FINANCEIRO CAUSADO PELA INEFICIÊNCIA DO PROCESSO	94
<b>6</b>	<b>CONCLUSÃO</b>	<b>98</b>
	<b>REFERÊNCIAS</b>	<b>100</b>
	<b>APÊNDICE A – INVESTIMENTOS E DEPRECIAÇÃO POR CENTRO DE CUSTOS</b>	<b>107</b>
	<b>APÊNDICE B – DESPESAS COM ENERGIA, ÁGUA E TELEFONE POR CENTRO DE CUSTO</b>	<b>109</b>
	<b>APÊNDICE C – GASTOS COM CONTRATO DE <i>OUTSOURCING</i> DE IMPRESSÃO</b>	<b>110</b>
	<b>APÊNDICE D – MATERIAL DE EXPEDIENTE E ÁGUA MINERAL</b>	<b>111</b>
	<b>APÊNDICE E – MODELO DE TABELA DE REFERÊNCIA DE PREÇOS PESQUISADOS</b>	<b>115</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O Brasil vem enfrentando ao longo da última década uma grave crise fiscal que se intensificou com a eclosão da grave crise financeira mundial ocorrida em 2008. Para combater os efeitos dessa crise os governos brasileiros, deste então, tomaram medidas no sentido de aplicar um ajuste fiscal na tentativa de equilibrar o déficit orçamentário que saiu de uma situação superavitária em 2008 e chegou a um déficit nominal de R\$ 399<sup>1</sup> bilhões de reais em 2019.

Sabe-se que a restrição orçamentária e financeira são um dos grandes entraves para a concretização dos objetivos organizacionais de diversas empresas e entidades públicas. Dessa forma a utilização eficiente dos recursos públicos torna-se imperiosa para o alcance das finalidades precípuas dessas instituições. No caso das empresas públicas destaque-se que se tratam de entidades cuja autorização para sua criação deve ocorrer por lei específica, conforme prevê o Inc. XIX do art. 37 da CF/88. A criação da Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares (EBSERH) foi autorizada por meio da lei 12.550 de 15 de dezembro de 2011, como uma empresa pública vinculada ao Ministério da Educação. Trata-se de uma empresa criada para assumir a gestão dos Hospitais Universitários Federais (HUFs) com a finalidade de melhorar a eficiência da gestão e a sustentabilidade econômico-financeira desses hospitais. De acordo com o art. 3º. da Lei 12.550/2011 a finalidade da EBSERH é a prestação de serviços gratuitos de assistência médico-hospitalar, ambulatorial e de apoio diagnóstico e terapêutico à população, cujas atividades estão contempladas exclusivamente no âmbito do Sistema Único de Saúde (SUS). Além da prestação da assistência a empresa atua no apoio ao ensino, à pesquisa e à extensão dos HUFs.

Ou seja, a EBSERH é uma empresa estatal dependente conforme preconiza o Art. 2º, inciso III, da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 - (LRF), a seguir transcrito:

Empresa estatal dependente: empresa controlada que receba do ente controlador recursos financeiros para pagamento de despesas - com pessoal ou de custeio em geral ou de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária (BRASIL, 2000).

---

<sup>1</sup>Fonte: Site do TCU. <https://sites.tcu.gov.br/contas-do-governo-2019/politica-fiscal.htm>

Nesse sentido torna-se relevante o estudo dos processos administrativos de licitações executadas por um HUF gerido pela EBSEH para analisar sua eficiência, devido a sua relevância para a execução do orçamento anual da empresa e cujos resultados impactam no cumprimento das finalidades organizacionais, além de identificar oportunidades de melhoria que possam ser implementadas. O conceito da eficiência pode ser caracterizado e estudado sob diversos prismas, tanto do ponto de vista do direito público quanto ou quanto ao enfoque dado pelos estudiosos da administração ou das ciências econômicas. Importante notar que em todos os sentidos a eficiência está relacionada ao uso racional dos recursos para o atendimento de uma finalidade.

Já Para a Chivanatto (2003) o conceito de eficiência está relacionado ao modo como as coisas devem ser feitas. Ou seja, é uma abordagem que se preocupa com a utilização racional dos recursos, sejam humanos, financeiros ou equipamentos. Na definição de Motta (2001, p.35):

“Eficiência: fazer as coisas bem feitas; resolver problemas; cumprir com o seu dever; reduzir custos. Eficácia: fazer bem as coisas certas; produzir alternativas criativas; obter resultados; aumentar lucros”.

De acordo com Mankiew (2009, p. 5) a eficiência é atingida quando a sociedade atinge o máximo possível com os recursos disponíveis. Em economia a eficiência pode ser conceituada a partir do conceito de Ótimo de Pareto, que é definido como uma situação onde os recursos estão alocados da forma mais eficiente possível. Nas palavras de Garcia (1996, p.13), o critério de Pareto define que o bem-estar de uma sociedade é máximo se não existe outro estado tal que seja possível aumentar o bem-estar de um indivíduo sem diminuir o bem-estar dos demais. Nessa concepção o Ótimo de Pareto é atingido quando não for possível melhorar a situação de um indivíduo sem piorar a situação de outro.

No direito pátrio brasileiro o conceito de eficiência surgiu como princípio da Administração Pública com a promulgação da Emenda Constitucional nº 19/98. Conforme explica Medauar (2018, p. 127), ao ser reconhecido como princípio constitucional, a eficiência passou a nortear toda a atuação da Administração Pública. É um princípio que está associado ao modo de agir, exigindo atuação

rápida e precisa para produção de resultados que satisfaçam as necessidades da população.

Assim não se pode perder de vista que analisar a eficiência da gestão dos processos administrativos de uma empresa pública é relevante tanto do ponto de vista de econômico quanto do social, pois o desperdício de recursos públicos gerado por um processo ineficiente tem o potencial de comprometer a prestação de um serviço público capaz de salvar vidas.

O objeto desse estudo foi a análise do resultado e do custo administrativo para realização dos processos licitatórios do Hospital das Clínicas de Pernambuco do grupo material-hospitalar, conduzidos na modalidade pregão eletrônico, homologados no ano de 2019. A relevância do tema reside no fato do elevado aporte de recursos realizado pelo HCPE no ano de 2019 para aquisição desse grupo de materiais, levando-se em consideração que a maior parte da execução dessas despesas ter sido fruto de processos regidos sob essa modalidade de licitação, que tem como objetivo a aquisição de bens e serviços comuns. As exceções foram as despesas executadas por dispensa e inexigibilidade de licitação.

## 2 OBJETIVOS

A partir da observação empírica de problemas relacionados ao grau de ineficiência dos processos licitatórios realizado no HCPE, sendo entendido como o fracasso dos itens licitados, foram propostos objetivos gerais e específicos que fossem capazes de explicar o fenômeno objeto de estudo e propor alternativas de ação.

### 2.1 OBJETIVO GERAL

Realizar o custeio e identificar os fatores relacionados ao insucesso de itens licitados nos pregões eletrônicos do grupo médico-hospitalar, homologados no ano de 2019, promovidos pelo Hospital das Clínicas de Pernambuco e o impacto financeiro na Unidade Hospitalar.

### 2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- a) Mensurar o custo administrativo incorrido para se realizar um pregão de material médico-hospitalar através da metodologia do custeio variável.
- b) Analisar e estratificar os fatores relacionados ao fracasso dos itens nos pregões de material médico-hospitalar realizados no ano de 2019.
- c) Quantificar os custos administrativos relacionados ao fracasso de itens e repetição da sua publicação em novos processos licitatórios.
- d) Propor ações para minimização do impacto financeiro ocasionado pelo cancelamento dos itens.

### 3. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

#### 3.1 EFICIÊNCIA E GESTÃO PÚBLICA

O debate acerca do tema eficiência na gestão pública vem ganhado corpo ao longo dos últimos anos. Isso graças a cobrança da sociedade por uma atuação mais diligente do administrador público na aplicação dos recursos, frente a concretização dos direitos sociais previstos na Constituição Federal.

Nesse contexto, é importante destacar o surgimento da Lei Complementar nº131/2019, que acrescentou dispositivos à Lei de Responsabilidade Fiscal, no sentido de instituir normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal dos agentes públicos, além de obrigar a disponibilização da execução orçamentária e financeira do Ente Público, de qualquer esfera, em meios eletrônicos. Ou seja, foi uma ferramenta de grande valia para o incentivo ao controle social.

No direito público brasileiro o princípio da eficiência foi insculpido no caput do art. 37 da CF/88 de forma expressa, trazendo para o administrador público o dever de observância da realização das suas funções de modo a assegurar o melhor resultado possível para a sociedade. Conforme ensinamentos de Hely Lopes Meirelles (2016, p.105),

“o princípio da eficiência exige que a atividade administrativa seja exercida com presteza, perfeição e rendimento funcional. É o mais moderno princípio da função administrativa, que já não se contenta em ser desempenhada apenas com legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros”

Segundo Di Pietro (2020), o princípio apresenta dois aspectos. O primeiro está relacionado ao modo de atuação do agente público, de quem se espera melhor desempenho possível de suas atribuições para o atingir os melhores resultados. O segundo aspecto está vinculado ao modo de organizar, estruturar e disciplinar a Administração Pública visando, da mesma forma, alcançar os melhores resultados na prestação do serviço público.

Na concepção de Marçal Justen Filho (2014), o conceito de eficiência está associado a produção dos melhores resultados mediante a utilização mais produtiva possível dos recursos econômicos, porém sem subordinar a atividade administrativa

a lógica da racionalidade econômica, que é norteadada pelo lucro e acumulação de riqueza. Na mesma vertente, Gasparini (2012, p.21) informa que o princípio impõe à Administração Pública direta e indireta a obrigação de realizar as suas atribuições com rapidez, perfeição e rendimento sem perder de vista a observância do princípio da legalidade. Esse pensamento é compartilhado por Medauar (2018, p. 127), quando esclarece que os dois princípios devem conciliar-se, devendo a Administração Pública atuar com eficiência dentro da legalidade.

A partir das definições apresentadas ao conceito jurídico de eficiência verifica-se que os mesmos, de certo modo, tangenciam aspectos das Ciências da Administração e da Economia quando focam produtividade e maximização dos resultados. Nesse prisma Batista Júnior (2012) reforça a necessidade de se ter uma perspectiva ampla para melhor compreensão do conceito.

"Cumpra enfatizar que o princípio constitucional da eficiência administrativa só pode ser eficientemente estudado, sob uma ótica multidisciplinar, sem preconceitos, valendo-se dos pontos de vista jurídicos e não jurídicos, fazendo uma ponte entre os compartimentos impermeavelmente tratados pelo Direito Constitucional e Administrativo e os da Ciência da Administração e Economia. Não há como abordar o tema com preconceitos, que apenas servem para enclausurar a verdade e distanciar as conclusões da realidade concreta" (BATISTA JÚNIOR, 2012, p. 28).

Os primeiros diplomas legais que trataram do tema da eficiência datam do final da década de 1970 quando, através do Decreto nº 83.740/79, foi criado o Programa Nacional de Desburocratização. De acordo com Wahrlich (1974) o principal objetivo do decreto foi gerar benefícios para os clientes, entendidos como a sociedade, e servidores com foco na melhoria formal dos métodos de trabalho e da supressão de passos e exigências desnecessários, que se concretizariam em ganhos de tempo, energia e paciência de ambas as partes. Na década de 90 a eficiência da ação governamental foi tratada no Programa Brasileiro de Qualidade e Produtividade (PBQC), criado em 1990 pelo governo Collor. Esse programa foi estruturado em cinco subprogramas, dentre os quais o subprograma Métodos de Gestão. O foco do PBQP foi a utilização de indicadores de qualidade e produtividade no serviço público que prestigiaram a eficiência.

Sob o comando de Bresser Pereira, no ano de 1995, foi elaborado o Plano Diretor da Reforma do Estado pelo Ministério da Administração Federal e da

Reforma do Estado. O foco principal dessa reforma foi inaugurar a chamada Administração Pública Gerencial, sustentada por conceitos atuais de administração e eficiência, voltada para o controle dos resultados.

“A eficiência da administração pública - a necessidade de reduzir custos e aumentar a qualidade dos serviços, tendo o cidadão como beneficiário - torna-se então essencial. A reforma do aparelho do Estado passa a ser orientada predominantemente pelos valores da eficiência e qualidade na prestação de serviços públicos e pelo desenvolvimento de uma cultura gerencial nas organizações” (MARE, p. 16)

Pode-se afirmar que essa reforma apresentou uma quebra de paradigmas com Administração Pública Burocrática, cujo foco era voltado apenas para os processos administrativos.

Em 2005 foi criado o GESPÚBLICA, o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização do Governo Federal do Brasil, instituído pelo Decreto nº 5.378, de 23 de fevereiro de 2005, cujo principal objetivo era promover uma gestão pública de excelência, através de um modelo de gestão focado em resultados e orientado para o cidadão. O programa seguiu um sistema gerencial, denominado Modelo de Excelência em Gestão Pública (MEGP), que serviu de guia para o aprimoramento dos níveis de gestão das instituições públicas. O modelo foi dividido em quatro blocos e sete diretrizes, cujas partes são relacionadas entre si, evidenciando um modelo sistêmico. Com esse modelo de gestão o programa focou, através de uma abordagem gerencial, a melhoria da qualidade da gestão pública, do atendimento ao cidadão e da eficiência e eficácia dos processos dos órgãos e entidades da administração pública.

Finalmente, em 2017, houve a revogação do Decreto 5.378/2005, que criou o GESPÚBLICA, com a publicação do Decreto nº 9.094, de 17 de Julho de 2017. O novo instrumento jurídico, entretanto, possui um escopo mais limitado no que tange a eficiência da gestão pública como um todo. Diferentemente do seu antecessor o novo decreto basicamente dispõe sobre processos para simplificação do atendimento prestado aos usuários dos serviços públicos, com foco na racionalização dos processos administrativos. Nele, a eficiência e a economicidade são princípios a serem observados, na medida em que exigências meramente burocráticas são eliminadas na relação entre os cidadãos e o Estado.

### 3.2 LICITAÇÃO E PREGÃO ELETRÔNICO

Nas palavras de Carvalho Filho (2015) a Carta Magna, no art. 37, inc. XXI, enunciou o "princípio da obrigatoriedade da licitação" ao subordinar todos os Entes da federação, os órgãos administrativos de seus poderes e as entidades da administração indireta à sua realização, ressalvados os casos específicos em lei. Segundo definição de Meirelles (2016, p. 310) a licitação consiste no "procedimento administrativo mediante o qual a Administração Pública seleciona a proposta mais vantajosa para o contrato de seu interesse" tendo em vista a promoção do desenvolvimento econômico sustentável.

Assim, a Constituição Federal de 1988, no art. 22, inc. XXVII, reservou à União a competência para legislar sobre normas gerais de licitação e contratação. Com base nesse comando constitucional foi editada a Lei nº 8.666/1993, que instituiu normas gerais para as licitações e contratos administrativos no âmbito dos três poderes da União. O parágrafo único do art. 1º da referida lei estabelece que:

“Subordinam-se ao regime desta Lei, além dos órgãos da administração direta, os fundos especiais, as autarquias, as fundações públicas, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios” (BRASIL, 1993).

A Lei Geral previu, de forma taxativa, no art. 22 as seguintes modalidades para se processar uma licitação para as compras e alienações públicas, vedando-se a criação de outras modalidades ou a combinação delas: concorrência, tomada de preços, convite, concurso e leilão. Conforme leciona Justen Filho (2014, pp. 506-507), a concorrência é a modalidade de licitação para qual podem participar quaisquer interessados, verificando-se os requisitos necessários para sua participação no curso do procedimento e podendo ser utilizada para qualquer tipo de contrato administrativo. A tomada de preços é a modalidade que podem participar apenas os licitantes previamente cadastrados ou que atenderam aos requisitos de participação no prazo de até 48 horas antes da data prevista para a entrega das propostas. O convite é a modalidade de licitação apropriada para compras, serviços e obras de menor vulto. Já o concurso trata de uma modalidade aplicável à atribuição de prêmio ou seleção de trabalho de produção intelectual. Quanto ao

leilão, Carvalho Filho (2015) explica que a Administração previu três objetivos para sua utilização, que são: a venda de bens móveis inservíveis, a venda de produtos legalmente apreendidos ou penhorados e alienação de imóveis adquiridos em procedimento judicial ou através de dação em pagamento.

O enquadramento das modalidades licitatórias foi determinado função do tipo de objeto a ser licitado e limites de valores estimados para contratação, para caso de obras e serviços de engenharia e compras e outros serviços. Quando ao concurso e o leilão, são aplicados de acordo com suas respectivas finalidades, independente de valor, conforme quadro a seguir:

Quadro 1 – Modalidades e Limites de Valor das Licitações

Modalidade	Limites de Valor por Objeto
Concorrência	- Para obras e serviços de engenharia: Valor acima de R\$ 3.300.000,00 - Para compras e outros serviços: Valor acima de R\$ 1.430.000,00
Tomada de Preços	- Para obras e serviços de engenharia: Valor até R\$ 3.300.000,00 - Para compras e outros serviços: Valor até R\$ 1.430.000,00
Convite	- Para obras e serviços de engenharia: Valor até R\$ 330.000,00 - Para compras e outros serviços: Valor até R\$ 176.000,00
Concurso	Aplicável para escolha de trabalho técnico, científico ou artístico, mediante a instituição de prêmios ou remuneração aos vencedores, conforme critérios constantes de edital publicado na imprensa oficial com antecedência mínima de 45 (quarenta e cinco) dias
Leilão	Aplicável para a venda de bens móveis inservíveis para a administração ou de produtos legalmente apreendidos ou penhorados, ou para a alienação de bens imóveis cuja aquisição haja derivado de procedimentos judiciais ou de dação em pagamento

Fonte: Elaborado pelo autor com base na Lei 8.666/93, atualizada pelo Decreto 9.412, de 18 de junho de 2018

Quanto aos tipos de licitações, a Lei nº 8.666/93 no art. 45 instituiu quatro, de acordo com o critério de julgamento a ser adotado, que são: o menor preço, a de melhor técnica, a de técnica e preço e a de maior lance ou oferta, aplicável aos casos de alienação de bens ou concessão de direito real de uso. Destaque-se que o tipo menor preço é o predominantemente utilizado na maioria das licitações e se aplica aos casos de contratação de bens e serviços comuns. Conforme assinala Di Pietro (2020) é o critério que permite a escolha mais objetiva, diminuindo a margem de discricionariedade por parte da comissão de licitação. Quanto a utilização dos critérios de julgamento de melhor técnica e técnica e preço, a autora complementa que sua utilização ficou restrita aos contratos cujo objeto envolvam serviços de natureza predominantemente intelectual.

O fato é que a maioria dos bens e serviços adquiridos pela Administração Pública podem ser caracterizados como sendo comuns, tais como os materiais médico-hospitalares, que no Hospital das Clínicas de Pernambuco são ordinariamente adquiridos através de processos licitatórios, na modalidade pregão eletrônico, cujo critério de julgamento foi o menor preço. Conforme pontuado por Carvalho Filho (2015, p. 313), as modalidades licitatórias previstas na Lei Geral de Licitações não conseguiam dar a celeridade desejável para os processos de compras públicas, principalmente as de menor vulto, por conta do excesso de burocracia das modalidades tradicionais. Para o atendimento dessa lacuna, o legislador verificou a necessidade de criação de uma modalidade de licitação menos burocrática para dar mais agilidade ao processo de compras da Administração Pública.

Nesse contexto surgiu a Lei nº 10.520/2002, que regulamentou uma nova modalidade de licitação na esfera pública chamada pregão, obrigatória na Administração Federal para a aquisição de bens e serviços comuns. De acordo com o parágrafo único do art 1º da referida lei “consideram-se bens e serviços comuns, para os fins e efeitos deste artigo, aqueles cujos padrões de desempenho e qualidade possam ser objetivamente definidos pelo edital, por meio de especificações usuais no mercado”.

A despeito da definição de bens e serviços comuns ser ampla, ela acaba por não restringir o objeto a ser licitado pela modalidade pregão, tendo sido utilizada esta modalidade para a aquisição de diversos produtos e serviços pela Administração Pública. Nas palavras Torres Pereira Júnior (2003):

“Em aproximação inicial do tema, pareceu que 'comum' também sugeria simplicidade. Percebe-se, a seguir, que não. O objeto pode portar complexidade técnica e ainda assim ser 'comum', no sentido de que essa técnica é perfeitamente conhecida, dominada e oferecida pelo mercado. Sendo tal técnica bastante para atender às necessidades da Administração, a modalidade pregão é cabível a despeito da maior sofisticação do objeto”

Segundo definição de Justen Filho (2004, p.29) “bem ou serviço comum é aquele que se apresenta sob identidade e características padronizadas e que se encontra disponível, a qualquer tempo, num mercado próprio”. Depreende-se que essa modalidade é capaz de abarcar quase que a totalidade das compras dos

órgãos e entidades da Administração Pública direta e indireta, além das empresas públicas e sociedades de economia mista, submetidas ao dever legal de licitar. Para operacionalizar o pregão foi editado o Decreto nº 3.555/2000, objetivando regulamentar os procedimentos do pregão presencial.

O pregão, tal qual as demais modalidades de licitação destinadas à aquisição de bens e serviços, possui uma fase interna ou preparatória e a fase externa. Meirelles (2015, p. 400), de forma didática, resume as principais características de cada etapa. A fase interna tem início com ato da autoridade competente que, de forma motivada, deve justificar a necessidade da contratação, definir as exigências de habilitação, os critérios para aceitabilidade das propostas, as cláusulas contratuais com fixação dos prazos para recebimento do objeto e as sanções por eventual inadimplemento. Todos esses requisitos irão constar de um documento, que é o termo de referência, que deverá ser acompanhado respectivo do orçamento, obtido com base em pesquisa e considerando os preços praticados no mercado.

Em seguida tem-se início a fase externa, que ocorre com a publicação do aviso do edital de licitação no Diário Oficial da União e facultativamente, por meios eletrônicos e conforme o vulto da licitação, em jornal de grande circulação (BRASIL, 2002). Destaca-se que, para a aquisição de bens, a antecedência mínima entre a data de publicação e a data de apresentação das propostas são de oito dias úteis. A próxima etapa é a fase de julgamento e classificação das propostas. Nessa etapa o pregoeiro, em sessão pública, recebe os envelopes lacrados com as propostas de preços dos licitantes, realiza sua abertura, o exame de sua conformidade com os requisitos do edital e as classifica em ordem crescente de preços. Por conseguinte, as demais propostas são desclassificadas. Finalizada a classificação, inicia-se a fase de disputa verbal de lances entre o autor da menor proposta e os demais participantes que ofertaram preços até 10% superiores àquele. No caso de não haver pelo menos três propostas enquadradas nessa margem, poderão participar da disputa os licitantes que tiverem as três menores propostas de preços classificadas.

Após o encerramento da etapa competitiva, o pregoeiro iniciará o procedimento de habilitação, com a abertura do envelope contendo a documentação do autor da proposta classificada em primeiro lugar, quando será verificado se a empresa apresentou as certidões de regularidade fiscal, seguridade social, FGTS e

demais exigências do edital quanto a habilitação jurídica e qualificação técnica e econômico-financeira. Para Meirelles (2015) essa é uma das grandes vantagens do pregão em comparação com as outras modalidades de licitação, pois ocorre uma inversão de fases. Nessa lógica, conforme apontado por Pereira Júnior (2003), a Administração Pública preocupa-se primeiro em verificar qual é a proposta mais vantajosa para se efetivar a contratação. Ainda segundo Meireles (2015), com a inversão de fases a Administração poupa tempo precioso, quando evita de examinar a documentação de concorrentes que seriam posteriormente eliminados na fase de julgamento das propostas. Assim, apenas no caso de inabilitação do primeiro colocado é que o pregoeiro irá convocar o segundo para análise da documentação, e assim sucessivamente, até que haja um licitante que atenda aos requisitos do edital ou, na ausência de proponentes aptos, tem-se a licitação fracassada.

Após a declaração do vencedor, de acordo com o inc. XVIII do art. 4º da lei nº 10.520/2002, qualquer licitante poderá manifestar intenção de recorrer, imediata e motivadamente durante o curso de sessão, sob pena de preclusão do direito. O prazo legal são de três dias para apresentação das razões do recurso e, após este prazo, os demais licitantes terão o mesmo prazo para apresentação das contra-razões. Apresentados os recursos, após decisão fundamentada do pregoeiro, ocorre a adjudicação do objeto ao licitante vencedor. Finalmente os autos são remetidos à autoridade superior para homologar o procedimento e convocar o vencedor para assinar o contrato.

Com o avanço da tecnologia da informação e a possibilidade de ganho de eficiência e economia nas compras públicas foi editado o Decreto nº 5.450/2005, que regulamentou o pregão na forma eletrônica. Vale ressaltar que esse decreto foi revogado pelo Decreto nº 10.204/2019 porém, para efeito do objeto do presente estudo, todos os pregões eletrônicos foram processados no ano de 2019, sob a égide do antigo Decreto. O novo decreto torna a utilização do pregão na modalidade eletrônica a regra, sendo admitida a forma presencial em caráter excepcional, mediante justificativa da autoridade competente.

Há diferenças entre a operacionalização das fases desses dois instrumentos, que são importantes do ponto de vista do gerenciamento do processo licitatório, explanadas no quadro a seguir:

Quadro 2 – Comparativo Pregão Eletrônico x Pregão Presencial

Fase/Etapa	Pregão Eletrônico	Pregão Presencial
Credenciamento	Deve haver o prévio credenciamento do interessado perante o provedor do sistema eletrônico para participação no certame. No caso de pregão promovido por órgão integrante do SISG, o licitante dependerá de registro atualizado no Sistema de Cadastramento Unificado de Fornecedores – SICAF. A participação no procedimento dependerá da utilização da chave de identificação e da senha.	Não há necessidade de credenciamento prévio para participação.
Sessão Pública	Não há necessidade de presença física de representantes. Os lances são realizados por meio eletrônico.	Há necessidade de presença física dos licitantes.
Critério de Classificação das Propostas	Serão classificadas as propostas que atendam aos requisitos do edital.	Serão classificadas a proposta de menor preço e as demais com preços até 10% superiores ao da primeira colocada. No caso de não haver o mínimo de três licitantes nessa condição serão convocados as melhores colocadas, até o número máximo de três.
Lances	O mesmo licitante pode fazer lances sucessivos, desde que seja menor que seu último lance ofertado. O sistema informa o valor do menor lance ofertado no curso da disputa, porém sem identificar o autor.	Os licitantes são classificados de forma sequencial e apresentam lances verbais, a partir do autor da proposta de maior preço, e os demais em ordem decrescente de valor
Negociação	Com a entrada em vigor do Decreto 10.204/2019, de acordo com previsão do art. 38, torna-se obrigatória a realização da negociação junto ao autor da melhor proposta, com vistas a obtenção de condição mais vantajosa para a Administração Pública, através da apresentação de contraproposta.	A negociação de preços junto ao licitante classificado provisoriamente em primeiro lugar não é obrigatória.

Fonte: Elaborado pelo autor com base na Lei nº 10.520/2002, Decreto nº 10.204/2019 e Di Pietro (2020).

O pregão eletrônico proporciona evidente aumento de competitividade, com possibilidade de alcançar melhores resultados para a entidade promotora da licitação, já que todos os licitantes que tenham apresentado propostas em acordo com as condições prevista no edital poderão participar da fase de lances. Quanto a interposição de recurso, tanto no pregão presencial quanto no eletrônico o licitante deve recorrer de forma imediata, após ser declarado o vencedor do certame, sob pena de preclusão de seu direito. Já nas modalidades de licitação previstas na Lei nº 8.666/93, os prazos são de cinco dias úteis a contar da habilitação do licitante, nos

casos de concorrência, tomada de preços, leilão e concurso e de dois dias úteis para a modalidade convite.

Cabe destacar que, conforme informação do sítio de compras do governo federal, em 2018 95%<sup>2</sup> das licitações de bens e serviços foram realizadas por pregão na forma eletrônica. Isso devido ao ganho de eficiência desse modelo em comparação com o presencial. Graças a utilização da tecnologia há um aumento da competitividade, além de maior celeridade e transparência ao processo, refletindo-se na redução do custo da contratação.

### 3.3 BENEFÍCIOS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123/2006

Nesse ponto cabe ressaltar que a Lei Complementar nº 123/2006, alterada pela Lei Complementar nº 147/2014, que instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, estabeleceu o tratamento diferenciado para as empresas dessas classes na sua relação com os Poderes de todos os Entes Federativos. Dentre os benefícios concedidos, destaca-se o incentivo à contratação das microempresas e empresas de pequeno porte na aquisição de bens e serviços e obras pelos Poderes da União, Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, com vistas a promoção do desenvolvimento econômico e social, servindo como instrumento para efetivar a implementação de política pública desenvolvimentista. Esse entendimento legal está cristalizado nos artigos 47 e 48 da referida Lei, a seguir transcrito:

Art. 47. Nas contratações públicas da administração direta e indireta, autárquica e fundacional, federal, estadual e municipal, deverá ser concedido tratamento diferenciado e simplificado para as microempresas e empresas de pequeno porte objetivando a promoção do desenvolvimento econômico e social no âmbito municipal e regional, a ampliação da eficiência das políticas públicas e o incentivo à inovação tecnológica.

Art. 48. Para o cumprimento do disposto no art. 47 desta Lei Complementar, a administração pública:

I - deverá realizar processo licitatório destinado exclusivamente à participação de microempresas e empresas de pequeno porte nos itens de contratação cujo valor seja de até R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais);

[...]

III - deverá estabelecer, em certames para aquisição de bens de natureza divisível, cota de até 25% (vinte e cinco por cento) do objeto

---

<sup>2</sup> Fonte: <https://www.comprasgovernamentais.gov.br/index.php/gestorpublico/1171-infograficos-25-inovacoes-decreto-do-pregao-eletronico>

para a contratação de microempresas e empresas de pequeno porte. (BRASIL, 2014).

Da leitura desses artigos depreende-se que a administração deve estabelecer no instrumento convocatório a previsão de que as aquisições de itens cujo valor estimado total seja de até R\$ 80.000,00 seja destinada para contratação exclusiva por microempresas e empresas de pequeno porte. Esse raciocínio é corroborado por Santos (2015), ao explicar que a Administração Pública deve, na formatação da licitação, proceder ao parcelamento de objetos divisíveis por itens ou lotes autônomos, sempre que seja economicamente e tecnicamente viável e não haja prejuízo ao interesse público. Assevera o autor que o não parcelamento pode inviabilizar a aplicação da regra, visto que praticamente todas as licitações processadas por entidades públicas de médio e grande porte contemplam objetos cujo montante ultrapassa o valor previsto no Inc. I do art. 48 da LC 123/2006.

No âmbito federal, o Decreto nº 8.538/2015 que regulamentou a LC 123/2006 prevê a subordinação das empresas públicas aos seus dispositivos aplicando-se, no caso concreto, à Ebserh. Um ponto relevante é que o referido Decreto, no Art. 10, incisos I, II e IV afasta, em algumas hipóteses, a obrigatoriedade da contratação exclusiva de ME/EPP no caso de licitação, quais sejam:

- I - não houver o mínimo de três fornecedores competitivos enquadrados como microempresas ou empresas de pequeno porte sediadas local ou regionalmente e capazes de cumprir as exigências estabelecidas no instrumento convocatório;
  - II - o tratamento diferenciado e simplificado para as microempresas e as empresas de pequeno porte não for vantajoso para a administração pública ou representar prejuízo ao conjunto ou ao complexo do objeto a ser contratado, justificadamente;
  - [...]
  - IV - o tratamento diferenciado e simplificado não for capaz de alcançar, justificadamente, pelo menos um dos objetivos previstos no art. 1º.
- (BRASIL, 2006)

Da redação dos Incisos I e II acima transcritos cabe destacar a dificuldade da Administração em assegurar que não exista, local ou regionalmente, o mínimo de três fornecedores enquadrados como ME/EPP para aplicação do benefício. Outro entrave é a definição de quando a contratação de ME/EPP não seja vantajosa para a Administração. Marrara e Recchia (2017), ao tratar deste tema, chamam atenção para duas situações relevantes. Uma é o fato de que a efetiva verificação da presença de ME/EPP habilitadas para o cumprimento do objeto só pode ocorrer ao

longo do procedimento licitatório. Outra é que pode haver ME/EPP localizadas em outras regiões, porém com capacidade de atender ao objeto da licitação, principalmente nos contratos para fornecimento de bens, onde o fator localização é menos significativo do que no contrato para fornecimento de serviços.

A aferição da vantajosidade também apresenta problemas para o gestor público, na medida em que é um conceito que apresenta mais de uma vertente. Marrara e Recchia (2017) defendem que a vantajosidade pode ser encarada do ponto de vista socioeconômico, considerando que a licitação exclusiva pode promover o crescimento dessas empresas e a consequente atomização do mercado. Dessa forma, o número de potenciais licitantes no médio e longo prazo aumentaria, com potencial de prover o Estado de propostas mais vantajosas no futuro. A outra vertente é a imediata, aferida pela obtenção do menor preço possível no certame. Nessa concepção é a redação do art. 10, Parágrafo único, Inc. I, do aludido Decreto, que define como não vantajosa a contratação que "resultar em preço superior ao valor estabelecido como referência". O efeito prático do texto é reduzir a discricionariedade do administrador.

Quando aos itens isolados cujo valor estimado da licitação ultrapasse R\$ 80.000,00 e sejam de natureza divisível, a Administração deve aplicar a previsão contida no Inc. III do Art. 48 da LC 123/2006, que determina o estabelecimento de cota reservada de até 25% (vinte e cinco por cento) para as microempresas e empresas de pequeno porte. Constata-se que a lei prevê certa margem de discricionariedade ao gestor público quanto a fixação do percentual da cota, apenas estabelecendo um teto.

No caso específico do Hospital das Clínicas de Pernambuco, a Administração optou por afastar a aplicação do benefício da licitação exclusiva para as ME/EPP, relativo aos itens cujo valor estimado total não ultrapasse R\$ 80.000,00, referente as licitações que envolvam itens dos grupos material médico-hospitalar, medicamentos e insumos laboratoriais. Para a balizar essa tomada dessa decisão, sem ferir o comando da norma legal, foi realizado um estudo do resultado dos certames realizados para esses grupos nos anos de 2016 a 2018. Foram comparados os percentuais de sucesso dos itens destinados à ampla participação com o dos itens destinados à licitação exclusiva para as ME/EPP. O resultado desse estudo fundamentou a decisão da Administração de afastar a aplicação da licitação exclusiva para as ME/EPP, visto que o percentual de fracasso desses itens foi

consideravelmente superior quando comparado à realização do processo destinado à ampla concorrência. Faz-se mister pontuar que o afastamento da exclusividade não impede a participação das ME/EPP no processo licitatório regular.

No que concerne ao benefício da cota reservada para as ME/EPP, previsto no Art. 48, Inc. III da Lei Complementar nº 147/2014, que estabelece a obrigatoriedade da destinação de cota de até 25% dos bens divisíveis do certame que ultrapasse valor estimado de R\$ 80.000,00, a Administração do Hospital das Clínicas de Pernambuco optou por destinar o percentual de 10% dos itens para as empresas enquadradas nesse grupo, por entender ser razoável para o cumprimento do objetivo do comando legal, de promoção do desenvolvimento desse mercado.

### 3.4 TEORIA ECONÔMICA DE LEILÕES

A realização de leilões para transação de bens, conforme pontuado por Varian (2006, p.334), é uma das mais antigas formas de mercado, remontando ao ano 500 a.C. e se apresenta como modelo bastante difundido entre os governos dos países no mundo, tanto para venda de bens como para projetos de privatização. Klemperer (2004) identificou quatro tipos básicos de desenho de leilões para a realização da venda de bens ou direitos, quais sejam: leilão inglês ou de preço ascendente, leilão holandês ou de preço descendente, leilão discriminatório ou leilão de primeiro preço e leilão de segundo preço ou Vickrey.

O leilão inglês ou de preço ascendente é comumente utilizado para a venda de bens. Nele o leiloeiro estabelece um valor mínimo para a venda do item, que seria o preço de reserva, ou preço mínimo que estaria disposto a realizar a venda, e os participantes realizam lances verbais e sucessivos para a aquisição do item. Vence o licitante que ofertar o maior lance quando não houver mais interessados em cobri-lo. Uma característica desse tipo de leilão é que o valor dos lances ofertados é aberto e, dessa forma, o participante pode ajustar o valor do seu lance ao seu custo de oportunidade.

No leilão holandês ou de preço descendente há, inicialmente, a fixação de um preço alto por parte do leiloeiro para o bem a ser vendido. Posteriormente, esse preço é reduzido gradualmente até que um licitante se disponha a pagar pelo preço

ofertado e arremate o bem. Caso sejam leiloados vários bens semelhantes, o licitante que primeiro arrematar o bem terá o benefício de fazer a escolha. Nota-se que nesse tipo de leilão o benefício marginal do licitante que arremata o bem é zero, pois o valor que ele se propõe a pagar é igual ao seu custo de oportunidade. A grande vantagem desse modelo, apontada por Varian (2003, p. 335), é que ele progride com grande velocidade, pois frequentemente é utilizado um meio mecânico para a redução do preço.

O leilão de primeiro preço ou discriminatório é um modelo de preço fechado. Nesse formato cada participante elabora o seu lance de acordo com o preço máximo que está disposto a pagar, e o envia em envelope fechado para o leiloeiro sem o conhecimento dos lances dos demais participantes. Nesse formato vence o proponente que apresentar o maior lance. Conforme esclarece Durães (2007), o leilão é discriminatório quando são leiloadas várias unidades de bens homogêneos. Dessa forma, é realizada uma classificação dos lances em ordem decrescente e os bens são vendidos de acordo com a ordem dos lances mais altos até o esgotamento dos bens leiloados. Pelo fato de haver diferença de preços entre os bens arrematados pelos licitantes, esse leilão é classificado como sendo discriminatório.

O leilão de segundo preço, também denominado leilão de Vickrey, se processa de modo bastante semelhante ao leilão de primeiro preço, de modo que os lances são submetidos fechados, porém o detentor do maior lance paga pelo objeto o valor do segundo maior lance ofertado. A diferença desse modelo para o anterior é que nele o vencedor obtêm um excedente privado, que é igual a diferença entre o seu lance e o segundo maior lance.

O conhecimento acerca das regras de operacionalização das licitações públicas, que é uma forma de leilão, é de sua importância para a eficiência e o sucesso do certame. É a partir do conhecimento do modelo pelo qual vai se processar o leilão que os participantes elaboram as estratégias de formulação de propostas.

No caso das licitações realizadas pelo Hospital das Clínicas de Pernambuco, processadas pelo sistema de pregão eletrônico, trata-se de um leilão reverso, onde os papéis são invertidos. Segundo Carneiro e Pereira (2002) nos modelos de leilão

tradicionais os participantes explicitam sua “disposição a pagar” pela aquisição do objeto colocado à venda, sendo declarado o vencedor aquele que oferecer maior lance. Já no pregão é evidenciado a “disposição a receber” dos participantes pelo fornecimento de um produto. Nesse desenho de leilão reverso vence o certame o licitante que oferte o menor lance para a venda do objeto licitado. Ou seja, nesse formato de disputa, através de pregões eletrônicos, a entidade promotora da licitação é a compradora e os participantes são os vendedores.

Menezes, Silva e Linhares (2007) enfatizam que esse tipo de leilão, utilizado majoritariamente nas compras públicas brasileiras de bens e serviços, tem obtido resultados positivos em termos de agilidade, transparência e redução de custos, embora seja um modelo que foque apenas em uma dimensão, que é a variável preço. Para os autores, na atual configuração do modelo de disputa, unidimensional, o leilão reverso tem seu potencial subutilizado, quando não permite a avaliação de outros atributos, tais como a qualidade dos produtos e serviços, prazo de entrega, formas de pagamento, garantia e assistência técnica prestada. Para reforçar essa posição Menezes, Silva e Linhares (2007) argumentam que as organizações que promovem o pregão geralmente definem requisitos mínimos a serem atendidos, já que a disputa se dá unicamente sobre o atributo preço. Por conseguinte, não há estímulo para a elevação da competitividade da disputa entre os fornecedores nem para a oferta de produtos com maior valor agregado, já que outros atributos não são considerados.

### 3.5 A TEORIA DOS CUSTOS DE TRANSAÇÃO

Sabe-se que as organizações incorrem em custos para realizar quaisquer transações e, dessa forma, a participação em certames licitatórios representa elevados gastos para as empresas. De acordo com a Teoria dos Custos de Transação (TCT) as organizações, ao comercializarem seus produtos e serviços, incorrem em outros custos que não são apenas os de produção. Segundo Williamson (1993), os custos de transação envolvem os custos *ex-ante*, que seriam os custos de preparação, negociação e criação de salvaguardas para os contratos bem como os custos *ex-post*, de realizar adaptações e ajustes nos contratos quando ocorrem falhas na sua execução.

Nesse contexto reside a importância do monitoramento desses custos por parte dos licitantes, pois afetam diretamente a performance das empresas. Para Sarto e De Almeida (2015), a TCT interpreta como as firmas e mercados se organizam para obter ganhos de eficiência decorrentes da minimização dos custos de transação visto que esses custos, em última instância, se referem aos custos da manutenção do próprio sistema econômico. Assim surge a TCT, como um ramo da Nova Economia Institucional, que questiona os pressupostos clássicos da teoria econômica neoclássica, de racionalidade ilimitada e concorrência perfeita, fazendo com que as firmas atuem de modo a maximizar os lucros (TIGRE, 2005).

Segundo Zylberstajn (2002) o mundo real se enquadra numa situação em que os agentes possuem uma racionalidade limitada e onde eles agem de forma oportunista. Como consequência desse comportamento é demandando o desenho de estruturas especializadas para governar as transações, a partir do tipo de especificidade de ativos envolvidos. O autor destaca que estruturas de monitoramento e de controle precisam ser desenhadas para permitir que os agentes lidem com os riscos potenciais de ruptura contratual, gerando custos de transação.

Faria et al. (2010) destaca trabalho de Williamson et al. (1990), que desenvolveram um modelo a partir de pressupostos comportamentais e de atributos das transações para a compreensão do conceito de custo de transação. Os pressupostos comportamentais são a racionalidade limitada e o oportunismo. Já os atributos das transações se referem ao grau de especificidade do ativo, a frequência das transações e a incerteza.

### **3.5.1 Racionalidade Limitada**

Segundo De Faria et al. (2014, apud WILLIAMSON, 1991a) a decisão racional é um processo que busca maximizar a utilidade do indivíduo ou organização, através do ajustamento de meios e fins disponíveis. A racionalidade, porém, é limitada partindo do pressuposto de que os tomadores de decisão possuem uma capacidade restrita de análise e processamento de todas as informações disponíveis. Assim, considera-se que as decisões tomadas são satisfatórias e não ótimas. Para os autores, caso os agentes possuíssem racionalidade ilimitada, poderiam elaborar

contratos prevendo todos os eventos futuros possíveis, o que eliminaria as incertezas.

De acordo com Zylberstajn (2002), admitindo-se a racionalidade limitada, os contratos estipulados entre os agentes econômicos são incompletos, visto que não há como antecipar todas as contingências futuras. Levando-se em conta a racionalidade limitada dos agentes, os contratos administrativos devem buscar cláusulas que previnam a Entidade de comportamento oportunista por parte do contratante.

### **3.5.2 Oportunismo**

O comportamento oportunista surge do problema da racionalidade limitada, quando contratos incompletos são avençados entre as partes devido à ausência de salvaguardas. Para Williamson (1985) o oportunismo é o comportamento dos agentes baseados apenas no seu próprio interesse, que incluem formas mais fortes, tais como a mentira, a trapaça e o roubo e formas mais sutis, através da utilização da assimetria de informação para obtenção de vantagens da outra parte.

Para Faria et al. (2010) o oportunismo pode surgir antes da efetivação do contrato, conhecido como oportunismo *ex ante* ou após a sua consecução, conhecido como *ex post*. Assim, os custos de transação *ex ante* estão relacionados aos custos relacionados a elaboração do contrato, já os custos *ex post* estão relacionados à necessidade de realizar alterações posteriores no contrato para prevenção de atitudes oportunistas.

Conforme definição de Williamson (1985), quando um agente busca realizar ganhos através de ações oportunistas após a realização do contrato é conceituado como risco moral. Ou seja, o risco moral é caracterizado quando uma parte assume um comportamento de maior propensão ao risco diante de um contrato firmado quando possui uma cobertura de seguro. Já o conceito de seleção adversa está ligado a questão da assimetria de informação, quando uma das partes detém maior conhecimento que a outra sobre o objeto do contrato. Nessa situação há o estímulo ao comportamento oportunista, quando a parte que possui uma informação

relevante para o negócio tem condição de omiti-la para maximizar seu lucro, por um viés de assimetria de informação.

### **3.5.3 Grau de especificidade do ativo**

Quanto a especificidade dos ativos, se refere ao grau em que ele pode ser utilizado para fins diversos, sem que ocorra a diminuição de seu valor ou utilização. Quando um ativo é muito específico a sua utilização em outra atividade resta comprometida. Dessa forma, de acordo com Zylberstajn (2002, apud WILLIAMSON, 1996), considerando a existência de oportunismo e de contratos incompletos, no caso de serem transacionados ativos específicos, as organizações deverão responder através da criação de estruturas que permitam a sobrevivência dos contratos no longo prazo.

De acordo com Augusto (2015), quanto menos específico for o ativo, ou se tiver alto grau de padronização, maiores serão as possibilidades de que transações via mercado mais vantajosas ocorram. Isso se deve a uma maior quantidade de agentes no mercado fornecendo esses ativos. Já quando o nível de especificidade aumenta surgem os problemas de coordenação, pois o contratante fica condicionado a um determinado fornecedor.

### **3.5.4 Frequência das Transações**

A frequência das transações está associada com o grau de recorrência com que ela se efetiva (AUGUSTO, 2015). Para Williamson (1985), quanto maior a frequência das transações mais baixos serão os custos relacionados à coleta de informações e à elaboração de contratos. Além disso, de acordo com Faria et al. (2010, apud SOUZA et al., 1998), a frequência das transações restringe o comportamento oportunista das partes, haja vista que os agentes não terão incentivos para impor perdas aos seus parceiros, o que poderia implicar o encerramento da transação e perda de ganhos futuros derivados da troca.

Outro fator de relevância destacado por Williamson (1985) é que a frequência das transações cria reputação entre os agentes, resultando em um ambiente propício para o desenvolvimento de confiança a assunção de compromissos. Segundo Faria et. al (2010), a reputação tende a reduzir os custos de transação pois

gera economia na medida em que a firma não incorre em custos extraordinários para buscar informações acerca do parceiro comercial e da qualidade do produto transacionado.

Ou seja, a frequência das transações possibilita a construção da reputação dos agentes que realizam as transações, na medida em que cria um compromisso confiável para o estabelecimento da continuidade da relação. Isso reduz a assimetria da informação, tornando o resultado da transação mais previsível e reduzindo a incerteza (Dos SANTOS, De JESUS 2010, apud FARINA, AZEVEDO e SAES, 1997)

### **3.5.5 Incerteza**

Para Arbage (2004) a incerteza está relacionada, no campo organizacional, a condição da suposta racionalidade limitada dos agentes. Segundo o autor, não fosse essa condição, as organizações seriam capazes de montar uma estrutura de governança para se ajustar às alterações ocorridas no ambiente. Williamson (1985) distinguiu três tipos de incerteza, quais sejam: 1 - Primária, que se refere a modificações no ambiente institucional e organizacional, tais como modificações legais que atinjam a organização, bem como as mudanças no comportamento dos consumidores que afetam a demanda; 2 – Secundária, que está relacionada a falta de informações adequadas para a tomada de decisão dos agentes envolvidos em uma transação; 3 – Conductista, associada ao desconhecimento do modo pelo qual o parceiro irá se comportar nas transações comerciais. Está ligado a incerteza da ocorrência de comportamento oportunista pela outra parte.

Conforme De Faria (2014), a TCT considera que as empresas atuam num ambiente carregado de incertezas e, desta forma, se utilizam dos contratos como instrumentos para normalizar suas transações, com vista a resguardá-las em caso de não cumprimento de termos preestabelecidos.

Para Farina (1999), a incerteza traz como principal consequência a ampliação das lacunas que um contrato não pode cobrir. Ela argumenta que num ambiente de incerteza os agentes não conseguem antever os acontecimentos futuros, abrindo um maior espaço para renegociação. Como consequência da modificação dos termos iniciais poderá haver maior possibilidade de perdas oriundas de comportamento

oportunista das partes ou do desentendimento entre elas. Dessa forma, pode-se assumir que a incerteza está diretamente relacionada ao aumento dos custos de transação.

### 3.6. CONTABILIDADE DE CUSTOS

#### 3.6.1. A importância da contabilidade de custos

A gestão de custos é importante instrumento para prestar suporte gerencial em qualquer organização empresarial e a evolução da contabilidade tem contribuído para essa finalidade. Martins (2013), em breve síntese histórica, discorre sobre a evolução dos sistemas contábeis. Segundo o autor, até a Revolução Industrial do século XVIII praticamente só existia a Contabilidade Financeira, desenvolvida na Era Mercantilista, que era estruturada para atender às necessidades das empresas comerciais. A preocupação das empresas comerciais consistia apenas em se apurar o custo das mercadorias vendidas e confrontar com receitas líquidas auferidas com as vendas para se obter o lucro bruto. Assim, o objetivo da contabilidade financeira cinge-se em controlar o patrimônio das empresas e apurar seu resultado, servindo como instrumento para prestar informações a usuários externos interessados em sua evolução (NEVES e VICECONTI, 2010).

Após o surgimento da Era Industrial as empresas começam a ter que apurar o custo dos fatores de produção para a obtenção dos produtos. Ou seja, o valor da compra da mercadoria foi substituído pelo valor de fabricação. Nas palavras de Neves e Viceconti (2010), a solução das empresas industriais foi adaptar o procedimento de apuração dos resultados das empresas comerciais. Dessa forma, o valor aplicado na compra das mercadorias para revenda foi substituído pelo somatório de todos os fatores que entraram na produção, tais como matéria-prima consumida, salários dos trabalhadores da produção, energia elétrica e combustíveis utilizados, que foram denominados de Custos de Produção.

De acordo com a visão de Martins (2013), o crescimento das empresas num mercado altamente competitivo desenvolveu o potencial da contabilidade de custos para tornar-se importante instrumento de controle e apoio a decisões gerenciais.

Para Neves e Viceconti (2010), a função de administrativa de controle é efetivada quando a contabilidade de custos fornece informações para o estabelecimento de padrões, orçamentos ou previsões para se obter o Custeio Padrão e poder realizar a comparação com o custo efetivamente incorrido. Essa função é importante exatamente para se detectar ineficiências ou desperdícios nas atividades desenvolvidas. Já a função de apoio à tomada de decisão ocorre quando da utilização do custeio variável. Essa técnica da contabilidade de custos consiste no tratamento de todos os custos fixos como despesas do exercício, considerando como custo de produção do período apenas os custos variáveis incorridos. Dessa forma o tomador de decisão obtém a informação da margem de contribuição, que é diferença entre o valor líquido das vendas e a soma custos variáveis totais e despesas variáveis. Essa forma de apuração permite a visualização da lucratividade de cada produto sem considerar as eventuais distorções que podem ocorrer quando da apropriação dos custos fixos aos produtos.

Essa visão de utilização da contabilidade como ferramenta de gestão é corroborada por Crepaldi (1998), ao afirmar que a Contabilidade Gerencial tem por objetivo dotar os administradores das empresas de instrumentos que auxiliem em suas funções gerenciais, voltando-se para a melhor utilização dos recursos econômicos. Esse pensamento pode ser aplicado à Gestão Pública que, através da utilização das ferramentas da contabilidade de custos, pode fazer melhor aproveitamento dos recursos públicos.

### **3.6.2 Terminologias aplicadas à gestão de custos**

O conhecimento das terminologias ligadas às técnicas da contabilidade de custos é fundamental para a correta compreensão da metodologia de apropriação dos gastos dos principais métodos de custeio que são utilizados pelas organizações dos diversos setores produtivos. De acordo com Marion e Ribeiro (2011, p. 45) “para que se possa desempenhar adequadamente o gerenciamento de qualquer tipo de organização, são imprescindíveis as informações não só da estrutura organizacional, mas também da composição do custo da atividade que se pretende gerenciar”.

Assim, depreende-se a importância do entendimento dos principais conceitos utilizados na gestão de custos para a apuração dos resultados das atividades das

organizações, através das diferentes metodologias que serão apresentadas. A seguir são definidos os principais termos empregados na gestão de custos:

O termo Gasto segundo Martins (2013), é um conceito extremamente amplo, que se aplica a todos os bens e serviços adquiridos. Ele se refere ao sacrifício financeiro que uma entidade incorre para a compra de um produto ou serviço qualquer. Para Neves e Viceconti (2010), o gasto implica o desembolso para concretizar a aquisição, que pode ocorrer concomitante ao gasto, no pagamento à vista, ou depois dele, no pagamento a prazo. Vale destacar, conforme ensinamento de Marion e Ribeiro (2011), que ele não interfere na classificação do gasto em investimento, custo ou despesa.

Ainda conforme definição de Neves e Viceconti (2010), o gasto pode ser classificado em investimentos, custos e despesas. Segundo o autor, o investimento é o gasto com bem ou serviço que é ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a períodos futuros. Na definição de Martins (2013), o investimento compreende o gasto incorrido na aquisição de bens e serviços que são estocados nos Ativos da empresa para baixa ou amortização quando de sua venda, consumo, desaparecimento ou desvalorização. Bruni e Famá (2003) consideram que os investimentos, conforme forem vendidos ou consumidos, podem ser transformados em custos ou despesa. O conceito de custo, conforme ensinamento de Neves e Viceconti (2010), é o gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços. Ou seja, o custo engloba todos os gastos realizados em função da atividade produtiva da empresa. Já a despesa compreende o gasto com bens e serviços não utilizados diretamente nas atividades produtivas e que são consumidos para fins de obtenção de receitas.

Quanto ao conceito de perda, Neves e Viceconti (2010) a classifica como sendo um gasto não intencional, decorrente de eventos externos fortuitos. Perez Jr., Oliveira e Costa (2005) tratam da importância que deve ser dada ao controle das perdas, quando explicam que a sua identificação e eliminação é fator determinante para o sucesso ou fracasso de um negócio. A mesma linha de raciocínio é corroborada por Martins (2013), que entende a perda como um sacrifício financeiro involuntário, que não se confunde com a despesa ou custo, por não importarem na obtenção de receita de produto ou serviço.

### 3.6.3. Classificação dos Custos

Na sessão anterior o conceito de custo foi apresentado com base na definição de diversos autores renomados da contabilidade. De acordo com Bertó e Beulke (2006, p. 19), em síntese, as tradicionais classificações de custo afirmam que ele constitui a “expressão monetária dos insumos e consumos ocorridos para a produção e venda de um determinado produto ou serviço”. Na mesma linha Megliorini (2011) define custo como sendo um gasto relacionado com a área produtiva para a obtenção de produtos ou serviços.

Inicialmente, cabe destacar que as classificações de custos utilizadas na literatura se amoldam principalmente às organizações industriais, cuja atividade é a aquisição de insumos para venda de um produto acabado. Não obstante, segundo Martins (2013), por analogia, essas classificações podem utilizadas para empresas prestadoras de serviços, tais como os hospitais e empresas que trabalhem por projeto. Isso se deve ao fato de que todas as empresas são produtoras de utilidade e, portanto, possuem custos. Para tanto é necessário definir o conceito de objeto de custo.

Para Morgan e De Sousa Rosa (2006, apud ZIMMERMAN, 1997) as empresas devem distribuir e alocar os custos a um objeto de custo, que pode ser tomado como sendo um produto, serviço, departamento ou programa que o gerente tencione calcular o custo. Ainda segundo Zimmerman (1997), o objeto de custo é o que os gerentes buscam saber para tomar decisões e poder exercer o controle sobre o comportamento dos colaboradores. Dessa forma, o autor acredita que o cerne da contabilidade de uma organização é a alocação de custos. Essa visão vai ao encontro da definição de objeto de custo da NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público, que o define como “a unidade que se deseja mensurar e avaliar os custos”. Ainda segundo definição de Garrison (2013, p.44) “um objeto de custo é qualquer coisa sobre a qual se deseje obter dados de custo”. Para o autor o objeto de custo pode ser produtos, clientes ou até partes de uma organização, tais como departamentos ou divisões. Essa definição é importante, pois traz flexibilidade para a realização do processo de gestão de custos sob diferentes óticas dentro de organizações que atuam no primeiro, segundo ou terceiro setores.

O elemento custo recebe diversas classificações de acordo com a dimensão de análise realizada. Quanto ao critério de alocação ao objeto de custo, o custo pode ser classificado como sendo direto ou indireto. Para Martins (2013), os custos diretos seriam os que podem ser diretamente apropriados aos produtos ou serviços prestados, bastando haver uma medida de consumo. Já os custos indiretos são os que não oferecem essa condição de uma medida objetiva e para poder efetuar sua alocação faz-se necessário utilizar estimativas que, por vezes, são arbitrárias. Nessa linha, Neves e Viceconti (2010) indicam que os custos indiretos são os que dependem de rateios ou estimativas para serem apropriados aos produtos, através de bases ou critérios. Tratando-se de instituição de saúde, Bertó e Beulke (2000) definem os custos diretos como sendo os possíveis de se associar diretamente ao procedimento executado ou a unidade de serviço, podendo ser calculados com precisão, como por exemplo os custos de medicamentos e materiais médico-hospitalares por paciente. Quanto aos custos indiretos, para os referidos autores, são aqueles comuns a diversos procedimentos e que não possíveis de serem computados individualmente por item de serviço prestado, ou ainda são os que apresentam maior complexidade para mensuração, tais como energia elétrica, água, depreciação e seguros.

Segundo o critério de volume de atividade ou níveis de produção, os custos são classificados em fixos e variáveis. Martins (2013) pontua que a classificação dos custos em fixos e variáveis considera a unidade de tempo definida, o valor total de custos incorrido com o item nesse período de tempo definido e o volume de atividade para sua apuração. Seguindo esse critério, Megliorini (2001) define os custos fixos como decorrentes da estrutura produtiva instalada da empresa, que independem da quantidade que venha a ser produzida dentro do limite da capacidade instalada. Nas palavras de Neves e Viceconti (2010), custos fixos são aqueles cujos valores permanecem os mesmos qualquer que seja o volume de produção da empresa, tais como o aluguel, que não sofre alteração no período. Na perspectiva dos autores, os custos variáveis são aqueles que sofrem alteração em função do volume de produção da empresa, tais como o custo das matérias-primas consumidas, que aumentam à medida que aumenta a produção. Corroborando essa definição Megliorini (2001) e Perez Jr.; Oliveira e Costa (2005), classificam como variáveis os custos que possuem relação direta com o volume de produtos ou de

serviços, ou seja, aumentam ou diminuem conforme o nível de produção da empresa.

Matos (2005) defende que, na área hospitalar, os custos fixos estão associados à infraestrutura e não se alteram com as mudanças do volume de produção/atendimento, dentro de determinada capacidade instalada. Já os custos variáveis representam os gastos com insumos inerentes à produção dos serviços, sofrendo variações na mesma proporção do volume de produção.

Outras categorias de custos previstas na literatura contábil são a dos custos semifixos e semivariáveis. Bruni e Famá (2003) definem os custos semifixos como sendo aqueles que são fixos até determinado nível de patamar, passando a variar quando esse patamar for excedido. Na mesma linha, Megliorini (2001) define que os custos semifixos compreendem os custos que são classificados como fixos e que sofrem alteração em decorrência de uma mudança na capacidade de produção instalada. Leone (2000) traz como exemplo o custo com salários de supervisores de departamentos, que permanecem fixos até certo patamar de produção, quando então surge a necessidade de contratação de outro profissional para atender o aumento de produção não suportado pelo quadro existente.

Quanto aos custos semivariáveis, são os que possuem uma parcela fixa, mesmo que não ocorra produção e uma parcela variável, de acordo com o nível de produção. Bruni e Famá (2003) informam que esses custos não acompanham linearmente a variação da produção, mas sim os seus saltos, permanecendo fixos dentro de certos limites. Leone (2000) cita como exemplo o custo de manutenção de máquinas e equipamentos. Mesmo sem produzir a empresa incorrerá em custos de manutenção desses equipamentos porém, dado o aumento do volume de produção, os custos de manutenção acompanharão esse volume.

### 3.7. METODOLOGIAS DE CUSTEIO

Os métodos de custeio, para Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012), constituem importantes ferramentas para a geração de informações relevantes para a tomada de decisões, seja em organizações industriais, comerciais ou prestadoras de serviço. Essa constatação evidencia a importância da utilização de métodos que

sejam compatíveis com os objetivos e características dos diversos tipos de organizações. Bornia (2002), na mesma linha, corrobora esse pensamento ao indicar que o sistema de custeio adotado pelas organizações deve estar em sintonia e adaptado ao sistema de gestão da empresa, de modo que possibilite fornecer informações que levem a decisões corretas diante do atual cenário competitivo que as organizações estão inseridas.

Nas palavras de Bertó e Beulke (2000) um sistema de custeio é um conjunto de procedimentos adotados em uma empresa para calcular algo, ou seja: os bens e serviços nela processados. Para os autores, um sistema de custeio constitui a metodologia aplicada ao desenvolvimento do cálculo de custos. Dessa forma, acordo com a metodologia a ser aplicada, ocorrerão diferenças nos valores apurados no que se refere aos custos unitários dos serviços e procedimentos, pois cada sistema emprega diferentes categorias de valores para seu cálculo.

Ainda segundo Matos (2005), os métodos de custeio não possuem características que os tornem excludentes entre si, podendo ser utilizados de forma simultânea, cada um com seu conjunto de informações, para o apoio à tomada de decisões nas organizações hospitalares. Finalmente, Camargos e Gonçalves (2004) lecionam que os métodos de custeio irão definir como deve ser apurado o custeio dos produtos, já que indicam a forma e quais custos e despesas que devem ser alocados a eles.

Considerando a relevância do tema para a gestão dos custos em hospitais, serão discutidos os principais métodos de custeio abordados pela literatura e utilizados por essas organizações.

### **3.7.1. Custeio por Absorção**

O custeio por absorção é a metodologia mais utilizada para a apuração de custos por ser derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos e ser adotado pela legislação fiscal e comercial brasileira, sendo válido para a apresentação das demonstrações financeiras e para o pagamento do imposto de renda, conforme aponta Crepaldi (2004). Nas palavras de Martins (2003, p. 24), o custeio por absorção é um método que “consiste na apropriação de todos os custos

de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos”. Ou seja, nesse sistema tanto os custos diretos quanto indiretos, fixos ou variáveis são apropriados aos produtos e serviços. Quanto as despesas, sejam elas diretas ou indiretas, Camargos e Gonçalves (2004) explicam que, ao invés de serem alocadas aos produtos e serviço, são descarregadas diretamente na demonstração do resultado do exercício (DRE).

Para operacionalizar o custeio por absorção as organizações geralmente utilizam-se da técnica da departamentalização para identificação dos centros de custos aos quais serão apropriados os custos indiretos, que serão posteriormente transferidos aos produtos e serviços. Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012) afirmam que a departamentalização tem a finalidade de aumentar a eficiência de controle de custos das organizações, já que a apuração de custos ocorre primeiramente em níveis departamentais, antes de serem atribuídos ao custo do bem ou serviço. Assim, a departamentalização provê condições para que a contabilidade de custos apresente relatórios e dados que apontam o desempenho de diversos departamentos isoladamente. Matos (2005) considera que a metodologia de criação de centro de custos é a mais viável para a realidade dos hospitais, pois disponibiliza informações sobre o quanto foi gasto e indica a quais centros de custos esses gastos se vinculam. Na definição de Martins (2013, p. 44), o departamento constitui “a unidade mínima administrativa para a Contabilidade de Custos, representada por pessoas e máquinas (na maioria dos casos), em que se desenvolvem atividades homogêneas”. Quanto ao conceito de centro de custos, Perez Jr., Oliveira e Costa (2005) o define como sendo a menor unidade de acumulação de custos, representada por homens, máquinas e equipamentos com características semelhantes, que desenvolvem atividades homogêneas relacionadas com o processo produtivo.

Nota-se, conforme pondera Martins (2013), que o centro de custos não constitui necessariamente uma unidade administrativa. Essa visão vai ao encontro de Horngren (1999), ao definir que um centro de custo típico é um departamento, mas, às vezes, ele pode comportar vários centros de custos. Assim, pode haver casos em que um departamento abarca diversos centros de custos, onde serão

acumulados os custos indiretos para posterior transferência aos outros departamentos.

Quanto a organização dos departamentos em instituições de saúde a doutrina os distingue em produtivos, auxiliares e administrativos (CHING 2001; BERTÓ e BEULKE 2000 e MATOS 2005). Os departamentos produtivos agrupam os centros de custos que são geradores de receita. Martins (2000) classifica os departamentos produtivos como sendo aqueles pelos quais os pacientes transitam e que são geradores de receitas, tais como UTI, centros cirúrgicos, radiologia e outros. Já os departamentos auxiliares englobam os centros de custos dos setores assistenciais que prestam apoio às atividades fins, tais como os serviços de nutrição, central de materiais esterilizados (CME) e hotelaria hospitalar. Por fim, os departamentos administrativos agregam os centros de custos que geram despesas relativas às atividades da administração central e de apoio, tais como com os setores administrativos, financeiro e de gestão de pessoas (CHING, 2001).

Martins (2013) propõe esquema básico para apuração do custeio por absorção em seis etapas. O primeiro passo consiste na separação entre custos e despesas, lembrando que estas não serão alocadas aos produtos. O segundo passo é a apropriação dos custos diretos aos produtos e serviços. O terceiro passo consiste em alocar os custos indiretos que estejam associados aos departamentos que pertençam, sejam produtivos ou auxiliares. A quarta etapa importa em ratear os custos indiretos que são comuns aos departamentos produtivos e auxiliares, mediante critérios de rateio previamente estabelecidos, buscando alternativas de tragam o menor grau de arbitrariedade possível. A quinta etapa consiste em escolher a sequência de rateio dos custos acumulados nos departamentos auxiliares para a sua distribuição aos demais departamentos, sejam outros departamentos auxiliares ou produtivos. Martins (2013) esclarece que, na prática, as empresas utilizam-se do critério de hierarquização. Matos (2005) define o critério de rateio sequencial “*stepdown*” como uma metodologia na qual os custos são distribuídos, de forma cumulativa, dos centros mais abrangentes para os menos abrangentes. Assim, quando um centro de custos é rateado ele não recebe rateios complementares. Finalmente, na sexta etapa, basta adicionar os custos indiretos de

produção recebidos aos custos diretos dos produtos ou serviços, para se obter os custos totais de produção.

Cumprir informar, porém, que a metodologia de custeio por absorção também padece de críticas. Ching (2001) elenca alguns fatores negativos tais como: a utilização de critérios arbitrários para a apropriação de custos indiretos; a não distinção entre custos fixos e variáveis; o fato de os custos só poderem ser calculados ao término do período contábil e o fato de os gerentes dos centros de custos ou unidades poderem ser debitados com parcela de custos sobre as quais não tem qualquer controle.

### **3.7.2. Custeio por Absorção Pleno**

O custeio por absorção pleno ou integral, nas palavras de Matos (2005), é uma adaptação da versão clássica do custeio por absorção e largamente utilizado na área de saúde. Sua diferença quanto ao método tradicional reside no fato de que para a apuração dos custos hospitalares utiliza-se como base de cálculo a totalidade de insumos incorridos na produção dos serviços, sejam custos ou despesas.

Essa metodologia de apuração de custos surgiu influenciada pelo método RKW (Reichs kuratoriumfür Wirtschaftlichkeit), que foi uma metodologia difundida na Alemanha no século XX e consiste no rateio de todos os custos de produção bem como de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos. Segundo Martins (2013), a sigla representa as iniciais de um órgão que seria semelhante ao nosso antigo CIP — Conselho Interministerial de Preços.

Cabe destacar que o custeio por absorção pleno não é aceito pela legislação fiscal brasileira, insculpida na Lei nº 6.404, de 15 de Dezembro de 1976, que dispõe sobre as sociedades por ações e no Regulamento do Imposto de Renda. Em que pese esse fato, no âmbito da gestão hospitalar no setor público, Brasil (2013, p. 43-44) defende a utilização desta metodologia no setor público, ressaltando a necessidade de realização de adaptações e concessões visando “ao fortalecimento legal e gerencial da Gestão de Custos e Hospitalar”. Um dos argumentos utilizado para tal é que no setor público toda estrutura envolvida tem como objetivo o produto

final a ser ofertado, seja ele um atendimento médico, uma hora/aula, etc., o que justifica a inclusão das despesas para a apuração dos custos dos serviços.

### **3.7.3. Custeio Direto ou Variável**

O custeio direto ou variável caracteriza-se por ser uma metodologia na qual se reconhece como custo de fabricação somente os gastos incorridos no processo e que possam ser facilmente identificados em relação aos produtos fabricados. De acordo com Bertó e Beulke (2006, p.34) esse sistema de custeio parte do princípio de que “um produto, uma mercadoria ou um serviço são responsáveis apenas pelos custos e despesas variáveis que geram”.

Dessa forma, para a apuração do custo do produto ou serviço, são computados apenas os gastos variáveis, sejam custos ou despesas. Quanto aos custos fixos, Martins (2003) explica que devem ser separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado. Essa abordagem é corroborada por Leone (2000), quando informa que o fundamento do custeio variável é que apenas os custos e despesas diretamente identificados com a atividade produtiva e que sejam variáveis em relação a uma medida (referência, base, volume) dessa atividade sejam computados aos produtos em processamento e acabados.

Marion e Ribeiro (2011) destacam que no Brasil o uso do custeio direto se restringe apenas para fins gerenciais, dado que por determinação do Fisco e pela observância dos princípios de contabilidade esse sistema não é aceito. A importância para informação gerencial reside na possibilidade do conhecimento da margem de contribuição, que representa o quanto cada unidade produzida contribui para cobrir os custos e despesas fixos e gera de margem de lucro para a empresa. Na definição de Atkinson et al. (2000), a margem de contribuição unitária é a diferença entre o preço unitário e o custo variável unitário e, quanto ao seu índice, a margem de contribuição é expressa como porcentagem das vendas. Horngren et al. (1999) conceituam a margem de contribuição como sendo a diferença entre as receitas totais e os custos variáveis totais. Dessa forma, concluem que a margem de contribuição representa o ganho por unidade comercializada que as operações proporcionam.

Através do cálculo da margem de contribuição pode-se chegar ao ponto de equilíbrio, que representa o nível de vendas em que a empresa opera sem obter lucro ou prejuízo. Esse ponto é atingido quando o número de unidades vendidas é o suficiente para a empresa pagar seus custos fixos e variáveis sem gerar lucro (WERNKE, 2017). Na mesma linha raciocínio Padoveze (2004, p.368) informa que o ponto de equilíbrio evidencia, em termos quantitativos, “qual é o volume que a empresa precisa produzir ou vender, para que consiga pagar todos os custos e despesas fixas, além dos custos e despesas variáveis que ela tem necessariamente para produzir ou vender seu produto”. Dessa forma, o custeio direto permite a utilização da análise de custo/volume/lucro na tomada de decisões gerenciais. Padoveze (2004) argumenta que o domínio dos custos fixos e variáveis permite às empresas expandir as possibilidades de análise de gastos com relação os volumes produzidos ou vendidos e que essa análise pode fundamentar decisões que importem em aumento ou diminuição da produção, sobre quais produtos deverão ser cortados ou mantidos ou ainda a respeito de incorporação de novos produtos.

Devido ao fato de desconsiderar os custos fixos no cálculo do custo dos produtos, afastando as distorções causadas pelos critérios muitas vezes arbitrários de sua apropriação e enfatizando a rentabilidade do produto, Wernke (2017) destaca o aspecto gerencial dessa metodologia, que é defendida por vários autores. Na visão de Perez Júnior, Oliveira e Costa (2005) o custeio direto possui três pontos positivos. O primeiro é que os custos fixos, por sua própria natureza, existem independente do volume de produção, dentro de certa faixa, e se configuram como encargos necessários para o funcionamento da empresa, e não como componente para a produção de um produto específico, não devendo ser distribuídos aos produtos. O segundo ponto é que os critérios de rateio se utilizam de fatores que não se vinculam necessariamente com o custo do produto. Dessa forma, uma simples modificação no critério de rateio poderia alterar o preço dos produtos, tornado um produto não rentável passar a ser rentável ou vice-versa. O terceiro ponto é que o valor dos custos fixos a ser apropriado a cada produto depende, além dos critérios de rateio, do volume de produção, que é variável. Como consequência, o custo de um produto pode sofrer variação em função da quantidade produzida por outro.

Porém, quanto as limitações do modelo, Padoveze (2004) aponta a dificuldade prática na separação dos custos fixos e variáveis, devido ao fato de existirem os custos semivariáveis e semifixos. Assim, nem sempre os custos variáveis são totalmente variáveis, ocorrendo o mesmo com os custos fixos, que nem sempre são totalmente fixos. Além desse fator, o autor chama atenção para o fato de que o custeio direto está diretamente relacionado com decisões de curto prazo e, portanto, subestima os custos fixos que se referem à capacidade de produção e planejamento de longo prazo, podendo causar problemas na continuidade da companhia.

Não obstante, cabe destacar que há autores que fazem distinção entre o método de custeio direto e variável. Para Megliorini e Parisi (2011), o método de custeio direto considera que os custos fixos que puderem ser perfeitamente identificáveis ao objeto de custeio devem a ele ser atribuídos, e não serem todos tratados como despesas do período, a exemplo do custeio variável.

#### **3.7.4. Custeio baseado em atividades (Activity-Based Costing – ABC)**

O surgimento do Custeio Baseado em Atividades está diretamente relacionado com a evolução tecnológica, que modificou a composição do perfil dos custos de produção das empresas para atuarem num cenário cada vez mais competitivo. Brimson (1996, p. 23) aponta que “os sistemas convencionais de contabilidade de custos foram desenhados para épocas anteriores, quando a mão-de-obra direta e os materiais eram os fatores de produção determinantes, a tecnologia era estável, as despesas indiretas apoiavam o processo produtivo e existia um número limitado de produtos”.

A mudança de paradigma tecnológico fez com que os custos indiretos de produção aumentassem significativamente com relação aos custos diretos. Na avaliação de Ching (2001, p.18), nas últimas décadas, o custo da mão de obra direta teve drástica diminuição e deve estar ao redor de 15%. Em direção oposta, os custos indiretos (*overhead*) têm crescido bastante como proporção dos custos totais de produção.

Diante dessas constatações diversas críticas às metodologias tradicionais de custeio surgiram. Nakagawa (2001) chama atenção para o fato de que essas metodologias já consolidadas geram distorção no custo dos produtos, ao alocarem os custos indiretos de fabricação (CIF) utilizando critérios de rateio geralmente arbitrários e com poucas bases para apropriação. Soma-se isto à elevação dos custos indiretos de fabricação (CIF) trazendo, como consequência, o aumento do risco de erros na apuração dos custos dos produtos.

Em contraponto aos sistemas de custeio tradicionais, cujo conceito de controle de custos centra-se no volume de produção, no sistema de custeio ABC o controle dos custos é focado nas atividades. Esse princípio é compartilhado por diversos autores, que definem que os recursos de uma empresa não são consumidos pelos produtos e serviços, mas sim pelas atividades, e estas são consumidas pelos produtos e serviços (KAPLAN e COOPER, 1998; NAKAGAWA, 2001; MEGLIORINI, 2011). Para Santos (2001, p.178), atividades “são as tarefas necessárias à realização de um processo e que consomem recursos da organização”. Na definição de Nakagawa (2001, p.42), atividade é “um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos”.

A implementação do sistema de custeio ABC é abordado por diversos autores, cujo conteúdo apresenta vários aspectos semelhantes, baseados na premissa de identificação das atividades para melhor alocar os custos diretos e indiretos de produção. Kaplan e Cooper (1998) desenvolveram um modelo dotado de quatro etapas para implementação do sistema de custeio baseado em atividades, a seguir descritas:

Etapa 1 - desenvolver o dicionário de atividades – Trata-se de realizar a identificação das atividades executadas, que devem ser descritas por verbos e seus objetos associados. Ex: programar produção, transferir materiais, comprar materiais, lançar novos produtos, melhorar produtos já existentes, entre outros.

Etapa 2 - determinar quanto a organização está gastando em cada uma de suas atividades - Atribuição de custo a cada atividade – Através da elaboração de um mapa a organização tem o conhecimento de todos os custos e despesas relativos às

atividades executadas. Através dos geradores de custos, fornecidos pelo sistema financeiro ou contábil da empresa, os gastos e despesas são rastreados e alocados para cada atividade de modo que seu custo possa ser identificado.

Etapa 3 - Identificar produtos, serviços e clientes da organização – Para Kaplan e Cooper (1998), essa é a etapa mais importante, pois consiste em identificar os objetos de custos para tornar as atividades mais eficientes e mensurar se a organização está sendo remunerada adequadamente.

Etapa 4 – selecionar geradores de custos da atividade que associam os custos da atividade aos produtos, serviços e clientes da organização - alocar custos das atividades aos objetos de custos. Segundo Kaplan e Cooper (1998), um gerador de custos é uma medida quantitativa do resultado de uma atividade, como por exemplo: a) atividade usar máquina/gerador horas máquina; b) atividade receber materiais/gerador recebimento de materiais. Dessa forma, dividindo-se o custo total da atividade por seu respectivo gerador obtêm-se o resultado da atividade.

Wernke (2005, p.42) destaca as vantagens da metodologia de custeio ABC, ao enfatizar que ela possibilita identificar as atividades que agregam ou não valor e a pertinência dos recursos consumidos por elas. É uma metodologia que melhora a atribuição dos custos aos produtos pela eliminação das distorções propiciadas pelo custeio tradicional (absorção), atribuindo a elas os custos efetivamente incorridos e permite uma melhor gestão da rentabilidade individual de cada produto (ou cliente) e sua contribuição para o negócio. Na visão de Martins (2003, p.215) a principal vantagem da metodologia de custeio ABC frente aos sistemas tradicionais é que ele não se restringe à análise do custo do produto, permitindo que os processos também sejam custeados. Partindo-se do pressuposto de que os processos são compostos por atividades que se inter-relacionam, o sistema ABC possibilita a análise dessas atividades, que podem ser melhoradas, reestruturadas ou até mesmo eliminadas dentro de um processo, de modo a aumentar a competitividade da empresa.

Em que pese as vantagens da aplicação da metodologia de custeio ABC como uma ferramenta gerencial moderna que, na visão de vários doutrinadores, suplanta as limitações das metodologias de custeio tradicionais, este método não é

imune a críticas. De acordo com Khoury e Ancelevicz (2010), o sistema ABC apresenta controvérsias quanto ao fato de ser considerado uma solução eficiente para todos os tipos de organização. Para os autores esta metodologia não está isenta de erros e distorções na apuração dos custos dos produtos, pela possibilidade de falhas na identificação e utilização dos direcionadores de custos, de forma que não reflitam o real custo dos produtos.

Quanto às desvantagens de sua adoção Ching (2001) destaca a complexidade para o desenvolvimento e aplicação dessa metodologia, principalmente no ambiente hospitalar, onde existe elevado inter-relacionamento entre recursos, carência de informações e dificuldade de implantar determinados controles das atividades. Essas dificuldades acabam por causar o abandono de sua implementação ou sua utilização apenas em determinados setores que possuam condição técnica para sua efetivação.

Na mesma vertente, outros autores apontam limitações semelhantes para a adoção da metodologia de custeio ABC, que recaem sobre a necessidade de empreender elevados gastos para sua implementação; o alto nível de controles internos a serem implantados, avaliados e revisados constantemente; as dificuldades para obtenção de dados que são de difícil apuração; dificuldades para integrar informações entre os diferentes departamentos da empresa e comprometimento dos empregados, dentre outras (CREPALDI, 2011; LEONE, 2000; MEURER; LOZECKYI, 2008).

### 3.8. A GESTÃO DE CUSTOS EM HOSPITAIS

A relevância do tema gestão de custos em organizações hospitalares deve-se ao elevado grau de complexidade das suas atividades e a diversidade de serviços prestados. Essas características são mais acentuadas nos hospitais universitários, pois atuam num ambiente de alta tecnologia, com prestação de atividades docente assistenciais e serviços básicos de saúde, que fazem com que os custos desse tipo de instituição sejam naturalmente mais elevados do que em hospitais não universitários, conforme pontuam Bonacim e Araújo (2010).

As peculiaridades dos hospitais universitários também foram abordadas por Médici (2001), quando chama atenção para o fato de que ao incorporar atividades docentes assistenciais e por prestarem serviços básicos de saúde numa estrutura formatada para oferecer atividades de alta tecnologia, sendo remunerados por um sistema de reembolso por serviço, dificilmente seriam competitivos.

Dallora e Forster (2008) fazem menção ao fato de os hospitais de ensino não possuírem controle sobre a receita SUS dos serviços prestados, haja visto que a remuneração dos serviços é estabelecida pelo Ministério da Saúde (MS), com pouca margem para negociação. Argumentam as autoras que os recursos do SUS representam parcela significativa do financiamento dessas instituições, porém sua tabela de remuneração por procedimento não permite a cobertura integral dos custos hospitalares. Diante desse cenário de receitas escassas, resta patente a necessidade de se manter eficiente gestão dos custos hospitalares com vistas à otimização dos recursos, para a manutenção do equilíbrio financeiro e a qualidade dos serviços prestados.

De acordo com Bonacim e Araújo (2010) a eficiência e a eficácia gerencial das instituições públicas de saúde passam necessariamente pela gestão de custos. A demanda crescente da população por novos tratamentos de saúde com custos mais elevados, aliado a escassez de recursos, ressalta a necessidade dos gestores públicos fazerem uso das ferramentas de gestão de custos para avaliar a qualidade do gasto. Trata-se de ação fundamental, no sentido de prover a expansão do nível de atendimento para a maior parcela da população, considerando as restrições impostas pela conjuntura econômica, sob risco de inviabilizar sua manutenção e sobrevivência.

Os benefícios da gestão de custos para os hospitais públicos foram abordados por Raupp, Crispim e Almeida (2007), enfatizando o retorno social gerado para a coletividade com o aprimoramento e melhoria contínua dos serviços prestados. Argumentam os autores que, através da adoção de sistemas de custeio eficientes, as instituições hospitalares podem realizar o levantamento das informações necessárias para obter excelência no atendimento.

Para Almeida, Borba e Flores (2009) a gestão de custos é útil em qualquer tipo de organização e aplica-se na saúde pública, pois permite ao administrador uma visão mais acurada e ampliada da realidade financeira. Os autores defendem idéia de que a gestão de custos objetiva além de gastar menos, gastar melhor, pois é capaz de identificar exageros e destinar os recursos na quantidade certa para serem aplicados nas atividades mais necessárias. Esse conceito pode ser aplicado tanto para as atividades finalísticas da instituição quanto para as atividades de apoio administrativo, tal qual o processo licitatório, dado que a gestão dos custos administrativos pode prover meios para a otimização desses processos.

Negra e Negra (2001) afirmam que o Sistema de Apuração de Custos Hospitalares – SACH fornecem a base para o planejamento dos gastos operacionais do hospital, ao determinar os custos dos serviços oferecidos e compará-los com os valores recebidos, permitindo avaliar a eficácia de diversas áreas hospitalares. Além disso a gestão de custos atua para a otimização das operações do hospital, na medida que identifica as atividades que não geram valor e consomem recursos, provendo meio para correção de desperdícios. Concluem os autores que a gestão de custos também exerce papel estratégico para a ação gerencial, pois tem o potencial de identificar quais os procedimentos e atividades são mais custo efetivos, auxiliando acerca de decisões de caráter estratégico, como investimentos nas áreas que agreguem valor para a instituição e pacientes. Oliveira et al.(2007) também destacam a importância do registro e da gestão estratégica dos custos hospitalares. O registro dos custos funciona como instrumento eficaz de gerência e acompanhamento dos serviços, enquanto que a gestão estratégica de custos permite a implantação de medidas corretivas, visando melhorar o desempenho das unidades, através de possível redefinição das prioridades, aumento da produtividade e racionalização de recursos.

A noção da importância da gestão de custos para as instituições de saúde também é compartilhada por Matos (2005), que a enxerga como uma ferramenta de gestão indispensável para decisões estratégicas como investimentos, alterações de perfil de atendimento, utilização da capacidade ociosa, ampliações de serviços, entre outros. Isso, graças a segurança na gestão dos recursos utilizados para a

consecução das atividades operacionais e da análise de resultados proporcionada pela gestão de custos.

## 4 METODOLOGIA

Na definição de Prodanov e Freitas (2013, p. 48) "a pesquisa científica é uma atividade humana, cujo objetivo é conhecer e explicar os fenômenos, fornecendo respostas às questões significativas para a compreensão da natureza". Complementando o raciocínio, Lakatos e Marconi (2003, p. 155) explicam que a pesquisa se constitui num procedimento formal, que exige rigor científico e método de pensamento reflexivo para se conhecer a realidade.

A Metodologia de pesquisa desenvolvida neste estudo seguiu a classificação proposta por Prodanov e Freitas (2013). Quanto a natureza a pesquisa caracteriza-se como aplicada, visto que busca gerar resultados para aplicação prática no ambiente a ser estudado. Do ponto de vista dos objetivos é classificada como descritiva, já que visa descrever as características de um fenômeno observado empiricamente. Quanto aos procedimentos técnicos para obtenção dos dados a pesquisa se enquadra como documental, já que as fontes são dados dos pregões eletrônicos realizados no HCPE, disponíveis no portal de compras do Governo Federal, o sistema COMPRASNET, de domínio público. De acordo com Gil (2008 apud PRODANOV e FREITAS, 2013), a pesquisa documental baseia-se em materiais que não receberam ainda um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa.

Quanto a estratégia utilizada para viabilizar o estudo dos objetivos propostos a pesquisa utilizou-se do Estudo de Caso. De acordo com a definição técnica proposta por Yin (2001):

"Um estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos." (YIN, 2001, p.32).

Finalmente, quanto a abordagem do tema, a pesquisa pode ser qualificada como predominantemente quantitativa. Para Prodanov e Freitas (2013), na pesquisa qualitativa as informações coletadas podem ser quantificadas e traduzidas em números, para serem classificadas e analisadas. É através da análise das variáveis de interesse que serão estabelecidas as relações de causa e efeito ao final do estudo.

O estudo proposto para a pesquisa documental partiu da análise de dados de pregões eletrônicos de material médico-hospitalar, realizados pelo HCPE no ano de 2019, obtidos através do portal COMPRASNET. Foram analisados dados que não receberam tratamento analítico, cujo foco foram as causas que resultaram no fracasso dos itens licitados.

Para operacionalizar a pesquisa foram tabulados todos os fatores de insucesso dos itens do grupo material médico-hospitalar licitados no ano de 2019. Esses dados foram coletados a partir análise dos resultados de todos os pregões eletrônicos homologados no período do estudo, cujo objeto foi a aquisição de itens do grupo material médico-hospitalar, disponíveis no site de compras do Governo Federal, que é aberto ao público. Esses dados foram inseridos em planilha eletrônica para classificar e estratificar esses fatores. Após a análise foi obtido o ranqueamento de todos os fatores que impactaram no resultado do processo, podendo ser observados tanto os fatores classificados como intrínsecos quanto os extrínsecos à organização.

Para o cumprimento do segundo objetivo específico do estudo foi realizado a análise do custo administrativo incorrido para a realização desses processos licitatórios utilizando-se da metodologia de custeio variável. Na primeira etapa foi realizado o mapeamento do fluxo do processo administrativo para identificar as unidades e setores envolvidos com as atividades necessárias para a consecução do processo licitatório. Após a atividade de mapeamento, foram verificados os gastos incorridos nos centros de custos relacionados ao processo estudado. Dessa forma foi realizado a apuração dos custos diretos e indiretos e das despesas de cada centro de custos, de acordo com critérios de rateio estabelecidos de forma a minimizar as distorções no processo. Após a apuração do custo total do processo licitatório foi possível estabelecer o montante de dispêndio relacionado a perda com o fracasso dos itens.

Por fim, foram propostas ações a partir da análise das causas do fracasso dos itens e da perda financeira para melhorar a eficiência do processo para a Instituição. Espera-se que com a implementação de modificações no fluxo de trabalho ocorram ganhos pela otimização do processo, com o aumento do percentual de itens licitados com sucesso.

#### 4.1 MÉTODO DE CUSTEIO

Para o cumprimento do objetivo do estudo optou-se pelo método de custeio variável. A justificativa para a adoção desta metodologia reside no fato de que se trata de um método mais adequado para o custeamento do processo licitatório, pois leva em conta apenas os gastos variáveis incorridos pela organização, sejam custos ou despesas, para a entrega do produto, que é o pregão homologado.

Quanto aos custos fixos, considerando que não fazem parte da atividade produtiva, conforme pondera Leone (2000), não devem ser computados para o custeamento, que no caso deste estudo é o processo licitatório. Nessa vertente, considera-se a metodologia do custeio variável como a que evidencia todo o aporte financeiro diretamente relacionado para a entrega do resultado.

#### 4.2 COLETA E ANÁLISE DE DADOS

A operacionalização do processo licitatório para realização de um pregão com vistas à aquisição de material médico hospitalar é complexa e exige a participação de diversas unidades e setores do hospital. Para apuração dos custos e despesas administrativas associados ao processo foram coletados dados tanto por meio do sistema de informação hospitalar do HCPE, através de relatórios gerados pelo *software*, bem como pelo Setor de Avaliação e Controladoria.

A primeira etapa do processo de custeamento consistiu na identificação de todas as Unidades e Setores envolvidos no processo e na separação dos gastos entre custos e despesas, considerando o objeto de custo, que é a realização do processo licitatório. Dessa forma, Quadro 3 sumariza os componentes dos gastos, em custos e despesas diretos e indiretos, por centro de custo envolvido no processo.

Quadro3 - Classificação dos Gastos

<b>Custos Diretos</b>	
<b>Centro de Custo</b>	<b>Categoria de Gasto</b>
Unidade de Licitação	Salários
	Contrato <i>Outsourcing</i> Impressora
	Contrato Sistema de Informação Hospitalar - Master Tools
Setor de Suprimentos	Salários Assistente Administrativo
<b>Custos Indiretos</b>	
<b>Centro de Custo</b>	<b>Categoria de Gasto</b>
Unidade de Compras Setor de Suprimentos Setor Jurídico	Salários
	Contrato <i>Outsourcing</i> Impressora
	Contrato Sistema de Informação Hospitalar - Master Tools
<b>Despesas</b>	
<b>Centro de Custo</b>	<b>Categoria de Gasto</b>
Unidade de Compras Setor de Suprimentos Setor Jurídico Unidade de Licitação	Depreciação de Bens
	Abastecimento de Água (Compesa)
	Energia Elétrica
	Telefone
	Contrato Manutenção Predial
	Limpeza (contrato de terceirização)
	Segurança (contrato de terceirização)
	Material de Expediente e água mineral

Fonte: Elaborado pelo autor (2020).

A segunda etapa do processo de custeamento consistiu na aferição de todos os custos e despesas, diretos e indiretos, associados ao objeto de custo do estudo. O custo com a remuneração dos profissionais envolvidos no processo foi obtido através de consulta ao Setor de Avaliação e Controladoria, que disponibilizou os valores despendidos no ano de 2019, tanto por funcionário do quadro próprio de pessoal quanto terceirizados, alocados nos respectivos centro de custos. Nestes estão incluídos os valores referentes 13º salário, adicional de férias, benefícios sociais e demais encargos trabalhistas. A remuneração dos colaboradores lotados na Unidade de Licitação foi alocada diretamente no custo do processo, pois suas atividades são desenvolvidas com a finalidade exclusiva de realizar os processos licitatórios do hospital. Da mesma forma, dois assistentes administrativos alocados no Setor de Suprimentos tiveram os salários alocados diretamente no custo do processo, pois exercem suas atividades exclusivamente para o planejamento da contratação via licitação. O custo da remuneração do chefe do Setor de Suprimentos foi rateado com base no número de atividades por ele coordenadas.

Já para as demais Unidades e Setores o custo da remuneração foi apropriado com base em fatores de rateio que mostraram o menor nível de distorção possível, com base nos dados possíveis de apuração. Assim, para a Unidade de Compras foi

adotado como critério de rateio o número de processos tramitados na Unidade durante o ano de 2019. No Setor jurídico o critério de rateio adotado foi a apropriação do custo proporcional às principais atividades desenvolvidas. Tendo em vista que o Setor Jurídico possui três grupos atribuições, quais sejam: representação da empresa nos processos de contencioso trabalhista, atividades de consultoria administrativa e emissão de pareceres jurídico para subsidiar os processos de compras do hospital, o custo foi rateado igualmente entre esses grupos de atividades.

Ressalta-se que, a fim de preservar a identidade das pessoas, os nomes dos colaboradores foram substituídos pelos cargos ocupados seguidos de letras. Assim, a tabela 1 traz valores despendidos com os salários, consolidados por centro de custos.

Tabela 1 – Custo da mão de obra por Centro de Custos

<b>Setor de Suprimentos<sup>1</sup></b>	<b>Mão de Obra Direta</b>
Assistente Administrativo (A)	R\$ 76.977,85
Assistente Administrativo (B)	R\$ 52.136,94
<b>Total mão de obra direta (C)=A+B):</b>	<b>R\$ 129.114,79</b>
	<b>Mão de Obra Indireta</b>
Valor a ser apropriado - Chefia do Setor (D)	R\$ 159.679,71
Critério de Rateio: Atividades Coordenadas pela chefia do Setor -Fator <sup>2</sup>	0,2
Valor mão de obra indireta - Chefe do Setor (D)	R\$ 31.935,94
<b>Total mão de obra - Setor de Suprimentos/Ano (C+D):</b>	<b>R\$ 161.050,73</b>
<b>Unidade de Compras</b>	<b>Mão de obra Indireta</b>
Auxiliar Operacional de Serviços Diversos (E)	R\$ 29.007,00
Assistente Administrativo (F)	R\$ 68.293,55
Assistente Administrativo (G)	R\$ 60.712,30
Assistente Administrativo (H)	R\$ 56.991,93
Chefe da Unidade de Compras (I)	R\$ 162.713,06
Valor a ser apropriado:	R\$ 361.504,28
Critério de Rateio: Processos Tramitados na Unidade de compras - Fator <sup>3</sup>	0,3469
<b>Total mão de obra – Unidade de Compras/Ano</b>	<b>R\$ 131.044,96</b>
<b>Setor Jurídico</b>	<b>Mão de Obra Indireta</b>
Chefe do Setor (J)	R\$ 176.920,16
Advogado (K)	R\$ 114.894,41
Advogado (L)	R\$ 116.371,98
Advogado (M)	R\$ 48.356,39
Valor a ser apropriado:	R\$ 456.542,94
Critério de Rateio: Atividades realizadas pelo Setor - Fator <sup>4</sup> :	0,333
<b>Total Mão de Obra – Setor Jurídico/Ano</b>	<b>R\$ 150.659,17</b>
<b>Unidade de Licitação<sup>5</sup></b>	<b>Mão de Obra Direta</b>

Chefe da Unidade (N)	R\$ 137.459,66
Auxiliar Administrativo (O)	R\$ 56.364,24
Auxiliar Administrativo (P)	R\$ 47.345,22
Assistente Administrativo (Q)	R\$ 72.956,04
Assistente Administrativo (R)	R\$ 95.374,49
Assistente Administrativo (S)	R\$ 83.130,19
Assistente Administrativo (T)	R\$ 66.828,20
Assistente Administrativo (U)	R\$ 69.613,18
Assistente Administrativo (V)	R\$ 68.915,99
Assistente Administrativo (X)	R\$ 60.410,31
<b>Total Mão de Obra Direta - Unidade de Licitação</b>	<b>R\$ 758.397,52</b>

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Notas:

1 - Estão lotados no setor de suprimentos 02 assistentes administrativos que executam suas atividades exclusivamente para o planejamento das contratações.

2 - A chefia do setor de suprimentos coordena 05 atividades: Elaboração de TR, Compra de MMH, adesão à ARP, participação em pregões compartilhados e notificação de fornecedores. Fator de rateio: 0,2

3 - Em 2019 foram tramitados 392 processos pela unidade de compras, sendo 136 processos para cotação de preços para licitações. Fator de rateio = 0,3469

4 - O Setor Jurídico realiza atividades de representação da empresa nos processos de contencioso trabalhista, atividades de consultoria administrativa e emissão de pareceres jurídico para subsidiar os processos de compras do hospital. Dessa forma, o valor gasto com a mão de obra do setor foi apropriado igualmente entre as atividades executadas. Fator de rateio = 0,333

5 - Todos os servidores da Unidade de Licitação executam suas atividades voltadas exclusivamente para consecução dos processos licitatórios do HCPE.

O custo do contrato de *outsourcing* de impressão foi disponibilizado pelo Setor de Gestão de Processos e Tecnologia da Informação do Hospital, cujos valores foram sumarizados por centro de custos (Apêndice C). Os valores contemplam um preço fixo pela disponibilização da impressora e um custo variável pela quantidade de páginas impressas. O custo do Setor de Suprimentos foi rateado com base no número de funcionários nele lotados e apropriados os custos referentes aos dois funcionários dedicados às atividades de planejamento da contratação, ligadas diretamente ao processo licitatório. O custo do Setor Jurídico foi apropriado proporcionalmente aos principais grupos de atividades exercidas institucionalmente.

As Unidades de Compras e Licitação compartilham a mesma impressora. Dessa forma, o custo total foi rateado com base no total de funcionários lotados nas duas unidades. O custo da Unidade de compras foi apropriado utilizando como base o número de processos cujo objeto foi a elaboração de mapa estimativo de preços de referência para licitação. Já a Unidade de Licitação teve o custo por funcionário diretamente alocado ao custo do processo administrativo da licitação.

Tabela 2 – Custo do Contrato de *Outsourcing* de Impressão

<b>Centro de Custos</b>	<b>Custo Anual (R\$)</b>
<b>Setor de Suprimentos</b>	R\$ 3.130,55
Base Rateio: n° de funcionários do Setor	9
Custo/funcionário	R\$ 347,84
Funcionários dedicados à elaboração de TR	2
<b>Custo a ser Apropriado - Setor de Suprimentos</b>	<b>R\$ 695,68</b>
<b>Setor Jurídico</b>	R\$ 2.416,15
Base Rateio: Atividades realizadas pelo Setor - Fator <sup>1</sup>	0,333
<b>Custo a ser Apropriado - Setor de Jurídico</b>	<b>R\$ 805,38</b>
<b>Unidade de Compras e Licitação<sup>2</sup></b>	R\$ 2.864,67
Base Rateio: n° funcionários (unidade de compras + licitação)	15
Custo/funcionário	R\$ 190,98
n° funcionários - Unidade de Compras	5
Custo - Unidade de Compras	R\$ 954,89
n° processos tramitados - Unidade de Compras	392
Custo por processo - Unidade de Compras	R\$ 2,44
n° de processos de cotação de preços para licitação	136
<b>Custo a ser Apropriado - Unidade de Compras</b>	<b>R\$ 331,29</b>
n° funcionários - Unidade de Licitação	10
<b>Custo a ser Apropriado - Unidade de Licitação</b>	<b>R\$ 1.909,78</b>

Fonte: elaborado pelo autor (2021).

Notas: 1 - O Setor Jurídico realiza atividades de representação da empresa nos processos de contencioso trabalhista, atividades de consultoria administrativa e emissão de pareceres jurídico para subsidiar os processos de compras do hospital. Dessa forma, o valor do gasto com o contrato no setor foi apropriado igualmente entre as atividades executadas. Fator rateio = 0,333

2 - As Unidades de Compras e Licitação compartilham a mesma impressora. Dessa forma o critério de rateio foi pelo n° de funcionários. A despesa da Unidade de Licitação foi alocada diretamente ao custo final e a da Unidade de Compras rateada pelo número de processos elaboração de mapa estimativo de preços para licitação realizados no ano de 2019.

O custo anual do contrato do *software* de informática (Master Tools) foi disponibilizado pelo Setor de Contabilidade de Custos do Hospital. Para realizar a apuração do custo por centro de custos, o Gestor do Sistema Master Tools informou o número médio de logins ativos no ano de 2019. Dessa forma, foi obtido o custo médio por login/ano. Quanto ao Setor de Suprimentos, o custo apurado dos logins dos funcionários dedicados ao planejamento da contratação foi alocado diretamente ao custo do processo de licitação. Já o custo referente ao login da chefia do setor foi rateado com base nas atividades ele coordenadas para alocação ao custo do processo.

Para a Unidade de Compras foi apurado o custo total por login disponibilizado e como fator de rateio foi aplicado o percentual referente à quantidade de processos tramitados para elaboração de mapa estimativo de preços para licitação. Quanto ao Setor Jurídico, foi apurado o custo total por login e utilizado como base de rateio ao número de atividades institucionais desenvolvidas. Finalmente, a Unidade de

Licitação teve o custo total dos logins apurados alocados diretamente ao custo do processo licitatório.

Tabela 3 – Custo do Contrato do software de informática – Master Tools

<b>Custo Anual - Contrato Master Tools (R\$)</b>	R\$ 877.710,73
n° de Login Ativos - Ano 2019	1251
Custo médio por Login/Ano	R\$ 701,61
<b>Centro de Custos</b>	
<b>Setor de Suprimentos</b>	
n° de Login - Funcionários dedicados exclusivamente à elaboração de TR	2
Total - Custo Direto contrato Master Tools	R\$ 1.403,21
Custo indireto - Login chefia do Setor	R\$ 701,61
Fator de Rateio - Custo Indireto: n° de atividades de coordenação chefia do setor <sup>1</sup>	0,2
Custo indireto ser apropriado	R\$ 140,32
Custo a ser Apropriado - Setor de Suprimentos	R\$ 1.543,54
<b>Unidade de Compras</b>	
n° funcionários - Unidade de Compras	5
Custo - Unidade de Compras	R\$ 3.508,04
Base Rateio: n° processos tramitados - Unidade de Compras <sup>2</sup>	392
Custo médio por processo - Unidade de Compras	R\$ 8,95
n° de processos de cotação de preços para licitação	136
Custo a ser Apropriado - Unidade de Compras	R\$ 1.217,07
<b>Setor Jurídico</b>	
n° de Login - Setor Jurídico	4
Custo - Setor Jurídico	R\$ 2.806,43
Base Rateio: n° de atividades do Setor - Fator <sup>3</sup>	0,333
Gasto a ser Apropriado - Setor de Jurídico	R\$ 935,48
<b>Unidade de Licitação</b>	
n° de Login - Unidade de Licitação	10
Custo Direto a ser Apropriado - Unidade de Licitação	R\$ 7.016,07

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Notas: 1 - A chefia do Setor de Suprimentos coordena 05 atividades: Elaboração de TR, Compra de MMH, adesão à ARP, participação em pregões compartilhados e notificação de fornecedores. Fator Rateio = 0,2

2 - Em 2019 foram tramitados 392 processos pela unidade de compras, sendo 136 processos para cotação de preços para licitações.

3 - O Setor Jurídico realiza atividades de representação da empresa nos processos de contencioso trabalhista, atividades de consultoria administrativa e emissão de pareceres jurídico para subsidiar os processos de compras do hospital. Dessa forma, o valor do gasto com o contrato no setor foi apropriado igualmente entre as atividades executadas. Fator Rateio = 0,333

Os valores gastos com o contrato de serviços de terceiros para execução dos serviços de limpeza hospitalar foram obtidos junto à Unidade de Contabilidade de Custos do hospital. Para contabilização dos valores foi tomado por base a composição da planilha de custos do contrato. Dessa forma, foi realizada a medição das áreas dos centros de custos objeto do estudo pela Unidade de Arquitetura, tendo sido aplicado sobre elas o valor do metro quadrado de área limpa sem

insalubridade, por encarregado e servente, e assim obtido o valor anual por centro de custos.

As despesas do Setor de Suprimentos foram rateadas pela quantidade total de funcionários lotados no setor e apropriado o valor referente aos servidores que executam funções ligadas diretamente ao planejamento da licitação. Os valores da despesa da Unidade de Compras foram apropriados com base nos processos instruídos para composição de preços de referência para licitação. A despesa do Setor Jurídico foi apropriada com base nos grupos de atividades executadas, enquanto que a despesa da Unidade de Licitação foi alocada diretamente ao custo do processo de licitação.

Tabela 4 – Despesa do contrato de limpeza – Plansul

Gasto Anual - Contrato de limpeza	R\$ 7.159.868,59
Área Total m <sup>2</sup>	84.813,38
Valor da Parcela Mensal	R\$ 565.909,27
Valor mensal da Área Interna sem insalubridade (encarregado) m <sup>2</sup> (A)	R\$ 0,1225
Valor mensal da Área Interna sem insalubridade (servente) m <sup>2</sup> (B)	R\$ 3,097
<b>Centro de Custos</b>	
<b>Setor de Suprimentos</b>	
Área m <sup>2</sup> (C)	46,58
Despesa anual = (A)x(C)+(B)x (C)x12	R\$ 1.799,57
Base Rateio: n° de funcionários do Setor	9
Despesa/funcionário	R\$ 199,95
Funcionários dedicados à elaboração de TR	2
Gasto a ser Apropriado - Setor de Suprimentos	R\$ 399,90
<b>Unidade de Compras</b>	
Área m <sup>2</sup> (D)	22,15
Despesa anual = (A)x(D)+(B)x (D)x12	R\$ 855,74
Base Rateio: n° processos tramitados - Unidade de Compras <sup>1</sup>	392
Despesa média por processo - Unidade de Compras	R\$ 2,18
n° de processos de cotação de preços para licitação	136
Despesa a ser Apropriada - Unidade de Compras	R\$ 296,89
<b>Setor Jurídico</b>	
Área m <sup>2</sup> (E)	15,88
Despesa anual = (A)x(E)+(B)x (E)x12	R\$ 613,51
Base Rateio: n° de atividades do Setor - Fator <sup>2</sup>	0,333
Despesa a ser Apropriada - Setor de Jurídico	R\$ 204,30
<b>Unidade de Licitação</b>	
Área m <sup>2</sup> (C)	37,44
Despesa a ser apropriada - Unidade de Licitação = (A)x(C)+(B)x (C)x12	R\$ 1.446,45

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Nota: 1 - Em 2019 foram tramitados 392 processos pela unidade de compras, sendo 136 processos para cotação de preços para licitações.

2 - O Setor Jurídico realiza atividades de representação da empresa nos processos de contencioso trabalhista, atividades de consultoria administrativa e emissão de pareceres jurídico para subsidiar os processos de compras do hospital. Dessa forma, o valor do gasto com o contrato no setor foi apropriado igualmente entre as atividades executadas. Fator de Rateio = 0,333

Para realizar a apuração da despesa anual com manutenção predial por centro de custos, o valor despendido ao longo do exercício de 2019 foi dividido pelo número total de ordens de serviço executadas para obtenção do custo médio unitário da manutenção realizada.

Dessa forma, a despesa anual com manutenção predial do Setor de Suprimentos foi dividida pelo número de funcionários lotados no setor e apropriado o valor proporcional referente aos dois colaboradores cujas atividades são exclusivamente voltadas ao planejamento da licitação. O valor anual da despesa com manutenção predial da Unidade de Compras foi dividido pela quantidade total de processos tramitados e apropriado o valor referente aos processos instruídos para composição de preços de referência para licitação.

A despesa com manutenção predial pertinente ao Setor Jurídico foi apurada e apropriada proporcionalmente, com base nos principais grupos de atividades executadas. Por fim, a despesa com manutenção predial incorrida pela Unidade de Licitação foi alocada diretamente ao custo do processo de licitação.

Tabela 5 – Despesas do contrato de manutenção predial

<b>Gasto Anual - Contrato de Manutenção Predial</b>	R\$ 2.179.070,65
Nº Total de Ordens de Serviço Executadas	12482
Custo médio por Ordem de Serviço (A)	R\$ 174,58
<b>Centro de Custos</b>	
<b>Setor de Suprimentos</b>	
Nº de Ordens de Serviço Executadas (B)	28
Despesa anual = (A)x(B)	R\$ 4.888,16
Base Rateio: nº de funcionários do Setor	9
Despesa/funcionário	R\$ 543,13
Funcionários dedicados à elaboração de TR	2
Despesa a ser Apropriada - Setor de Suprimentos	R\$ 1.086,26
<b>Unidade de Compras</b>	
Nº de Ordens de Serviço Executadas (B)	14
Despesa anual = (A)x(B)	R\$ 2.444,08
Base Rateio: nº processos tramitados - Unidade de Compras <sup>1</sup>	392
Custo médio por processo - Unidade de Compras	R\$ 6,23
nº de processos de cotação de preços para licitação	136
Despesa a ser Apropriada - Unidade de Compras	R\$ 847,95
<b>Setor Jurídico</b>	
Nº de Ordens de Serviço Executadas (B)	4
Despesa anual = (A)x(B)	R\$ 698,31
Base Rateio: nº de atividades do Setor - Fator <sup>2</sup>	0,333
Despesa a ser Apropriada - Setor de Jurídico	R\$ 232,54
<b>Unidade de Licitação</b>	
Nº de Ordens de Serviço Executadas (B)	17
Despesa a ser apropriada - Unidade de Licitação = (A)x(B)	R\$ 2.967,81

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

---

Notas:

1 - Em 2019 foram tramitados 392 processos pela unidade de compras, sendo 136 processos para cotação de preços para licitações.

2 - O Setor Jurídico realiza atividades de representação da empresa nos processos de contencioso trabalhista, atividades de consultoria administrativa e emissão de pareceres jurídico para subsidiar os processos de compras do hospital. Dessa forma, o valor do gasto com o contrato no setor foi apropriado igualmente entre as atividades executadas. Fator de Rateio = 0,333

A última etapa da coleta de dados para apuração do custo do processo licitatório do HCPE consistiu no levantamento das despesas com depreciação dos bens permanentes, que são indispensáveis para prestar suporte à materialização do processo administrativo, além das despesas com o consumo de energia elétrica, fornecimento de água pela concessionária, despesas com conta telefônica e consumo de material de expediente e água mineral.

Para realizar a apuração da despesa com depreciação, foi procedido o levantamento de todos os bens permanentes alocados em cada centro de custo envolvido na construção do processo licitatório. Após o levantamento dos bens, os valores de aquisição foram apurados e sumarizados por cada centro, obtendo-se assim o valor total do investimento. Para o cálculo da depreciação dos bens foi utilizado o método linear, de acordo com a vida útil estimada de cada bem, e considerado a despesa referente a um ano de depreciação (Apêndice A) para fins do estudo.

Quanto ao consumo de energia elétrica, considerando que o hospital não dispõe de medidor individual para cada unidade administrativa, a aferição do gasto é realizada através de um fator de consumo para rateio do valor da fatura mensal entre os diversos setores do hospital, com base no consumo médio dos equipamentos, obtido através de relatório do sistema informatizado do hospital (Master Tools). Para aferição da despesa com o consumo de água fornecido pela Compesa, o rateio da fatura mensal é realizado igualmente entre dos diversos centros de custos administrativos do hospital cadastrados no sistema informatizado Master Tools. Já as despesas incorridas com as operadoras de telefonia são apuradas com base na quantidade de ramais disponibilizados por centro de custo, parametrizado no sistema informatizado (Apêndice B).

Finalmente, as despesas com material de expediente e água mineral foram apuradas com base em relatório analítico de consumo por centro de custos cadastrado no sistema informatizado (Apêndice D), de acordo com as dispensações realizadas pela Unidade de Almoxarifado.

Nesse ponto é importante ressaltar que a gestão não realizou a parametrização dos centros de custos das Unidades de Contratos, Compras e Licitação, ficando as despesas de energia elétrica, abastecimento de água, telefone, material de expediente e água mineral desses centros alocadas no Setor de Administração, ao qual as referidas Unidades estão vinculadas. Dessa forma, para trazer maior acurácia ao estudo, as despesas do Setor de Administração foram apuradas e rateadas pelo número de colaboradores lotados nas Unidades não parametrizadas no sistema informatizado do hospital.

Após a aferição das despesas nesses grupos, foi procedido o rateio para sua apropriação ao objeto de custo, que é a realização do processo licitatório. Para o setor de Suprimentos utilizou-se como base o número de colaboradores lotados, tendo sido apropriado o valor referente a quantidade de funcionários dedicados ao planejamento da contratação. Para a Unidade de Compras o fator de rateio utilizado foi o número de processos tramitados para cotação de preços para fins de licitação, com relação do total de processos. As despesas do Setor Jurídico foram apropriadas proporcionalmente aos grupos de atividades institucionais sobre sua responsabilidade. Quanto à Unidade Licitação, as despesas apuradas foram alocadas totalmente ao custo do processo licitatório, dado que todo o esforço produtivo da unidade é voltado à consecução de processos licitatórios.

Tabela 6 – Despesas com depreciação dos bens permanentes, água, energia, telefone, material de expediente e água mineral

<b>Centro de Custos</b>		
<b>Setor de Suprimentos</b>		<b>Despesa a ser apropriada</b>
Despesa depreciação	R\$4.618,41	R\$1.026,31
Despesa energia	R\$12.329,85	R\$ 2.739,97
Despesa água - compesa	R\$1.662,99	R\$ 369,55
Despesa telefone	R\$ 988,50	R\$ 219,67
Despesa material expediente e água mineral	R\$ 941,43	R\$ 209,21
Base Rateio: nº de funcionários do Setor	9	
Funcionários dedicados à elaboração de TR	2	
Fator de Rateio	0,2222	
<b>Unidade de Compras</b>		<b>Despesa a ser apropriada</b>
Despesa depreciação	R\$1.876,19	R\$650,92
Despesa energia	R\$ 6.936,94	R\$ 2.406,69
Despesa água - compesa	R\$ 437,63	R\$151,83
Despesa telefone	R\$1.814,47	R\$629,51
Despesa anual mat. expediente e água mineral	R\$ 336,50	R\$ 116,74
Base Rateio: nº processos tramitados/ano -Und. de Compras	392	
nº de processos de cotação de preços paralicitação	136	
Fator de Rateio	0,346938776	
<b>Setor Jurídico</b>		<b>Despesa a ser apropriada</b>
Despesa anual depreciação	R\$1.100,14	R\$366,35
Despesa anual energia	R\$ 7.653,02	R\$ 2.548,46
Despesa anual água - compesa	R\$1.662,99	R\$ 553,78
Despesa anual telefone	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Despesa anual mat. expediente e água mineral	R\$1.433,05	R\$477,21
Base Rateio: nº de atividades do Setor - Fator	0,333	
<b>Unidade de Licitação</b>		<b>Despesa a ser apropriada</b>
Despesa anual depreciação	R\$2.457,02	R\$ 2.457,02
Despesa anual Energia	R\$ 13.873,89	R\$ 13.873,89
Despesa anual Água - compesa	R\$ 875,26	R\$ 875,26
Despesa anual Telefone	R\$ 3.628,94	R\$3.628,94
Despesa anual Mat. Expediente e água mineral	R\$ 2.213,40	R\$2.213,40

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Notas:

1 - Em 2019 foram tramitados 392 processos pela unidade de compras, sendo 136 processos para cotação de preços para licitações.

2 - O Setor Jurídico realiza atividades de representação da empresa nos processos de contencioso trabalhista, atividades de consultoria administrativa e emissão de pareceres jurídico para subsidiar os processos de compras do hospital. Dessa forma, o valor do gasto com o contrato no setor foi apropriado igualmente entre as atividades executadas. Fator de Rateio = 0,333.

Após apuração de todos os custos e despesas, foi elaborado uma Tabela com todos os gastos consolidados por centro de custos envolvidos para a realização

do processo licitatório para aquisição de material médico hospitalar, com a vistas a obtenção do seu valor através da metodologia do custeio variável. O setor de suprimentos, responsável pela fase de planejamento dos processos licitatórios de material médico-hospitalar, realizou um gasto de R\$ 169.340,82, para a instrução de 59 processos, perfazendo um custo médio unitário de R\$ 2.870,18 por processo. Os demais centros de custo envolvidos processo, que são a unidade de compras, o setor jurídico e unidade de licitação realizaram um gasto de R\$ 1.089.262,66 para conclusão de 134 processos de todas as áreas demandantes no ano de 2019, obtendo-se um valor médio de R\$ 8.128,83 por processo.

Somados os valores médios unitários gastos, por processo, pelo setor de suprimentos junto com os demais centros de custos envolvidos, temos o resultado do custeamento das licitações de material médico-hospitalar pelo método do custeio variável. Conclui-se que, para se realizar uma licitação com vistas a aquisição de material médico-hospitalar no ano de 2019 foi gasto, em média, o valor de R\$ 10.999,01, tendo sido despendido R\$ 582.947,53 para a conclusão de 53 processos do grupo do estudo, que foram homologados no ano de 2019. O elevado montante dos gastos envolvidos evidencia a importância da análise dessa atividade para a gestão hospitalar, frente à sua representatividade financeira.

Tabela 7 – Custeio variável do processo licitatório para aquisição de material médico-hospitalar no ano de 2019

Despesas por Centro de Custo	Setor de Suprimentos	Unidade de Compras	Setor Jurídico	Unidade de Licitação	Despesas Totais Processo Licitatório
Depreciação	R\$ 1.026,31	R\$650,92	R\$ 366,35	R\$ 2.457,02	
Energia	R\$ 2.739,97	R\$ 2.406,69	R\$ 2.548,46	R\$ 13.873,89	
Água (Compesa)	R\$ 369,55	R\$ 151,83	R\$ 553,78	R\$ 875,26	
Telefone	R\$219,67	R\$ 629,51	R\$ -	R\$ 3.628,94	
Mat. Expediente e Água mineral	R\$ 209,21	R\$116,74	R\$ 477,21	R\$ 2.213,40	
Contrato Limpeza	R\$ 399,90	R\$ 296,89	R\$ 204,30	R\$ 1.446,45	
Contrato Manut.Predial	R\$ 1.086,26	R\$ 847,95	R\$ 232,54	R\$ 2.967,81	
<b>Total C. Custo (A):</b>	<b>R\$ 6.050,87</b>	<b>R\$5.100,53</b>	<b>R\$ 4.382,64</b>	<b>R\$27.462,77</b>	<b>R\$42.996,81</b>
Custos por Centro de Custo	Setor de Suprimentos	Unidade de Compras	Setor Jurídico	Unidade de Licitação	Custos Totais Processo Licitatório
Mão de Obra	R\$ 161.050,73	R\$ 131.044,96	R\$ 150.659,17	R\$ 758.397,52	
Outsourcing	R\$ 695,68	R\$ 331,29	R\$ 805,38	R\$ 1909,78	
Impressão					
Software Informática	R\$ 1.543,54	R\$ 1.217,07	R\$ 935,48	R\$ 7016,07	
<b>Total C. Custo (B)</b>	<b>R\$ 163.289,95</b>	<b>R\$ 132.593,32</b>	<b>R\$ 152.400,03</b>	<b>R\$ 767.323,37</b>	<b>R\$1.215.606,67</b>
Custo Setor de Suprimentos = (A) + (B) - Planejamento					R\$ 169.340,82
Nº de processos instruídos para aquisição de MMH					59
Custo médio por Processo MMH - Setor de Suprimentos (C)					<b>R\$ 2.870,18</b>
Custo Unidade de Compras = (A) + (B)					R\$ 137.693,85
Custo Setor Jurídico = (A) + (B)					R\$ 156.782,67
Custo - Und. De Licitação = (A) + (B)					R\$ 794.786,14
Total:					R\$ 1.089.262,66
Nº de Processos Licitatórios Homologados - 2019					134
Custo médio por Processo Homologado - 2019 - Compras + Jurídico + Licitação (D)					<b>R\$ 8.128,83</b>
Custo médio total por Processo Licitatório de MMH Homologado 2019 = (C) + (D)					<b>R\$ 10.999,01</b>
Nº de Processos de MMH homologados em 2019					53
Custo administrativo total - Processo licitatório de MMH - 2019					<b>R\$ 582.947,53</b>

## 5 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Um processo administrativo complexo como são as compras públicas envolve diversos setores da organização, com uma alta demanda de trabalho e diversos custos associados. Além desses fatores, a realização de um processo licitatório exige bastante tempo dedicado para desempenhar todas as suas etapas em atendimento às diversas e espaciais legislações aplicáveis.

Ademais, não se pode perder de vista que o objetivo do processo licitatório é seleção da proposta mais vantajosa para a Administração, que no caso de um Hospital da rede SUS é o atendimento das necessidades dos seus usuários. Ao se avaliar o resultado de um processo administrativo relevante para a instituição espera-se que haja lacunas de desempenho associadas a diversos fatores, tanto intrínsecos quanto extrínsecos à organização estudada. Para se obter uma visão completa do processo licitatório objeto do estudo foi realizado o mapeamento do seu fluxo, com a identificação de todas as áreas envolvidas e a interação entre elas.

Ante o exposto, a primeira etapa do estudo consistiu na apuração do custo administrativo incorrido para realização dos processos licitatórios do HCPE cujo objeto foi a aquisição de material médico-hospitalar, desde a fase preparatória até sua homologação, utilizando-se da metodologia do custeio variável. A segunda etapa da pesquisa foi realizada através da coleta dos dados referentes aos resultados dos certames homologados no ano de 2019, do grupo de material objeto do estudo, que foram as licitações para aquisição de material médico-hospitalar.

Logo, o propósito da pesquisa foi compreender os fatores relacionados ao fracasso dos itens nas licitações realizadas no ano de 2019 e buscar alternativas viáveis para a melhoria da eficiência do processo de compras. Espera-se que com intervenções pontuais haja um ganho financeiro para o HCPE com a melhora no resultado dos processos de gestão das licitações.

### 5.1 ANÁLISE DO FLUXO DO PROCESSO LICITATÓRIO

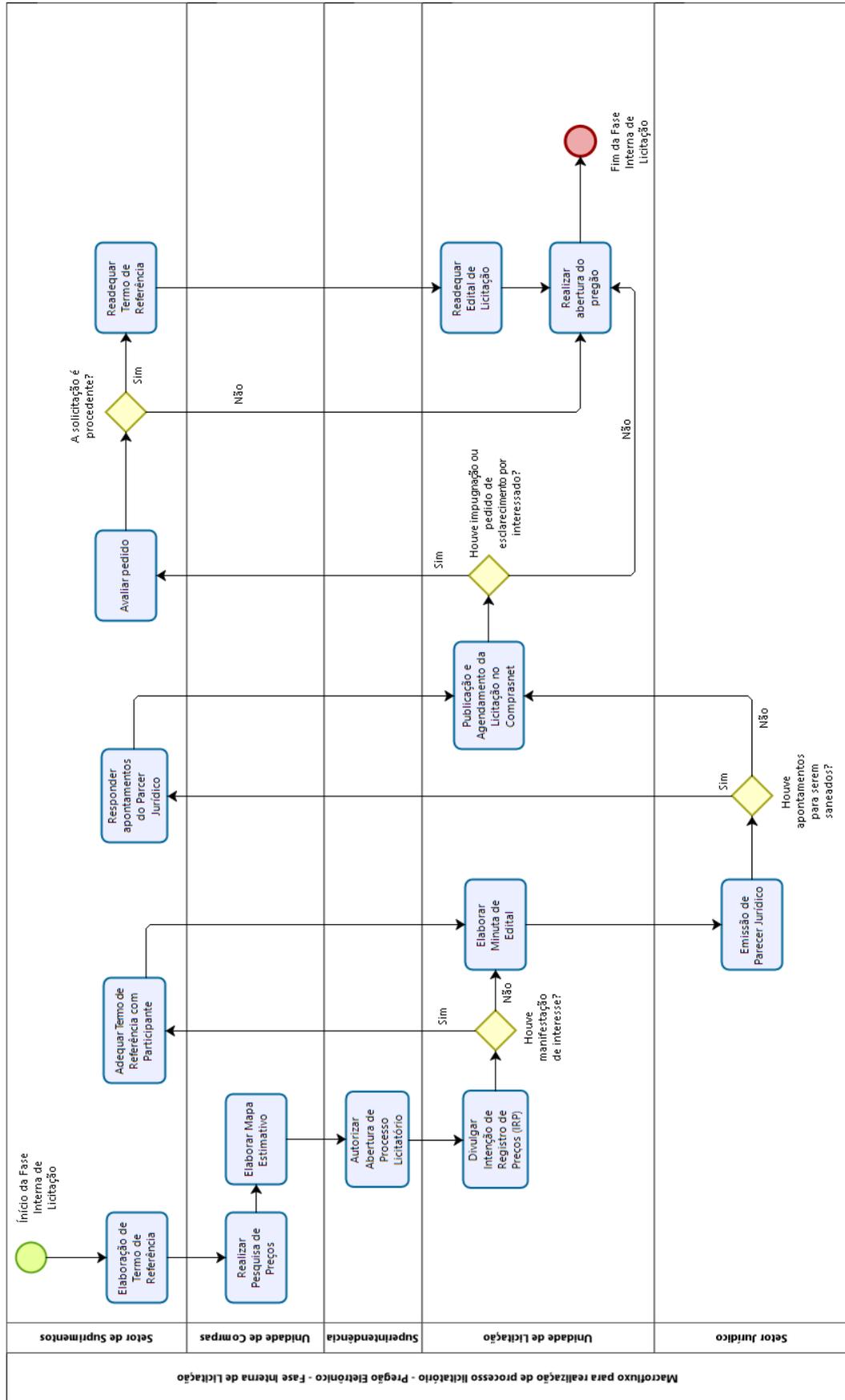
A fim de se obter a compreensão completa das atividades que compõem o processo licitatório para a aquisição dos materiais hospitalares da organização estudada, será apresentado o mapeamento do fluxo das atividades desenvolvidas

para a materialização da licitação, percorrendo as etapas executadas pelas diversas unidades e setores que atuam diretamente para a concretização do certame.

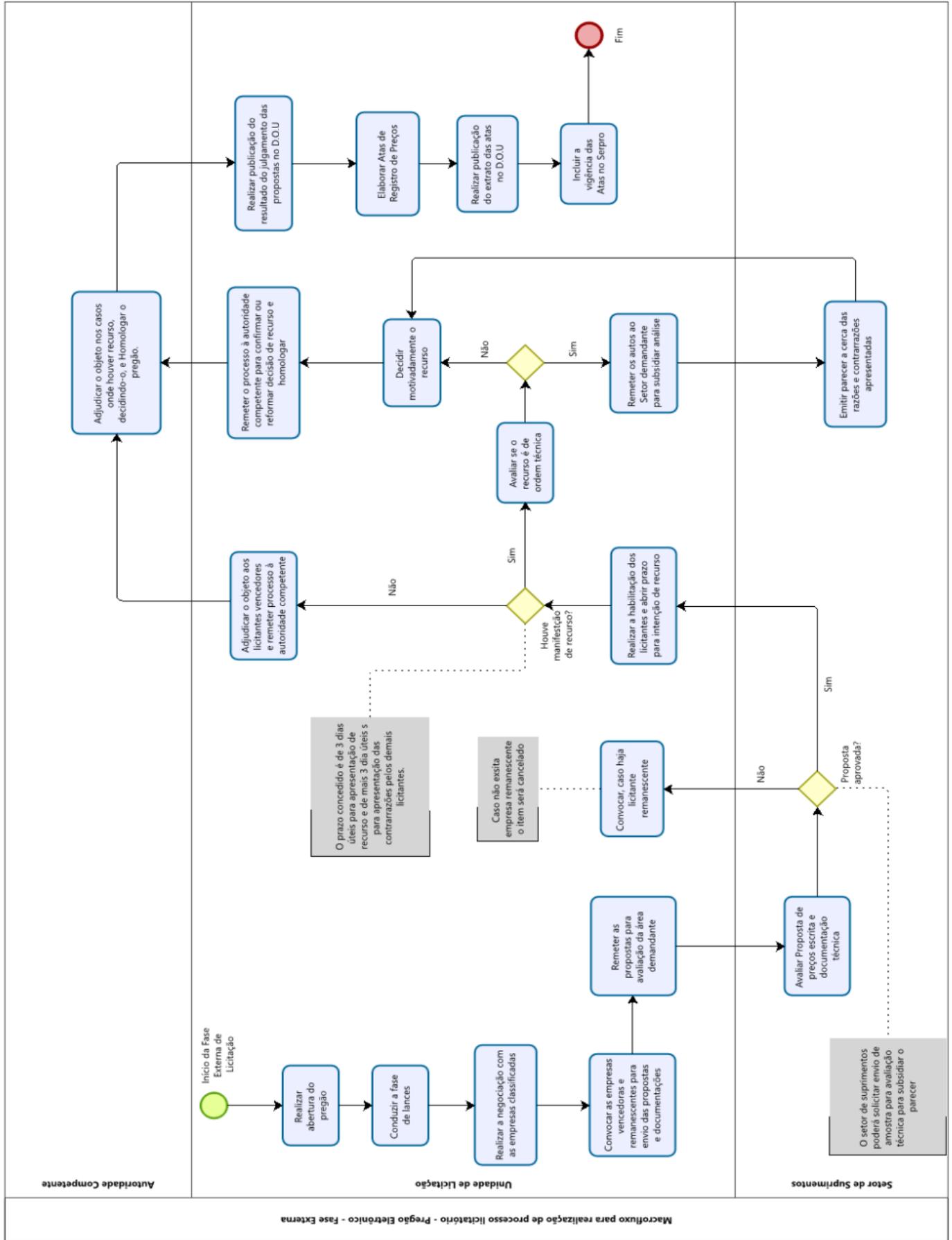
Assim, têm-se que para a realização do pregão eletrônico o processo pode ser dividido em duas grandes fases. De acordo com o Decreto nº 10.024/2019, que atualmente regulamenta o pregão na forma eletrônica, o processo inicia-se na fase interna ou preparatória, cumprindo todas as formalidades necessárias ao planejamento da contratação, que dá origem ao documento base denominado Termo de Referência, contendo todas informações suficientes para a aquisição do objeto, até a elaboração do Edital de Licitação. Já a fase externa é iniciada com a publicação do aviso de licitação nos meios de divulgação oficiais, de acordo com os valores estimados para a contratação, e finaliza com a homologação do certame pela autoridade competente.

Passadas essas considerações, apresenta-se mapeamento dos macro fluxos dos processos que compreendem as fases interna e externa da licitação, com todas as atividades desenvolvidas, para que houvesse condições de mensurar o custo administrativo envolvido, pelo método do custeio variável, para a realização dos certames promovidos pelo HCPE.

Fluxograma 1 – Fase Interna do Processo Licitatório



Fuxograma 2 – Fase Externa do Processo Licitatório



## 5.2 PERFIL DOS PREGÕES DE MATERIAL HOSPITALAR HOMOLOGADOS EM - 2019

Nas tabelas seguintes estão demonstrados, de forma geral, os resultados dos pregões homologados no ano de 2019 referentes ao grupo material médico-hospitalar, tanto no que se referem ao grupo de itens destinados à ampla participação quanto os itens da cota reservada para as ME/EPP.

Passadas as considerações normativas referentes aos benefícios trazidos para as ME/EPP com o advento da Lei Complementar nº 123/2006, apresentados na revisão bibliográfica, repisa-se que a gestão do hospital afastou o benefício da licitação exclusiva, motivadamente, para os itens cujo valor estimado não ultrapassaram R\$ 80.000,00, tendo adotado apenas a cota reservada para esse grupo de empresas, limitado a 10% dos itens cujo valor estimado ultrapassou R\$ 80.000,00.

Dessa forma, são apresentadas as tabelas com o resumo dos resultados obtidos referente aos pregões homologados no ano de 2019 do grupo material médico-hospitalar, discriminando-se os itens licitados para ampla participação e os itens para os quais foram destinados à participação exclusiva de ME/EPP, através da cota reservada prevista no Art. 48, Inc. III da Lei Complementar nº 147/2014. Para operacionalizar essa divisão o servidor da Unidade de Licitação, ao realizar o cadastramento dos itens do certame no sistema Comprasnet, duplica o item objeto da cota, destinando um percentual à ampla participação e outro para as ME/EPP.

Da análise do resultado dos certames observa-se o significativo percentual de fracasso de itens licitados, que foi da ordem de 23,56% para os destinados à ampla participação e 54,55% para os destinados às ME/EPP. O fracasso de itens representa custo de oportunidade, na medida em que os materiais médico-hospitalares que não lograram êxito na licitação precisam ser novamente licitados, incorrendo em todos os custos administrativos para a repetição do processo licitatório.

O fracasso da licitação engloba o total de itens que não obtiveram sucesso e divide-se em itens cancelados e itens desertos, quando não acudiram interessados na licitação. Ou seja, para estes itens nenhuma empresa cadastrou proposta para realizar a venda do produto. Quanto aos itens cancelados, refere-se a produtos para os quais houve o interesse de participação das empresas do ramo do objeto licitado

porém, devido a fatores diversos, não foram homologados. Nesse ponto também resta patente o prejuízo gerado pelo cancelamento de itens para a instituição, que no caso da ampla participação representou 17,24% e na cota reservada 25,76% do total licitado. Quanto aos desertos, o percentual foi de 6,32% e 28,79% respectivamente. Destaque-se que, de modo geral, os itens licitados pela cota reservada tiveram um resultado menos satisfatório que os itens licitados para ampla concorrência. Esse resultado pode ser explicado, em parte, pelas condições do mercado que, em tese, não apresenta um número significativo de ME/EPP capazes de ofertar esses produtos atendendo aos requisitos previstos nos processos licitatórios do HCPE.

**Tabela 8 – Resumo do Resultado dos Pregões Homologados - Ampla Participação**

Nº de Pregões Homologados - N=53						
Nº de Itens Licitados Ampla Participação	Nº de Itens Fracassados	Percentual de Itens Fracassados	Nº de Itens Cancelados	Percentual de Itens Cancelados	Nº de itens Desertos	Percentual de Itens Desertos
1566	369	23,56%	270	17,24%	99	6,32%

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

**Tabela 9 – Resumo do Resultado dos Pregões Homologados - Cota Reservada ME/EPP**

Nº de Pregões Homologados - N=53						
Nº de Itens Licitados Cota ME/EPP	Nº de Itens Fracassados	Percentual de Itens Fracassados	Nº de Itens Cancelados	Percentual de Itens Cancelados	Nº de itens Desertos	Percentual de Itens Desertos
132	72	54,55%	34	25,76%	38	28,79%

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Na próxima sessão serão percorridos os fatores associados ao cancelamento dos itens licitados, através da análise das Atas das sessões públicas das licitações de material médico-hospitalar homologadas no ano de 2019.

### 5.3 FATORES RELACIONADOS AO CANCELAMENTO DOS ITENS

Após a verificação do percentual de itens fracassados nos processos homologados no ano de 2019, e para atender ao segundo objetivo específico do estudo, foi procedido a análise e estratificação dos fatores associados ao cancelamento dos itens dos pregões do grupo material médico-hospitalar.

A análise pontual desses fatores permite visualizar quais as principais causas do cancelamento dos itens e munir a gestão de informações precisas para minimizar essas ocorrências. Assim, a estratégia adotada foi a verificação individual das Atas das sessões públicas dos certames homologados no ano de 2019, que estão disponibilizadas para consulta pública no portal de compras do Governo Federal. Os fatores associados ao cancelamento dos itens foram tabulados de acordo com os critérios para enquadramento que determinaram a sua ocorrência, especificados no Quadro 4, e alimentados em tabela excel para análise.

Quadro 4 – Fatores Relacionados ao fracasso dos itens licitados

Tipo de Fator	Fator	Critério de Ocorrência
Intrínseco	Proposta com valor acima do estimado pela Administração.	Quando a licitante melhor colocada ou as demais empresas participantes não aceitaram realizar a negociação do item dentro do valor estimado pela Administração, em que pese suas propostas escritas estarem de acordo com o especificado no Edital do certame.
	Erro na especificação de item.	Quando houve falha no descritivo do item licitado, restando insuficiente, gerando dubiedade para a formulação das propostas. Também é caracterizado quando há detalhamento excessivo na especificação do material médico-hospitalar, que acaba por gerar pedidos de esclarecimento ou impugnação dos licitantes. Ou quando foram previstos no edital qualquer condição para participar da licitação que não se aplica ao produto ou quando o edital foi omissivo quanto a obrigatoriedade de fornecimento de algum equipamento em regime comodato pelo fornecedor, necessário para o funcionamento do material a ser adquirido. Obriga o cancelamento do item.
Extrínseco	Não apresentação da documentação de habilitação e/ou proposta escrita ou documentação incompleta ou vencida.	Quando regularmente convocada pelo pregoeiro, a licitante melhor colocada não apresentou a documentação de habilitação prevista no edital do certame ou a apresentou incompleta, bem como quando deixou de apresentar a proposta escrita de acordo com o lance ofertado, tendo ocorrido a mesma situação para as demais empresas convocadas.
	Proposta em desconformidade.	Quando o licitante envia proposta escrita de item com característica divergente do solicitado no edital ou não atende às condições impostas para o fornecimento do item, tais como certificações de órgãos normatizadores ou a necessidade de prover assistência técnica local para o produto.
	Parecer técnico negativo para o produto ofertado e/ou amostra enviada	Quando o licitante oferta produto que a área técnica entende não possuir as características apropriadas para o fim a que se destina ou quando foi enviado amostra pela licitante e, após avaliação pela equipe técnica responsável, houve desclassificação do produto por desempenho inadequado e não há mais empresas remanescentes para o item.

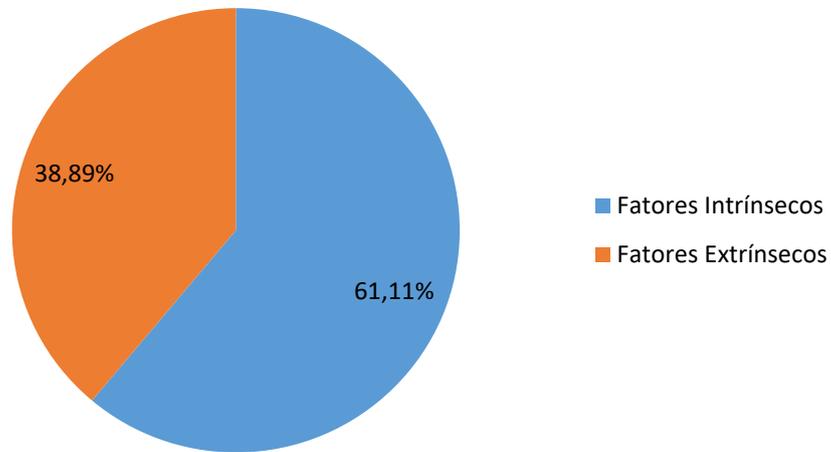
	Não apresentação de amostra solicitada.	Quando o licitante foi regularmente convocado pelo pregoeiro para apresentação de amostra para análise pela equipe técnica do HCPE e não realizou o envio, não restando mais empresas remanescentes para o item.
	Pedido formal de desclassificação do licitante.	Quando o licitante alega que cotou o item equivocadamente, em desconformidade com o descritivo do edital e não há mais empresas remanescentes para o item.

Fonte: Elaborado pelo autor(2021).

Ao se estratificar os fatores obtêm-se um ranqueamento das causas que foram as responsáveis pelo insucesso dos itens no processo, separando as causas intrínsecas, sobre as quais a Administração pode exercer algum controle e atuar para a minimização de sua ocorrência, das causas extrínsecas que estão, a princípio, fora do raio de ação da gestão. Da análise do resultado dos pregões de material médico-hospitalar do HCPE foram identificados sete fatores determinantes para o cancelamento dos itens, sendo que dois fatores podem ser considerados causas intrínsecas ao processo administrativo, os quais a gestão possui condições de atuar para melhorar o desempenho do resultado dos certames, e cinco fatores podem ser classificados como extrínsecos, para os quais o processo interno não é determinante para a sua ocorrência.

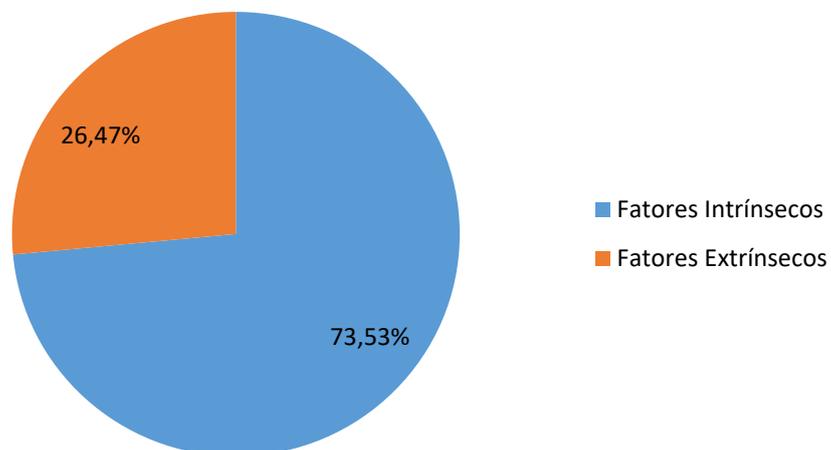
Em que pese a maioria dos fatores serem de origem extrínseca, os fatores intrínsecos possuem maior representatividade no conjunto dos itens cancelados, com maior impacto sobre o resultado dos pregões, tanto nos itens destinados à ampla participação quanto aos itens destinados à cota reservada para ME/EPP. Os gráficos 1 e 2 trazem o percentual de cancelamento de itens agrupados pelos fatores intrínsecos e extrínsecos ao processo administrativo, relativos tanto aos itens destinados à ampla participação quanto aos itens destinados às ME/EPP.

Gráfico 1 – Representatividade dos fatores Intrínsecos x fatores Extrínsecos no cancelamento de itens - Ampla participação



Fonte: Elaborado pelo autor(2021).

Gráfico 2 – Representatividade dos fatores intrínsecos x fatores extrínsecos no cancelamento de itens - cota reservada



Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Em ambos os casos se constata que os fatores intrínsecos possuem maior representatividade, já que foram responsáveis por 61,11% das ocorrências de fracasso de itens licitados para ampla concorrência e 73,53% das ocorrências para os itens licitados pela cota reservada, o que sugere uma margem para

implementação de melhoria no processo administrativo, com vistas a busca de melhor performance nos resultados em termos de itens licitados com êxito.

As tabelas 10 e 11 resumem os fatores observados, ordenados de acordo com a sua ocorrência. Quanto aos itens destinados à ampla participação, o fator mais impactante para o cancelamento foi o envio de proposta de preços pelos licitantes com valores acima do estimado pela Administração, correspondendo a 55,56% dos casos, o mesmo ocorrendo para os itens destinados à cota reservada para as ME/EEP, já que esse fator foi responsável pelo cancelamento em 50% dos casos observados.

A alta representatividade deste fator denota possível enfrentamento de erro metodológico na realização da pesquisa de preços pela Administração. Por determinação legal todos os entes públicos estão subordinados às regras de licitação, sejam eles órgãos da administração direta, fundos especiais, autarquias ou fundações públicas, que estão submetidos ao regramento da Lei geral de licitações, nº 8.666/1993, bem como as empresas públicas e as sociedades de economia mista, atualmente regidas pela Lei nº 13.303/2016, que dispõe sobre seu estatuto jurídico e possui capítulo dedicado às normas de licitação. Importante destacar que todos os pregões objeto do estudo foram processados com base na lei nº 8.666/1993, visto que o Hospital das Clínicas de Pernambuco passou por um período de transição, apenas tendo migrado para a gestão plena da Ebserh no segundo semestre do ano de 2020, quando passou a realizar os processos licitatórios com base na Lei nº 13.303/2016 e no Regulamento de Licitações e Contratos aprovado pela empresa.

A realização da pesquisa de mercado bem conduzida é de suma importância para o sucesso do processo, já que ela definirá o preço de referência, que é o valor que Administração se propõe a pagar pelo produto a ser licitado. Conforme pontuado por Andrade (2018), trata-se de uma atividade complexa devido a inexistência de norma regulamentadora específica que sistematize sua realização, além da diversidade de formas de entendimento para sua efetivação, com possibilidade de gerar conflitos legais e técnicos entre os agentes envolvidos. Na mesma linha Pereira Junior e Dotti (2010) explicam que a legislação não indica critérios explícitos para se estimar o valor do objeto a ser adquirido, mas traz as

referências balizadoras para se estabelecer o valor de mercado, conforme pode ser verificado nos diversos normativos que dispõe sobre o tema.

Para auxiliar o administrador público nessa tarefa, a Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação do extinto Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão expediu a Instrução Normativa nº 05, de 27 de junho de 2014, alterada pela Instrução Normativa nº 07, de 29 de agosto de 2014 que, embora não sistematize o processo, traz os critérios que devem ser aplicados para a pesquisa de preços quando da aquisição de bens e contratação de serviços em geral, válidos para toda a Administração Pública Federal, a seguir transcritos.

Art. 2º A pesquisa de preços será realizada mediante a utilização dos seguintes parâmetros: (Alterado pela Instrução Normativa nº 3, de 20 de abril de 2017)

I - Painel de Preços disponível no endereço eletrônico <http://paineldepregos.planejamento.gov.br>; (Alterado pela Instrução Normativa nº 3, de 20 de abril de 2017)

II - contratações similares de outros entes públicos, em execução ou concluídas nos 180 (cento e oitenta) dias anteriores à data da pesquisa de preços; (Alterado pela Instrução Normativa nº 3, de 20 de abril de 2017)

III - pesquisa publicada em mídia especializada, sítios eletrônicos especializados ou de domínio amplo, desde que contenha a data e hora de acesso; ou (Alterado pela Instrução Normativa nº 3, de 20 de abril de 2017)

IV - pesquisa com os fornecedores, desde que as datas das pesquisas não se diferenciem em mais de 180 (cento e oitenta) dias. (Alterado pela Instrução Normativa nº 3, de 20 de abril de 2017)

§1º Os parâmetros previstos nos incisos deste artigo poderão ser utilizados de forma combinada ou não, devendo ser priorizados os previstos nos incisos I e II e demonstrado no processo administrativo a metodologia utilizada para obtenção do preço de referência. (Alterado pela Instrução Normativa nº 3, de 20 de abril de 2017)

(BRASIL, 2014)

No mesmo sentido, a Ebserh editou a Norma Operacional nº 2/2019/DAI-EBSERH, dispondo sobre o procedimento administrativo para a realização de pesquisa de preços para a aquisição de bens e contratação de serviços em geral, já que com o surgimento da Lei nº 13.303/2016 houve a necessidade de se regulamentar temas pertinentes às licitações no âmbito das empresas públicas e sociedades de economia mista. Há grande similitude entre os critérios da IN nº 7 e da Norma Operacional nº 2. A principal diferença reside no prazo vigência das pesquisas realizadas diretamente com fornecedores, que na IN nº 7 possui validade

de 180 dias e a Norma da Ebserh estipulou vigência de 90 dias. Para melhor compreensão, segue transcrito artigo da norma que trata do assunto.

Art. 3º A pesquisa de preços será realizada mediante a utilização dos seguintes parâmetros:

I - Painel de Preços, disponível no endereço eletrônico <http://paineldeprecos.planejamento.gov.br>;

II - Contratações similares de outros entes públicos, vigentes ou encerradas nos 180 (cento e oitenta) dias anteriores à data da pesquisa de preços;

III - Pesquisa publicada em mídia especializada, sítios eletrônicos especializados ou de domínio amplo, desde que contenha a data de acesso; ou

IV - Pesquisa com os fornecedores, desde que as datas das pesquisas não se diferenciem em mais de 90 (noventa) dias.

§1º Entre a data de finalização da pesquisa de preços com a formalização do mapa comparativo de preços, e a data de assinatura do termo aditivo ao contrato, divulgação da contratação direta, solicitação de adesão ou publicação do certame, não poderão decorrer mais de 120 (cento e vinte) dias.

§2º Os parâmetros previstos nos incisos deste artigo poderão ser utilizados de forma combinada ou não, devendo ser priorizados os previstos nos incisos I e II e demonstrado no processo administrativo a metodologia utilizada para obtenção do preço de referência.

(EBSERH, 2019)

A própria Lei nº 8.666/1993 discorre em alguns pontos sobre a necessidade dos entes públicos realizarem pesquisa de preços para balizar as compras públicas conforme preços praticados pelo mercado.

Art. 15. As compras, sempre que possível, deverão:

V - balizar-se pelos preços praticados no âmbito dos órgãos e entidades da Administração Pública.

§ 1º O registro de preços será precedido de ampla pesquisa de mercado.

Art. 43. A licitação será processada e julgada com observância dos seguintes procedimentos:

IV - verificação da conformidade de cada proposta com os requisitos do edital e, conforme o caso, com os preços correntes no mercado ou fixados por órgão oficial competente, ou ainda com os constantes do sistema de registro de preços, os quais deverão ser devidamente registrados na ata de julgamento, promovendo-se a desclassificação das propostas desconformes ou incompatíveis;

(BRASIL, 1993)

Quanto ao Decreto nº 7892/2013 que regulamenta o Sistema de Registro de Preços previsto no art. 15 da Lei nº 8.666/1993, o mesmo traz determinação para que o órgão promotor da licitação proceda com a pesquisa de preços, que é peça fundamental para a instrução processual, relacionada em vários trechos a seguir:

Art. 5º Caberá ao órgão gerenciador a prática de todos os atos de controle e administração do Sistema de Registro de Preços, e ainda o seguinte:

(...)

IV - realizar pesquisa de mercado para identificação do valor estimado da licitação e, consolidar os dados das pesquisas de mercado realizadas pelos órgãos e entidades participantes, inclusive nas hipóteses previstas nos §§ 2º e 3º do art. 6º deste Decreto;

Art. 7º A licitação para registro de preços será realizada na modalidade de concorrência, do tipo menor preço, nos termos da Lei nº 8.666, de 1993, ou na modalidade de pregão, nos termos da Lei nº 10.520, de 2002, e será precedida de ampla pesquisa de mercado.

Art. 9º O edital de licitação para registro de preços observará o disposto nas Leis nº 8.666, de 1993, e nº 10.520, de 2002, e contemplará, no mínimo:

(...)

XI - realização periódica de pesquisa de mercado para comprovação da vantajosidade.

(BRASIL, 2013)

O tema também foi previsto na Lei nº 10.520 que regulamentou o pregão. No art. 3º que cuida da fase preparatória, o Inc. III trata da necessidade do órgão ou entidade promotora realizar o orçamento dos bens ou serviços a serem adquiridos. Já o Decreto nº 10.024/2019, que regulamenta o pregão na forma eletrônica para a aquisição de bens e serviços comuns, quando trata da definição do termo de referência, que é documento que contém o detalhamento do objeto que será licitado, no art. 3º, Inc. XI, indica que nele deverá constar "o valor estimado do objeto da licitação demonstrado em planilhas, de acordo com o preço de mercado".

Caso a pesquisa não reflita o preço praticado pelo mercado a Administração Pública irá incorrer num erro de estimativa, que poderá ser de dois tipos. O primeiro é o viés de sobrepreço, que terá como consequência a fixação de preços de referência mais altos que os preços médios praticados pelo mercado para determinado produto, fazendo com que o ente público pague um valor acima da média do mercado. Ou seja, após a fase de disputa de preços no pregão, o valor obtido da negociação empreendida pode resultar numa falsa economia para os cofres públicos já que, em tese, a Administração estaria pagando um valor abaixo do estimado. Essa questão foi apresentada por Santana (2006):

"Se o valor estimado para contratação (valor orçado) pela Administração Pública não for um dado muito bem coletado (ou seja, se a estimativa for irreal), a redução obtida, enquanto resultado do contraste matemático entre o valor orçado e o valor contratado, não está refletindo a economia anunciada" (SANTANA 2006, p.26).

O segundo tipo é o viés de preço subestimado, que é a realização de uma pesquisa de preços com valores estimados aquém dos valores médios praticados pelo mercado, que não reflita os valores reais médios dos itens a serem licitados, orçando um preço de referência não factível. Esse erro induz ao cancelamento dos itens, já que o pregoeiro, na fase de julgamento das propostas, deverá examiná-las nos aspectos atinentes a adequação do objeto ofertado e à compatibilidade do preço em relação aos critérios de julgamento previsto no edital.

Nessa perspectiva cabe destacar jurisprudência do TCU sobre o tema. O ministro-relator do Acórdão 392/2011 do Plenário da Câmara argumentou que:

"A propósito, "orçamento" ou "valor orçado" ou "valor de referência" ou simplesmente "valor estimado" não se confunde com "preço máximo". O valor orçado, a depender de previsão editalícia, pode eventualmente ser definido como o preço máximo a ser praticado em determinada licitação, mas não necessariamente. Num dado certame, por exemplo, o preço máximo poderia ser definido como o valor orçado acrescido de determinado percentual. São conceitos, portanto, absolutamente distintos, que não se confundem"  
(ACÓRDÃO Nº392/2011 - PLENÁRIO - REL. MIN. JOSÉ JORGE).

No mesmo Acórdão o TCU reforçou entendimento do comando legal da Lei nº 8.666/1993, de que a elaboração da estimativa de preços pelo órgão promotor do certame é obrigatória em atendimento ao art. 40, § 2º, inc. II, no que concerne às compras, ressaltando o fato de que a sua divulgação é facultativa. No entanto, caso a administração adote como critério de aceitabilidade das propostas o preço máximo fixado, não poderá aceitar qualquer valor acima deste limite, conforme acórdão 2.166/2014 do Plenário e 7213/2015, proferido pela 2ª Câmara. Nos pregões promovidos pelo HCPE os valores de referência não são divulgados previamente à fase de negociação das propostas, em que pese no critério de julgamento ser observado o valor estimado para aceitabilidade das propostas, tendo ocorrido o cancelamento dos itens quando o pregoeiro não consegue negociá-las dentro dos valores estimados pela Administração na fase de planejamento da contratação.

No caso específico de material médico-hospitalar, dado a complexidade das características de vários produtos que são licitados, tem-se que é de suma importância descrever corretamente os materiais na fase de planejamento da contratação. É a partir das características do material, informadas pela área técnica

demandante, que a Unidade de Compras irá se debruçar para realizar a estimativa de preços da contratação.

A descrição do material deve contemplar todas as características que sejam essenciais para a finalidade que se destina, de forma que o preço de referência venha a refletir o valor de mercado do produto que se pretende adquirir. Essa atividade é crucial para o sucesso do pregão, onde deve haver grande interação entre as áreas técnicas assistenciais, que possuem o conhecimento do material, e a área administrativa. No âmbito Federal o Governo possui o Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais – SIASG, onde são processadas as compras governamentais. Nesse sistema está disponível o catálogo de materiais e serviços (CATMAT/CATSER), que contempla o descritivo padronizado de todos os itens cadastrados na plataforma. Não obstante existir esse catálogo padronizado, o que se observa na prática é que, pela complexidade dos itens do grupo de material médico-hospitalar, que contemplam diversas especialidades médicas, muitas das vezes o descritivo padrão do sistema não comporta a real necessidade das áreas demandantes, exigindo das áreas assistenciais análise acurada acerca das especificações dos materiais hospitalares que irão compor o termo de referência para posterior pesquisa de preços.

O problema na estimação do preço materiais a serem licitados, que muitas vezes decorre da falta de pessoal técnico qualificado para a especificação do objeto, foi observado por Viana (2012). Para o autor, na prática administrativa, quem define o objeto é o requisitante em conjunto com a área de compras, que normalmente não possui corpo técnico com qualificação profissional pertinente às especificações do objeto. Isso “produz especificações inconsistentes, longas e confusas e que o mercado não compreende qual é o real produto que vai ser cotado”. Ainda, segundo Viana (2012), a qualidade da especificação é determinante, pois irá permitir que os diversos atores envolvidos tenham o entendimento correto do objeto que se pretende adquirir pelo melhor preço. Isso evidencia a fundamental importância da interação entre a área assistencial, que deve prestar o necessário suporte técnico, e a Unidade de Compras no intuito de melhorar o resultado final do processo licitatório.

Na ocorrência de descritivo mal elaborado, o órgão promotor da licitação corre o risco de estimar o preço de forma equivocada. Em se tratando de material médico-hospitalar pode ocorrer de serem coletados preços de referência no painel de preços do Governo Federal ou no Painel de Preços, que são ferramentas de pesquisa de preços públicos, de materiais que não atendam às reais necessidades dos serviços assistenciais demandantes. As consequências são várias, visto que podem ser incluídos preços distorcidos, acima ou abaixo da média, por contemplar material diverso do solicitado. Esse mesmo erro pode se repetir quando a pesquisa é realizada em sites especializados na internet ou quando são enviadas solicitações de cotação para os diversos fornecedores do ramo do objeto a ser licitado. Em todos os casos o produto mal descrito trará dano para a Administração já que, por um lado, poderá ocasionar sobrepreço e, por outro, ser estabelecido preço de referência com valores muito abaixo da média de mercado, induzindo ao cancelamento de itens, com incremento de custo para se realizar nova licitação.

O segundo fator intrínseco observado que contribuiu para o cancelamento de itens foi relacionado ao erro na especificação do material licitado. Quando da elaboração do termo de referência a Administração deve descrever as características do objeto a ser licitado de forma completa, porém com zelo para não correr o risco de detalhar o material de forma excessiva, incorrendo em restrição indevida da competitividade ou mesmo de direcionamento do objeto. Essa atividade requer, para alguns grupos de itens, alto nível de conhecimento técnico visto que muitos materiais possuem características bastante específicas que os diferenciam entre si quanto à sua finalidade e preço de mercado.

A Lei Geral de Licitações, na seção dedicada às compras, estabelece no art. 15, § 7º, inc. I, que deve haver a especificação completa do bem a ser adquirido "sem indicação de marca". No mesmo sentido há previsão no art. 3º, inc. II da lei nº 10.520/2020, indicando que "a definição do objeto deverá ser precisa, suficiente e clara, vedadas especificações que, por excessivas, irrelevantes ou desnecessárias, limitem a competição".

Conforme disposição do Decreto nº 5.450/2005, que regulamentou os pregões eletrônicos até o ano de 2019, quando foi revogado pelo Decreto nº 10.024/2019, qualquer licitante pode, após a abertura da fase externa do pregão,

que ocorre quando da publicação do aviso de licitação no Diário Oficial da União, jornal de grande circulação e internet, conforme valor estimado, solicitar esclarecimento em até 03 (três) dias úteis anteriores à data fixada para a abertura da sessão pública ou impugnar o edital no prazo de até 02 (dois) dias úteis da data da abertura da sessão.

Realizada a análise das atas das sessões públicas dos pregões de material médico-hospitalar homologados no ano de 2019, foi observado que em algumas oportunidades os licitantes formularam pedidos de esclarecimento, no intuito de dirimir dúvidas sobre o descritivo de determinado item do edital, ou mesmo impugnaram-no, por entender que o mesmo continha vícios insanáveis que demandariam a sua alteração. Muito embora o pedido de esclarecimento não tenha a finalidade de pleitear a mudança do instrumento convocatório o que se verificou, na prática, é que em algumas ocasiões esse pedido ensejou o cancelamento dos itens por ter sido constatado que eles continham falha em alguma dimensão do seu descritivo.

O conteúdo dos pedidos de esclarecimento e impugnações versaram sobre diversos aspectos. Alguns licitantes alegaram que o descritivo de determinados itens estaria incompleto, com possibilidade de interpretação diversa sobre o material solicitado, o que acabaria por tornar inviável a disputa. Outras empresas solicitaram esclarecimentos acerca das características previstas no edital para o fornecimento de determinados materiais médico-hospitalares, nos aspectos relacionados às suas dimensões ou composição do material solicitado que estariam, supostamente, restringindo indevidamente o universo de participantes. Houve ainda alguns licitantes que impugnaram o edital de licitação, quando entenderam que o descritivo dos materiais licitados estaria direcionado para marca específica, pleiteando a suspensão da realização da licitação para modificação dos termos do edital.

Nessa fase, cabe ao pregoeiro condutor do certame verificar o teor dos pedidos de esclarecimento com o auxílio das áreas técnicas demandantes para averiguar se as solicitações são pertinentes. Caso seja detectado vício insanável no descritivo, o desfecho é o cancelamento desses materiais médico-hospitalares na licitação. Após a análise do registro das ocorrências e o devido enquadramento,

esse fator foi responsável por 5,55% dos cancelamentos dos itens destinados à ampla participação e 23,53% dos itens da cota reservada para as ME/EPP.

Já aos fatores de cancelamento de itens considerados extrínsecos à atuação da gestão administrativa para este estudo foram classificados como sendo imputados as ações ou omissões dos licitantes, que foram determinantes para sua ocorrência. Nesse aspecto o estudo não possui elementos para estimar, de modo preciso, se as ações ou omissões dos licitantes foram deliberadas e se deram por comportamento oportunista ou se foram apenas fruto de erros de interpretação ou descuido no acompanhamento das sessões públicas. Independente da motivação, o resultado dessas ocorrências influenciou negativamente no resultado do processo.

Face ao exposto, foi verificado que o ranque de relevância dos fatores extrínsecos diferiu quanto ao modo de disputa dos itens. Nos itens destinados à ampla concorrência, o fator de maior impacto para o cancelamento foi a não apresentação da documentação de habilitação ou a proposta escrita ajustada de acordo com a previsão do edital, bem como o envio incompleto, quando o licitante melhor colocado foi regularmente convocado pelo pregoeiro e não acudiram mais interessados habilitados. Esse fator foi observado em 18,15% dos casos.

O segundo fator determinante foi o envio de proposta de preços em desconformidade com o edital, que correspondeu a 6,67% das observações. Esse enquadramento se deu nas situações em que as propostas de preços escritas enviadas continham características divergentes das indicadas no edital, não sendo adequadas para as finalidades previstas, ou ainda quando os itens ofertados não possuíam as demais condições necessárias para sua plena utilização, tais como certificações de órgãos normatizadores ou a necessidade de prover assistência técnica para o produto adquirido.

A terceira causa de cancelamento foi o parecer técnico negativo para o produto ofertado ou amostra enviada pelo licitante para análise, sendo responsável por 6,30% das ocorrências. Nas licitações para aquisição de material médico-hospitalar do HCPE é consignado no edital que o hospital se reserva ao direito de solicitar amostra de produtos para análise. Essa previsão se justifica pelo fato de tratar-se de produtos que, por vezes, são bastante sensíveis tais como as órteses,

próteses e materiais especiais (OPME), que são implantadas nos pacientes ou utilizadas para realização de procedimentos invasivos, além de materiais hospitalares utilizados por diversas especialidades médicas no apoio ao diagnóstico e tratamento de diversas enfermidades. Portanto, nas situações em que a área técnica atestou que o produto ofertado na proposta do licitante não possuía as características mínimas necessárias para sua utilização ou quando foi solicitado amostra e, após os testes realizados pela equipe técnica responsável, o material recebeu parecer negativo e não havia mais empresas remanescentes para a disputa do item, foi caracterizado esse fator.

O quarto fator extrínseco de cancelamento de itens na ampla participação foi a não apresentação de amostra para análise pelo licitante, correspondendo a 4,44% das observações. Essa ocorrência foi determinante nos casos em que a empresa foi regularmente convocada pelo pregoeiro para apresentação de amostra para análise pelo corpo técnico do HCPE e se absteve de realizar o envio, não havendo mais empresas com proposta cadastrada para esse produto.

Finalmente, o quinto fator extrínseco à atuação administrativa que contribuiu para o cancelamento dos itens destinados à ampla concorrência foi o pedido formal de desclassificação do licitante. O enquadramento dessa ocorrência impactou apenas em 3,3% dos casos. A classificação dessa ocorrência se deu por ação do licitante melhor colocado na fase de lances, quando alegou ter cadastrado a proposta de preços equivocadamente, por um erro de entendimento quanto ao material solicitado, e não restaram mais empresas interessadas em disputar o item. Nessas ocorrências o estudo não adentrou no mérito do pedido, que pode ter sido formulado de forma legítima, por erro de interpretação, ou fruto de comportamento oportunista, caso o licitante tenha se arrependido do valor do lance realizado e tenha buscado a desclassificação para evitar um contrato pouco atrativo.

Tabela 10 – Fatores Relacionados ao Cancelamento de Itens – Ampla Participação

Nº de Itens Cancelados – N = 270		
Fatores	N	%
Proposta com valor acima do estimado pela Administração	150	55,56%
Não apresentação da documentação de habilitação/proposta escrita ou documentação incompleta ou vencida	49	18,15%
Proposta em desconformidade	18	6,67%
Parecer técnico negativo para o produto ofertado e/ou amostra enviada	17	6,30%
Erro na especificação do item	15	5,55%
Não apresentação de amostra solicitada	12	4,44%
Pedido formal de desclassificação do licitante	9	3,33%

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Na mesma linha, foi realizada a verificação da representatividade de cada fator extrínseco nos itens que foram licitados para a cota reservada para participação das microempresas e empresas de pequeno porte, conforme tabela 11.

O fator extrínseco de maior impacto foi o parecer técnico negativo para o produto ofertado ou amostra enviada pelo licitante, correspondendo a 11,77% das observações, seguido da não apresentação das amostras solicitadas no curso da sessão pública, com 8,82% e o envio de proposta em desconformidade com a previsão editalícia, responsável por 5,88% do total de casos do grupo de itens da cota reservada para as ME/EPP.

Tabela 11 – Fatores Relacionados ao Cancelamento de Itens – Cota Reservada ME/EPP

Nº de Itens Cancelados – N = 34		
Fatores	N	%
Proposta com valor acima do estimado pela Administração	17	50,00%
Erro na especificação do item	8	23,53%
Parecer técnico negativo para o produto ofertado e/ou amostra enviada	4	11,77%
Não apresentação de amostra solicitada	3	8,82%
Proposta em desconformidade	2	5,88%
Não apresentação da documentação de habilitação/proposta escrita ou documentação incompleta ou vencida	0	0
Pedido formal de desclassificação do licitante	0	0

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

#### 5.4 CUSTOS ADMINISTRATIVOS DO FRACASSO DE ITENS

Após a apuração do custo médio do processo administrativo para promoção das licitações de materiais médicos-hospitalares do HCPE, homologadas no ano de 2019, pela metodologia do custeio variável e a estratificação dos itens que não lograram êxito, seja por cancelamento ou porque foram desertos, foi possível dimensionar financeiramente o custo da ineficiência do processo.

Esse valor representa o custo de oportunidade para o hospital, já que esses itens que não obtiveram sucesso passam novamente por todo o trâmite administrativo, ao serem incluídos em outro processo para serem novamente licitados. A tabela 12 demonstra o valor do custo médio unitário do fracasso de um item do grupo material médico-hospitalar, que foi de R\$ 343,31 para o ano de 2019.

Tabela 12 – Custo de Oportunidade do Fracasso de Itens

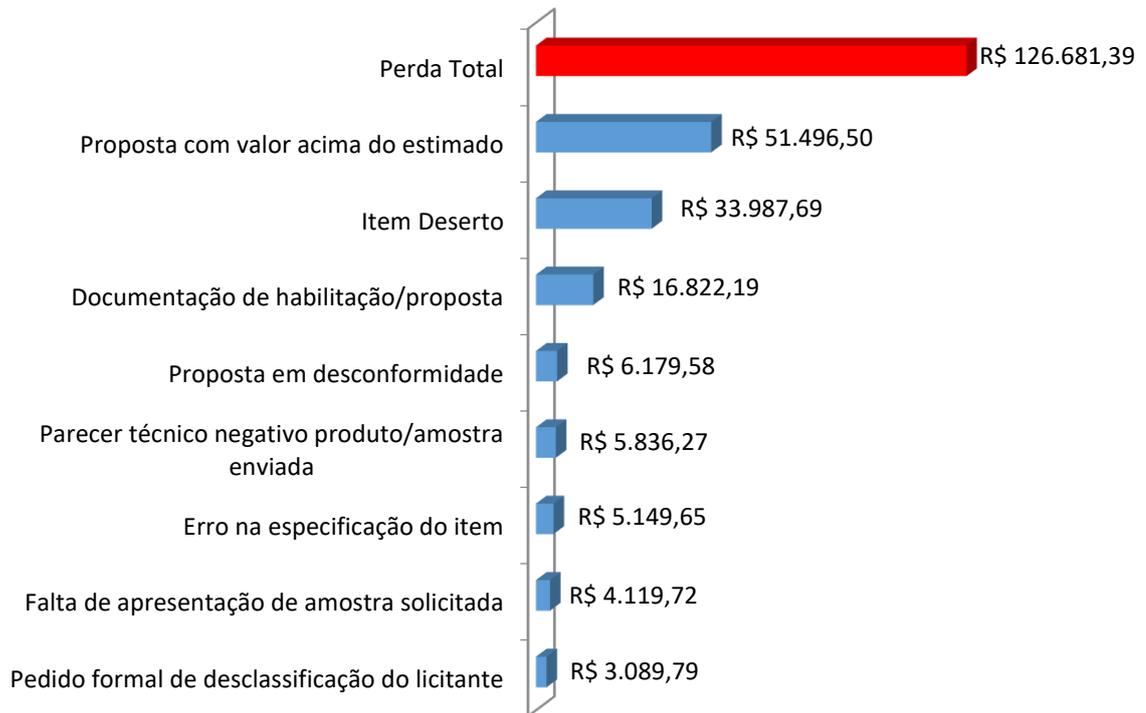
Custo médio Administrativo por Processo de MMH Homologado em 2019	R\$ 10.999,01
Custo Administrativo Total - Processos de MMH	R\$ 582.947,53
Quantidade de Itens de MMH licitados em 2019	1.698
Custo médio Unitário por item licitado (A)	R\$ 343,31
Quantidade de Itens Fracassados (cancelados + desertos) ampla participação + cota reservada (B)	441
Custo de oportunidade do fracasso dos itens $= (A) \times (B)$	R\$ 151.399,71

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Para o período de estudo, que compreendeu os pregões homologados no ano de 2019, observa-se que a perda total causada pelos diversos fatores associados à condução do processo administrativo importou num valor bastante significativo para a instituição, de R\$ 151.399,71.

Para fins de comparação, os gráficos 03 e 04 trazem a mensuração dessas perdas em valores, para os itens que foram licitados para ampla concorrência e para os destinados à cota reservada para as ME/EPP, englobando tanto a perda dos itens cancelados quanto por ocasião de terem sido desertos.

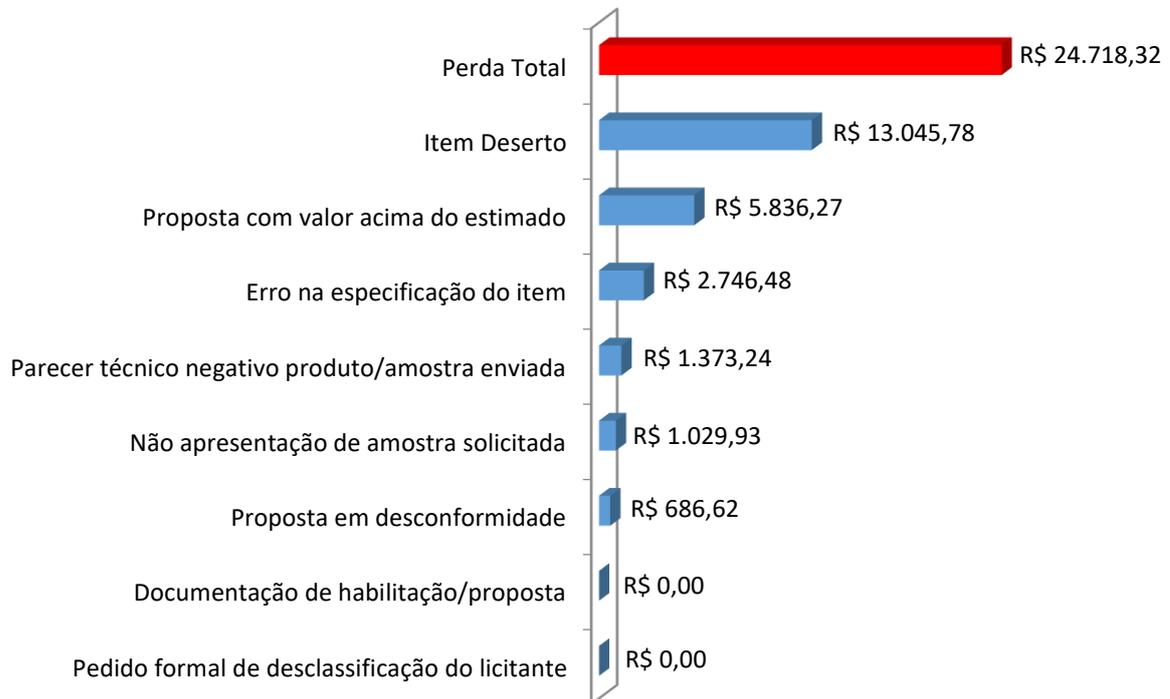
Gráfico 3 – Custo de Oportunidade do Fracasso de Itens - Ampla Participação



Fonte : Elaborado pelo autor (2021).

No gráfico 04 é possível mensurar as perdas financeiras por fracasso dos itens licitados pela cota reservada para as ME/EPP. Verifica-se que há uma mudança na ordem de representatividade dos fatores comparado aos itens licitados para ampla participação. A diferença mais expressiva é quanto a representatividade financeira dos itens desertos, que para os itens da cota reservada foi o mais impactante, seguido do envio de proposta de preços com valores acima dos estimados pela administração.

Gráfico 4 – Custo de Oportunidade do Fracasso de Itens - Cota Reservada ME/EPP



Fonte : Elaborado pelo autor (2021).

O maior impacto dos itens desertos na cota reservada pode ser explicado pela dificuldade das empresas de menor porte em atender às condições de habilitação previstas para participação no certame, ou pelo fato de que vários itens do grupo material médico-hospitalar serem comercializados majoritariamente por empresas de maior porte, caracterizando um mercado mais restrito para determinados produtos hospitalares.

Faz-se importante destacar as limitações do estudo para se chegar ao custo administrativo médio para se realizar um pregão de material médico-hospitalar no HCPE, que serviu de base para avaliar a perda financeira com o fracasso dos itens licitados. O hospital possui um software que contempla um sistema de gestão de custos, porém foi verificado que nem todos os centros de custos administrativos do hospital haviam sido cadastrados, o que impacta na alocação fidedigna das despesas por centro de custos. Diante dessa constatação, para se estimar os custos incorridos foi necessário lançar mão de critérios de rateio para alocar as despesas, avaliados como sendo os de menor arbitrariedade, devidamente explicados nas notas das tabelas e apêndices.

## 5.5 AÇÕES PARA ATENUAR O IMPACTO FINANCEIRO CAUSADO PELA INEFICIÊNCIA DO PROCESSO

Transcorrida a fase de coleta e análise de dados dos pregões de material médico-hospitalar que foram objeto do estudo, foram pontuados os diversos fatores com influência direta sobre o resultado dos certames.

Dentre os fatores observados, alguns foram classificados como sendo de origem intrínseca à atuação administrativa, sobre os quais a gestão pode atuar para obter níveis de eficiência mais elevados, contribuindo positivamente para os resultados pretendidos, através da otimização dos recursos empreendidos.

Nesse sentido, o fator que teve maior influência para o resultado de fracasso dos itens licitados foi o envio de proposta de preços com valores acima dos estimados pela administração. Conforme já debatido, a realização de pesquisa de preços que reflita a realidade do mercado é crucial para o sucesso da licitação. Com a finalidade de se obter melhor performance para o processo, é importante a realização de ajustes pontuais na rotina administrativa dessa atividade.

Da análise do fluxo da fase interna do processo licitatório (fluxograma 1), verifica-se que o processo se inicia na fase interna ou preparatória, com a elaboração pelo setor suprimentos da documentação que contenha todas as especificações técnicas do objeto que deverá ser licitado, com suas respectivas quantidades, concretizada através do termo de referência, que é remetido para a Unidade de Compras para elaboração da pesquisa e mapa estimativo de preços. É nessa fase do processo, crucial para o resultado do certame, que podem ser implementadas melhorias para mitigação de potenciais falhas, que poderão ser atenuadas com ajustes na rotina administrativa.

Conforme explanado, a aquisição de material médico-hospitalar traz uma complexidade natural, devido ao detalhamento das especificações técnicas que são necessárias para uma compra eficiente. Destarte, a participação ativa das áreas técnicas demandantes é fundamental para o sucesso do processo. Após análise minuciosa do desfecho dos pregões de material médico-hospitalar homologados no ano de 2019, foram traçadas estratégias para subsidiar a gestão na melhor condução das licitações desse grupo de itens, fundamentais para o cumprimento da missão institucional da organização. A partir do enfrentamento das causas do

fracasso, identificadas como passíveis de atuação administrativa, foram delineadas as seguintes ações:

Ação 1 - Definição de grupo de trabalho multidisciplinar, que envolva ao menos um profissional de cada especialidade de clínica demandante para, em conjunto com representantes das áreas administrativas, efetuar a revisão das características de todos os materiais médico-hospitalares licitados, a fim de se elaborar um catálogo de materiais padronizados, que contemple as características necessárias e suficientes para atender às demandas da instituição, de forma que não haja qualquer tipo de direcionamento que frustre ou limite a participação de potenciais licitantes. Ou seja, todas as características dos materiais hospitalares devem ser revisadas com base nas diversas opções disponíveis pelo mercado, de modo que a unidade administrativa responsável pela pesquisa de mercado seja capaz de aferir o preço do produto de forma eficiente, com base nos parâmetros legais.

Ação 2 - Após a elaboração do mapa estimativo de preços, a inclusão de uma atividade como ponto de controle pela Unidade de Compras, antes da tramitação do processo com estimativa de preços potencialmente enviesada, pode agregar valor para seu resultado. Dessa forma, após a finalização do mapa estimativo, sugere-se à Unidade de Compras a elaboração de uma tabela de referência de preços coletados (Apêndice E), que contenha uma coluna com o descritivo do material hospitalar a ser licitado, seguido de colunas com o descritivo dos materiais pesquisados e seus respectivos preços. Essa tabela de referência deverá ser validada pela área técnica demandante, a fim de verificar se foi considerado como preço de referência algum material que não se enquadra nas características do produto solicitado. Caso seja verificado alguma ocorrência desse tipo, a área técnica demandante terá a oportunidade de manifestar-se ainda na fase interna do processo, solicitando a retirada de materiais que não estejam de acordo com as características previstas no termo de referência, diminuindo assim o risco de fracasso da licitação. Após a finalização dessa atividade, a Unidade de Compras terá maiores subsídios para emitir o relatório de pesquisa de preços com maior segurança de que os preços dos produtos pesquisados estão de acordo as características e valores praticados pelo mercado, e assim submeter o processo à próxima instância.

Quanto aos itens desertos cabe importante observação, pois abarcam materiais para os quais não acudiram interessados quando da abertura da sessão pública e que tiveram uma representatividade geral considerável, de 6,32% nos itens destinados à ampla concorrência e 28,79% na licitação para a cota reservada. A partir dessa constatação cabe levantar um questionamento. É possível afirmar que parte desse índice pode ser explicado por erro no descritivo dos itens, que não teriam sido definidos de forma correta, fazendo com que potenciais licitantes no mercado não tivessem a exata compreensão do material solicitado? Trata de questão que só poderá ser avaliada após a revisão dos descritivos dos itens padronizados, caso ocorra um reflexo no índice de itens desertos no futuro. Outra questão que pode ter impacto direto nos itens desertos é a falta de conhecimento dos potenciais licitantes das datas programadas da abertura dos pregões, em que pese o hospital fazer a divulgação pelos meios legais previstos. Para mitigar essas ocorrências, sugere-se a implementação da estratégia de busca ativa de fornecedores.

Ação 3 - Criação de um banco de dados de empresas por linha de fornecimento de produtos, contemplando todas as especialidades médicas para as quais o hospital realiza licitações de material médico-hospitalar. A unidade administrativa responsável pela cotação de preços, em conjunto com os setores demandantes, pode criar um banco de fornecedores cadastrados por linha de fornecimento de material. Esse banco de dados deve contar com informações básicas, tais como razão social, CNPJ, telefone e e-mail institucional, e ser formado a partir de diversas fontes tais como: empresas que já forneceram produtos dessa mesma linha em anos anteriores; empresas que participaram de pregões enviando lances em certames anteriores; empresas que foram consultadas durante a pesquisa de mercado e enviaram proposta de preços e fornecedores já cadastrados no sistema informatizado do hospital. Dessa forma, para cada linha de materiais a ser licitada, como forma de ampliar a divulgação do certame, o hospital poderia enviar e-mails institucionais para esse conjunto de empresas, com aviso das datas programadas para abertura da fase externa e a relação de itens a serem licitados.

No que diz respeito aos fatores externos não se vislumbra, a princípio, oportunidade para atuação da gestão no sentido de exercer impacto positivo na frequência de sua ocorrência. Essa conclusão é corroborada pelo fato de que

nesses fatores foram enquadradas apenas situações imprevisíveis quanto a sua ocorrência, que escapam ao alcance da atuação administrativa. São causas que fogem ao controle do gestor público, no sentido de implementar plano de ação para mitigá-las.

## 6 CONCLUSÃO

A realização de processo licitatório para as aquisições de bens e serviços é um dever constitucional imposto à administração direta e indireta dos diversos órgãos da União, estados, municípios e DF, previsto no art. 37, inc. XXI da CF/88. Com base nessa premissa é indubitável a importância do tema para a administração pública, por constituir-se em atividade vinculada.

Nesse sentido, o propósito deste trabalho foi analisar as licitações de material médico-hospitalar do HCPE, processadas através de pregão eletrônico, homologadas no ano de 2019, com a finalidade de mapear o processo e apurar o custo administrativo para sua realização, através da metodologia do custeio variável. O resultado do estudo revelou o elevado montante financeiro despendido para a execução dessas licitações, estimado em R\$ 582.947,53.

A partir da Reforma do Aparelho Estado promovida pela Emenda Constitucional nº 19/1998, o princípio da eficiência ganhou status constitucional, servindo de instrumento para maior controle social sobre os gastos públicos, tendo sido abordado por diversos doutrinadores. Cabe destacar posição de José dos Santos Carvalho Filho (2015, p. 31), quando indica que o cerne do princípio é a procura de produtividade e economicidade na execução dos serviços públicos, evitando o desperdício de recursos. Nessa direção, o conceito de eficiência, na vertente da Administração Pública, pode ser traduzido como a forma de melhor se utilizar os recursos públicos para a otimização dos resultados dos processos, com propósito de maximizar a utilidade para a sociedade.

Frente a relevância do tema, justificou-se a realização do estudo dos certames realizados para aquisição de material médico-hospitalar para o Hospital das Clínicas de Pernambuco, no intuito de analisar os resultados obtidos e encontrar oportunidades para implementação de melhorias nos processos. Após análise dos pregões que foram objeto do estudo foi possível estratificar os diversos fatores de insucesso e verificar seus impactos no resultado à luz da eficiência, aqui entendida como o percentual de itens homologados com sucesso. Conhecidos os fatores determinantes, em cotejo com o custo administrativo médio estimado para a realização dos pregões de material médico-hospitalar, foi possível mensurar o valor das perdas causadas pelas ineficiências identificadas.

De posse dessas informações foram propostas ações com foco na atuação sobre as causas relacionadas às falhas identificadas, para as quais seria possível intervenção administrativa, com vistas à melhoria da performance geral dos certames do grupo de material médico-hospitalar do Hospital das Clínicas de Pernambuco.

Ressalta-se que este estudo não tem a pretensão de esgotar as possibilidades dos meios de atuação administrativa da gestão hospitalar sobre a melhoria no curso das atividades das áreas ligadas à realização dos processos licitatórios, porém intenciona lançar luz sobre pontos passíveis de atuação.

## REFERÊNCIAS

ABBAS, Katia; GONÇALVES, Marguit Neumann; LEONCINE, Maury. Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. *Contexto*, v. 12, n. 22, p. 145-159, 2012.

ADERITO DA SILVA, ADILSON, PEREIRA ZAMITH BRITO, ELIANE Incerteza, racionalidade limitada e comportamento oportunista: um estudo na indústria brasileira. *RAM. Revista de Administração Mackenzie* [online]. 2013, 14(1), 176-201. Disponível em: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=195425742008>. Acesso em 01 de fevereiro de 2020.

ANDRADE, Jucimar Casimiro de. Eficiência na cotação de preços de referência na modalidade de licitação pregão eletrônico: um estudo em um instituto federal de ensino. *Revista Práticas em Gestão Pública Universitária*, ano 2, v. 2, n. 1, jan.-jun. 2018.

ARBAGE, A. P. Custos de transação e seu impacto na formação e gestão da cadeia de suprimentos: estudo de caso em estruturas de governança híbridas do sistema agroalimentar no Rio Grande do Sul. 2004. Tese (Doutorado em Economia)-Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, RS, 2004.

ATKINSON, A.A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; S. M.YOUNG. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.

AUGUSTO, Cleicle Albuquerque et al. Estrutura de governança no setor automotivo no estado do Paraná: implicações sob a consideração dos custos de transação, custos de mensuração e recursos estratégicos. 2015.

BATISTA JÚNIOR, O. A. Princípio constitucional da eficiência administrativa. 2ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

BERTÓ, Dalvio José; BEULKE, Rolando. *Gestão de custos*. Saraiva Educação SA, 2006.

BERTÓ, D.; BEULKE, R. *Gestão de custos e resultados na saúde*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

BONACIM, C. A. G.; ARAÚJO, A. M. P. Gestão de custos aplicada a hospitais universitários públicos: a experiência do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da USP. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 903-931, 2010

BORNIA, A. C. *Análise gerencial de custos*. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRASIL. Lei n. 8.666, de 21 de junho de 1993. Institui normas para licitações e contratos da Administração Pública. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8666compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8666compilado.htm). Acesso em 03 dez. 2019.

BRASIL. Lei n. 10.520, de 17 de julho de 2002. Institui a modalidade de licitação denominada pregão, para aquisição de bens e serviços comuns. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2002/L10520.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10520.htm). Acesso em 03 dez. 2019.

BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm). Acesso em 03 jan. 2020.

BRASIL. Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp131.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp131.htm). Acesso em 28 fev. 2022.

BRASIL. Decreto nº 8.538, de 6 de outubro de 2015. Regulamenta o tratamento favorecido, diferenciado e simplificado para as microempresas, empresas de pequeno porte, agricultores familiares, produtores rurais pessoa física, microempreendedores individuais e sociedades cooperativas de consumo nas contratações públicas de bens, serviços e obras no âmbito da administração pública federal. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/decreto/d8538.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/decreto/d8538.htm). Acesso em 03 jan. 2020.

BRASIL. Decreto n. 9094, de 17 de julho de 2017. Dispõe sobre a simplificação do atendimento prestado aos usuários dos serviços públicos, ratifica a dispensa do reconhecimento de firma e da autenticação em documentos produzidos no País e institui a Carta de Serviços ao Usuário. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/decreto/d9094.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/d9094.htm). Acesso em 03 dez. 2019.

BRASIL. Decreto n. 9.412, de 18 de junho de 2018. Atualiza os valores das modalidades de licitação de que trata o art. 23 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9412.htm#art1](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9412.htm#art1). Acesso em 03 dez. 2019.

BRASIL. Ministério da Saúde. Introdução à Gestão de Custos em Saúde / Ministério da Saúde, Organização Pan-Americana da Saúde. – Brasília: Editora do Ministério da Saúde, 2013. 148 p. : il. – (Série Gestão e Economia da Saúde ; v. 2). Disponível em: [http://bvsm.sau.gov.br/bvs/publicacoes/introducao\\_gestao\\_custos\\_saude.pdf](http://bvsm.sau.gov.br/bvs/publicacoes/introducao_gestao_custos_saude.pdf). Acesso em 08 jan. 2021.

BRIMSON, J.A. Contabilidade por Atividades: Uma abordagem de Custeio Baseado em Atividades. São Paulo: Atlas, 1996.

CAMARGOS, Marcos Antônio de; GONÇALVES, M. A. Sistemas de acumulação de custos, métodos de custeio, critérios de atribuição de custos e tipos de custo: uma diferenciação didático-teórica para o ensino da disciplina Contabilidade de Custos. Revista ANGRAD, Rio de Janeiro, v. 6, n. 1, p. 97-118, 2005.

CARNEIRO, Ricardo; PEREIRA, Adailton Vieira; WAGNER, B. Os Impactos e os Limites da Implantação do Pregão como Nova Modalidade de Licitação: uma Abordagem a partir da Experiência do Governo Mineiro. 26. Encontro Nacional da ANPAD-2002. Anais. Salvador, 2002.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de direito administrativo. 28. ed. rev., ampl. e atual. até 31-12-2014. – São Paulo: Atlas, 2015.

CHIAVENATO, Idalberto. Introdução à teoria geral da administração: uma visão abrangente da moderna administração das organizações. 7. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

CHING, Hong Yuh. Manual de custos de instituições de saúde: sistemas de custeio baseado em atividades (ABC). São Paulo: Atlas, 2001.

CREPALDI, Silvio Aparecido. Curso de Básico de Contabilidade de Custos: 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CREPALDI, Silvio Aparecido. Contabilidade Gerencial: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1998.

DE CONTABILIDADE, CFC Conselho Federal. NBC T 16.11-Sistema de Informação de Custos do Setor Público. CFC, Brasília, 2011.

DE FARIA, Ana Cristina et al. Ensaio sobre a teoria dos custos de transação (TCT): foco na mensuração. In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. 2014.

DI PIETRO, M. S. Z. Direito Administrativo. 33. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

DO VALLE DALLORA, Maria Eulália Lessa; FORSTER, Aldaisa Cassanho. A importância da gestão de custos em hospitais de ensino: considerações teóricas. Medicina (Ribeirão Preto), v. 41, n. 2, p. 135-142, 2008.

DURÃES, Marisa Socorro Dias. "Teoria dos leilões: abordagem comparativa com ênfase nos leilões de títulos do tesouro no Brasil e em outros países." Brasília: Esaf, 1997.

DOS SANTOS, Mila Ribeiro; DE JESUS NAGAHAMA, Hideo; DE OLIVEIRA, Abdinardo Moreira Barreto. Considerações sobre os riscos do pregão eletrônico nas licitações de Instituições Federais de Ensino Superior: um estudo de caso sob a ótica da teoria de custos de transação. In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. 2010

FARINA, Elizabeth MMQ. Competitividade e coordenação de sistemas agroindustriais: um ensaio conceitual. *Gestão & Produção*, v. 6, n. 3, p. 147-161, 1999.

GARCIA, Fernando. Texto introdutório do livro: PARETO, Vilfredo. Manual de economia política. Trad. de João Guilherme Vargas Netto. São Paulo: Nova Cultural, 1996, p. 13.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. Contabilidade gerencial. AMGH Editora, 2013.

GASPARINI, Diógenes. Direito administrativo. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 21

GERHARDT, Tatiana; SILVEIRA, Denise (2009). Métodos de Pesquisa. Porto Alegre: UFRGS.

HORNGREN, C.T; FOSTER, G.; DATAR, S. M. Cost accounting: a managerial emphasis. New Jersey: Prentice Hall, 1999.

JUNIOR, Jessé Torres Pereira; DOTTI, Marinês Restelatto. O manejo do registro de preço e o compromisso com a eficiência. *Revista do TCU*, n. 118, p. 67-78, 2010.

JUSTEN FILHO, Marçal. Pregão (Comentários à Legislação do Pregão Comum e Eletrônico). Dialética, 3ª ed., São Paulo, 2004.

JUSTEN FILHO, M. Curso de Direito Administrativo. 10ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

KAPLAN, Robert; COOPER, Robin. Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo. Trad. O.P. Traduções. São Paulo: Futura, 1998.

Khoury, C. Y.; Ancelevicz, J. (2000). Controvérsias acerca do Sistema de Custos ABC. *RAE -Revista de Administração de Empresas*, São Paulo, EAESP/ FGV, 40(1)

LEONE, G. S. G. de. Custos: Planejamento, Implantação e Controle. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LAKATOS, E. M; MARCONI, M. A. Fundamentos de Metodologia Científica. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARE. (Ministério da Administração e Reforma do Estado). Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado. Brasília: Presidência da República, Imprensa Oficial, 1995

MARION, JOSE CARLOS; RIBEIRO, OSNI MOURA. Introdução à contabilidade gerencial. Saraiva Educação SA, 2011.

MARRARA, Thiago; RECCHIA, Paulo Victor. Microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP) em licitações: comentários aos meios discriminatórios da LC

123 e suas modificações recentes. *Revista de Direito Público Contemporâneo*, v. 1, n. 3, 2017.

MARTINS, Domingos. *Custos e Orçamentos Hospitalares*. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos* / Martins, Eliseu. - 9. ed. - São Paulo : Atlas, 2003.

MATOS, A. J. de. *Gestão de custos hospitalares*. São Paulo: STS, 2005, 3a ed.

MEDICI, A.C. *Hospitais Universitários: passado, presente e futuro*. *Revista Assoc. Méd. Bras.*, abr./jun.2001, vol. 47, no.2, p.149-156.

MEIRELLES, Hely Lopes; BURLE FILHO, José Emmanuel. *Direito Administrativo Brasileiro*. 42.ed. São Paulo: Malheiros, 2016. 975 p.

MEGLIORINI, Evandir. *Custos*. São Paulo: Makron Books, 2001. 193 p.

MEURER, Cristiane; LOZECKYI, Jéferson, *Vantagens e Desvantagens da Utilização do Sistema de Custeio ABC*. UNICENTRO –*Revista Eletrônica Lato Sensu*, Ed. 5, 2008. Disponível em: <https://docplayer.com.br/12697876-Vantagens-e-desvantagens-da-utilizacao-do-sistema-de-custeio-abc.html>. Acesso em 22fev. 2021.

PARISI, Claudio; MEGLIORINI, Evandir. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2011.

MORGAN, Beatriz Fátima; DE SOUSA ROSA, Mariana. *Custos em Empresas Prestadoras de Serviços: o conceito de objeto de custo e a realidade das empresas*. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 17, n. 4, p. 97-111, 2006.

*Infográficos com 25 inovações do Pregão Eletrônico*. Portal de Compras Governo Federal. Disponível em: <https://www.comprasgovernamentais.gov.br/index.php/gestorpublico/1171-infograficos-25-inovacoes-decreto-do-pregao-eletronico>. Acesso em 07dez. 2019.

MANKIW, N. Gregory. *Introdução à Economia*. Tradução da 3ª ed. norte-americana. São Paulo: Cengage Learning, 2009.

MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo moderno*. 21ª.ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

MENEZES, Ronald do Amaral, Silva, Renaud Barbosa da e Linhares, Alexandre. *Leilões eletrônicos reversos multiatributo: uma abordagem de decisão multicritério aplicada às compras públicas brasileiras*. *Revista de Administração Contemporânea* [online]. 2007, v. 11, n. 3, pp. 11-33. Disponível em: <<https://doi.org/10.1590/S1415-6552007000300002>>. Epub 21 Jan 2008. Acesso em 12dez. 2021.

MOTTA, Carlos Pinto Coelho. *Eficácia nas licitações e contratos: estudos e comentários sobre as leis 8.666/93 e 8.987/95, com a redação da Lei 9.648 de 27/5/98*. 8 ed. rev. atual. Belo Horizonte: 2001. p. 34-39.

NEGRA, C. A. S.; NEGRA, E. M. S. Custo hospitalar: uma reflexão sobre implantação e necessidades. *Contabilidade Vista e Revista*, Belo Horizonte, v. 12, n. 1, p. 31-56, 2001.

PADOVEZE, C. L. *Contabilidade Gerencial: Um enfoque no sistema de informação contábil*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PEREIRA Junior, Jessé Torres. *Comentários à Lei das Licitações e Contratações da Administração Pública*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. *Gestão Estratégica de Custos*, 4 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

PINTO, J. S. C. *Manual de Direito Administrativo*. 28ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

Prodanov, Cleber Cristiano. *Metodologia do trabalho científico [recurso eletrônico]: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico / Cleber Cristiano Prodanov, Ernani Cesar de Freitas*. – 2. ed. – Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

REIS, Rudimar Barbosa dos (Paraná). Instituto Negócios Públicos (Org.). *Infográficos: Edição 2018*. Infográficos, Curitiba, v. 1, n. 1, p.5-50, mar. 2017. Anual.

RAUPP, Fabiano Maury; CRISPIM, Cláudia Hernandez; ALMEIDA, E. da S. *Gestão de custos hospitalares por meio do custeio por absorção: o caso da Maternidade Carmela Dutra*. *Rev. Inform. Contab*, v. 1, n. 2, p. 120-33, 2007.

SANTANA, Jair E.. *Pregão presencial e eletrônico*. Belo Horizonte: Fórum, 2006.

SANTOS, E. O. *Administração financeira da pequena e média empresa*. São Paulo: Atlas, 2001.

SANTOS, José Anacleto Abduch Santos. *Licitações & o Estatuto da Microempresa e empresa de Pequeno Porte*. 2ª. ed. rev. e atual. Curitiba: Juruá, 2015.

SARTO, V. H. R.; ALMEIDA, L. T. de. *A teoria de custos de transação: uma análise a partir das críticas evolucionistas*. *Revista Iniciativa Econômica*, v. 2, n. 1, 2015.

Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae). *Pregão Presencial e Eletrônico*. – Brasília: Sebrae, 2014

TIGRE, P. B. *Paradigmas Tecnológicos e Teorias Econômicas da Firma*. *Revista Brasileira de Inovação*. Volume 4 Número 1 Janeiro / Junho 2005

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo EV. *Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo*. São Paulo: Frase Editora, 2010.

VARIAN, Hal R. *Microeconomia: princípios básicos. Uma abordagem moderna*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006 - 7ª Reimpressão.

VIANA, Nelson Corrêa. Os preços na licitação. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 17, n. 3112, 8jan.2012.

YIN, R. K. Estudo de caso: planejamento e métodos. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

WAHRLICH, Beatriz Marques de Souza. Reforma administrativa federal brasileira: passado e presente. Revista de Administração Pública, v. 8, p. 27-75, 1974.

WERNKE, Rodney. Análise de custo e preço de venda: ênfase em aplicações de casos nacionais. São Paulo: Saraiva, 2005.

WERNKE, Rodney. Gestão de custos: uma abordagem prática. São Paulo: Atlas, 2017.

WILLIAMSON, O. E. (1985). The economic institutions of capitalism: firms, markets, relational contracting. New York: Free Press.

ZIMMERMAN, J. L. Accounting for decision making and control. 2. ed. Boston: Irwin Mc Graw Hill, 1997.

ZYLBERSZTAJN, Decio. Organização ética: um ensaio sobre comportamento e estrutura das organizações. Rev. adm. contemp., Curitiba, v. 6, n. 2, p. 123-143, Aug. 2002. Disponível em <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1415-6552002000200008&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1415-6552002000200008&lng=en&nrm=iso)>. Acesso em 02 fev. 2020.

## APÊNDICE A – INVESTIMENTOS E DEPRECIÇÃO POR CENTRO DE CUSTOS

<b>Setor de Suprimentos</b>						
Descritivo do Bem	Qtd	Valor Unitário (R\$)	Valor Total Investimento (R\$)	Vida Útil (Anos)	Tempo de Depreciação considerado (Ano)	Despesa Anual Depreciação
Mesa Reta	5	R\$ 253,60	R\$ 1.268,00	5 anos	1 ano	R\$ 253,60
Mesa em L	4	R\$ 570,00	R\$ 2.280,00	5 anos	1 ano	R\$ 456,00
Gaveteiro	5	R\$ 660,00	R\$ 3.300,00	5 anos	1 ano	R\$ 660,00
Cadeira Giratória	9	R\$ 174,90	R\$ 1.574,10	5 anos	1 ano	R\$ 314,82
Computadores	8	R\$ 1.440,00	R\$ 11.520,00	5 anos	1 ano	R\$ 2.304,00
Aparelho de Telefone com fio	7	R\$ 46,99	R\$ 328,93	5 anos	1 ano	R\$ 65,79
Ar-Condicionado 24.000 BTUs	1	R\$ 2.496,00	R\$ 2.496,00	5 anos	1 ano	R\$ 499,20
Bebedouro	1	R\$ 325,00	R\$ 325,00	5 anos	1 ano	R\$ 65,00
<b>Total</b>			<b>R\$ 23.092,03</b>			<b>R\$ 4.618,41</b>
<b>Unidade de Compras</b>						
Descritivo do Bem	Qtd	Valor Unitário (R\$)	Valor Total Investimento (R\$)	Vida Útil (Anos)	Tempo de Depreciação considerado (Ano)	Despesa Anual Depreciação
Mesa Reta	3	R\$ 253,60	R\$ 760,80	5 anos	1 ano	R\$ 152,16
Mesa em L	2	R\$ 570,00	R\$ 1.140,00	5 anos	1 ano	R\$ 228,00
Gaveteiro	2	R\$ 660,00	R\$ 1.320,00	5 anos	1 ano	R\$ 264,00
Cadeira Giratória	5	R\$ 174,90	R\$ 874,50	5 anos	1 ano	R\$ 174,90
Armário em Bloco	1	R\$ 918,75	R\$ 918,75	5 anos	1 ano	R\$ 183,75
Ar-Condicionado 36.000 BTUs	1	R\$ 4.169,40	R\$ 4.169,40	5 anos	1 ano	R\$ 833,88
Telefone com fio	4	R\$ 49,38	R\$ 197,52	5 anos	1 ano	R\$ 39,50
<b>Total</b>			<b>R\$ 9.380,97</b>			<b>R\$ 1.876,19</b>
<b>Setor Jurídico</b>						
Descritivo do Bem	Qtd	Valor Unitário (R\$)	Valor Total Investimento (R\$)	Vida Útil (Anos)	Tempo de Depreciação considerado (Ano)	Despesa Anual Depreciação
Mesa Reta	2	R\$ 253,60	R\$ 507,20	5 anos	1 ano	R\$ 101,44
Mesa em L	3	R\$ 570,00	R\$ 1.710,00	5 anos	1 ano	R\$ 342,00
Cadeira Giratória	5	R\$ 174,90	R\$ 874,50	5 anos	1 ano	R\$ 174,90
Bebedouro	1	R\$ 325,00	R\$ 325,00	5 anos	1 ano	R\$ 65,00
Telefone sem fio	1	R\$ 95,00	R\$ 95,00	5 anos	1 ano	R\$ 19,00
Ar-Condicionado 18.000 BTUs	1	R\$ 1.989,00	R\$ 1.989,00	5 anos	1 ano	R\$ 397,80
<b>Total</b>			<b>R\$ 5.500,70</b>			<b>R\$ 1.100,14</b>
<b>Unidade de Licitação</b>						
Descritivo do Bem	Qtd	Valor Unitário (R\$)	Valor Total Investimento (R\$)	Vida Útil (Anos)	Tempo de Depreciação considerado (Ano)	Custo Anual de Depreciação
Mesa Reta	8	R\$ 253,60	R\$ 2.028,80	5 anos	1 ano	R\$ 405,76
Mesa em L	3	R\$ 570,00	R\$ 1.710,00	5 anos	1 ano	R\$ 342,00
Gaveteiro	1	R\$ 660,00	R\$ 660,00	5 anos	1 ano	R\$ 132,00
Cadeira Giratória	11	R\$ 174,90	R\$ 1.923,90	5 anos	1 ano	R\$ 384,78

Armário de Madeira	2	R\$ 450,00	R\$ 900,00	5 anos	1 ano	R\$ 180,00
Armário Tipo Estante	1	R\$ 1.031,25	R\$ 1.031,25	5 anos	1 ano	R\$ 206,25
Ar-Condicionado 12.000 BTUs	1	R\$ 1.578,00	R\$ 1.578,00	5 anos	1 ano	R\$ 315,60
Ar-Condicionado 18.000 BTUs	1	R\$ 1.989,00	R\$ 1.989,00	5 anos	1 ano	R\$ 397,80
Telefone com fio	3	R\$ 49,38	R\$ 148,14	5 anos	1 ano	R\$ 29,63
Telefone sem fio	1	R\$ 81,00	R\$ 81,00	5 anos	1 ano	R\$ 16,20
Bebedouro	1	R\$ 325,00	R\$ 325,00	5 anos	1 ano	R\$ 65,00
Total			R\$ 12.375,09			R\$ 2.475,02

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Dados fornecidos pela Unidade de Custos, extraídos do sistema Master Tools.

## APÊNDICE B – DESPESAS COM ENERGIA, ÁGUA E TELEFONE POR CENTRO DE CUSTOS

Mês/2019	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maió	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	Total/Ano
<b>Setor de Suprimentos</b>													<b>R\$ 14.981,34</b>
Energia	R\$ 828,82	R\$ 941,91	R\$ 1.144,02	R\$ 1.072,60	R\$ 1.350,51	R\$ 1.030,98	R\$ 959,27	R\$ 980,17	R\$ 999,08	R\$ 985,33	R\$ 1.005,34	R\$ 1.031,82	R\$ 2.329,85
Água	R\$ 114,84	R\$ 126,71	R\$ 123,76	R\$ 110,49	R\$ 127,85	R\$ 114,84	R\$ 86,32	R\$ 119,90	R\$ 191,77	R\$ 200,92	R\$ 179,06	R\$ 166,53	R\$ 1.662,99
Telefone	R\$ 119,86	R\$ 100,03	R\$ 82,83	R\$ 78,74	R\$ 127,48	R\$ 52,39	R\$ 20,17	R\$ 144,50	R\$ 73,24	R\$ 63,49	R\$ 74,14	R\$ 51,63	R\$ 988,50
<b>Unidade de Compras<sup>1</sup></b>													<b>R\$ 9.189,04</b>
Energia	R\$ 466,30	R\$ 529,93	R\$ 643,64	R\$ 603,46	R\$ 759,81	R\$ 580,04	R\$ 539,70	R\$ 551,46	R\$ 562,09	R\$ 554,36	R\$ 565,62	R\$ 580,52	R\$ 6.936,94
Água	R\$ 30,22	R\$ 33,34	R\$ 32,57	R\$ 29,08	R\$ 33,64	R\$ 30,22	R\$ 22,72	R\$ 31,55	R\$ 50,47	R\$ 52,87	R\$ 47,12	R\$ 43,82	R\$ 437,63
Telefone	R\$ 200,43	R\$ 131,55	R\$ 173,41	R\$ 198,73	R\$ 142,24	R\$ 133,87	R\$ 59,95	R\$ 186,51	R\$ 185,17	R\$ 153,44	R\$ 151,08	R\$ 98,09	R\$ 1.814,47
<b>Setor Jurídico</b>													<b>R\$ 9.316,01</b>
Energia	R\$ 514,44	R\$ 584,63	R\$ 710,08	R\$ 665,75	R\$ 838,25	R\$ 639,92	R\$ 595,41	R\$ 608,38	R\$ 620,12	R\$ 611,59	R\$ 624,01	R\$ 640,44	R\$ 7.653,02
Água	R\$ 114,84	R\$ 126,71	R\$ 123,76	R\$ 110,49	R\$ 127,85	R\$ 114,84	R\$ 86,32	R\$ 119,90	R\$ 191,77	R\$ 200,92	R\$ 179,06	R\$ 166,53	R\$ 1.662,99
Telefone	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
<b>Unidade de Licitação<sup>1</sup></b>													<b>R\$ 18.378,08</b>
Energia	R\$ 932,61	R\$ 1.059,86	R\$ 1.287,28	R\$ 1.206,92	R\$ 1.519,63	R\$ 1.160,08	R\$ 1.079,40	R\$ 1.102,91	R\$ 1.124,19	R\$ 1.108,73	R\$ 1.131,24	R\$ 1.161,04	R\$ 13.873,89
Água	R\$ 60,44	R\$ 66,69	R\$ 65,14	R\$ 58,15	R\$ 67,29	R\$ 60,44	R\$ 45,43	R\$ 63,11	R\$ 100,93	R\$ 105,75	R\$ 94,24	R\$ 87,65	R\$ 875,26
Telefone	R\$ 400,86	R\$ 263,11	R\$ 346,82	R\$ 397,47	R\$ 284,48	R\$ 267,74	R\$ 119,91	R\$ 373,01	R\$ 370,34	R\$ 306,88	R\$ 302,15	R\$ 196,18	R\$ 3.628,94

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Dados fornecidos pela Unidade de Custos extraídos do sistema Master Tools

Nota:

1 - Não foram parametrizados no sistema os centros de custos das Unidade de Contratos, Unidade de Compras e Unidade de Licitação, ficando todas as despesas dessas unidades alocadas no centro de custos do Setor de Administração, as quais são vinculadas. Para a apropriação das despesas por centro de custos, o valor das despesas do Setor de administração foram rateadas proporcionalmente por funcionário lotado em cada unidade.

**APÊNDICE C - GASTOS COM CONTRATO DE *OUTSOURCING* DE IMPRESSÃO**

<b>Mês/2019</b>	<b>Centro de Custo</b>		
	<b>Und. Compras / Licitação</b> Lexmark MS812 Nº Série40635C66040XW	<b>Setor Suprimentos</b> Lexmark MS812 Nº Série 40635C66045X1	<b>Setor Jurídico</b> Lexmark MS812 Nº Série 40635C66045R2
Janeiro	R\$ 268,48	R\$ 256,06	R\$ 207,08
Fevereiro	R\$ 247,55	R\$ 300,34	R\$ 219,06
Março	R\$ 261,15	R\$ 288,39	R\$ 208,37
Abril	R\$ 273,01	R\$ 268,27	R\$ 203,09
Maio	R\$ 261,81	R\$ 288,78	R\$ 197,91
Junho	R\$ 226,81	R\$ 259,11	R\$ 196,26
Julho	R\$ 242,85	R\$ 263,39	R\$ 196,36
Agosto	R\$ 221,90	R\$ 260,47	R\$ 208,44
Setembro	R\$ 215,72	R\$ 226,49	R\$ 189,09
Outubro	R\$ 226,27	R\$ 237,36	R\$ 193,10
Novembro	R\$ 214,09	R\$ 252,96	R\$ 201,19
Dezembro	R\$ 205,03	R\$ 228,93	R\$ 196,20
<b>Total/Ano:</b>	<b>R\$ 2.864,87</b>	<b>R\$ 3.130,55</b>	<b>R\$ 2.416,15</b>

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Dados fornecidos pelo Setor de Gestão de Processos e Tecnologia da Informação do HCPE.

## APÊNDICE D – MATERIAL DE EXPEDIENTE E ÁGUA MINERAL

Material de Expediente e Água Mineral				
Centro de Custo:	Setor de Suprimentos			
Cód. MasterTools	Descrição	Qtd.	Vi. Unitário	Vi. Total
86387	Copo descartável p/água 180ml água/suco e refrigerante, atóxico, de acordo cl norma ABNT, NBR 14865. branco	34	R\$2,000	R\$ 68,00
40360	Palito, material madeira, formato roliço, comprimento 6 cm, aplicação higiene dental cax1cx	1	R\$0,390	R\$ 0,39
0768	Cola à base de água, aplicação papel, couro e tecido, lavável e atóxica tubo	2	R\$0,590	R\$1,18
59881	Papel A4, cor branca, resma	45	R\$15,111	R\$ 679,99
52514	Caixa arquivo, plástico corrugado, 35,0 x 13,0 x 24,5 cm, colorido, personalizada unid	6	R\$2,240	R\$ 13,44
58924	Caneta marca texto, material plástico, ponta porosa, cor fluorescente/diversas unid	3	R\$0,737	R\$ 2,21
40757	Clipe, tratamento superficial niquelado, tamanho 6/0, material metal, formato paralelo cax 1 cx	2	R\$1,415	R\$ 2,83
41036	pasta arquivo, material papelão prensado, tipo AZ, largura 280, altura 350, lombada 85, ferragem removível, com visor unid	5	R\$7,000	R\$ 35,00
119588	Tesoura, material aço inoxidável, material cabo polipropileno, comprimento 17 cm, características adicionais cabo anatômico preto, ponta fina unid	1	R\$2,200	R\$2,20
119590	clipe, tratamento superficial niquelado, tamanho 2, material metal, formato paralelo cax	2	R\$1,030	R\$ 2,06
40860	Grampo grampeador, material metal, tratamento superficial latonado, tamanho 26/6 cax	2	R\$2,940	R\$5,88
59495	Água mineral garrafão 20lt	51	R\$2,515	R\$128,25
	<b>Despesa Total/Ano - Setor de Suprimentos</b>			<b>R\$941,43</b>
Centro de Custo:	Unidade de Compras			
Cód. MasterTools	Descrição	Qtd.	Vi. Unitário	Vi. Total
91092	Álcool etílico 70% (70 gl), solução para limpeza de superfícies em frasco 1000 ml	1	R\$ 4,280	R\$ 4,28
52514	Caixa arquivo, plástico corrugado, 35,0 x 13,0 x 24,5 cm, colorido, personalizada unid	2	R\$2,510	R\$ 5,02
90003	Bloco de recado de papel, cor amarelo, largura 76mm, comprimento 102mm, removível, auto-adesivo	2	R\$1,770	R\$3,54
59881	papel a4, cor branca, resma resma	15	R\$ 15,428	R\$231,42
90002	bloco de recado de papel, cor amarelo, largura 38mm, comprimento 50mm, removível, autoadesivo	4	R\$ 0,710	R\$ 2,84
59190	Pilha, tamanho pequena, tipo alcalina, modelo AAA, tensão 1,5, características adicionais não recarregável unid	4	R\$1,168	R\$4,67
59495	Água mineral garrafão 20lt	45	R\$2,550	R\$114,73
	<b>Despesa Total/Ano - Unidade de Compras</b>			<b>R\$ 366,50</b>

Centro de Custo:	Superintendência e Setor Jurídico			
Cód. MasterTools	Descrição	Qtd.	Vi. Unitário	Vi. Total
86387	Copo descartável p/água 180ml água/suco e refrigerante, atóxico, de acordo cl norma ABNT, NBR 14865. Branco - 1 ce	126	R\$ 2,000	R\$ 252,00
40338	Copo descartável p/café 50ml	65	R\$0,930	R\$ 60,45
103881	Envelope tipo saco papel kraft 260 x 360mm, 90g/m2, ouro, unid	1	R\$0,260	R\$ 0,26
40917	Livro ata, material papel sulfite, quantidade folhas 100, comprimento 330, largura 220, características adicionais horizontal, tipo folha branca, pautada e numeradas na cor preta, tipo capa dura na cor preta unid	4	R\$7,670	R\$ 30,68
40757	Clipe, tratamento superficial niquelado, tamanho 6/0, material metal, formato paralelo cax	26	R\$1,490	R\$ 38,74
107915	Tinta para carimbo, cor azul, componentes base de água, capacidade frasco 28 ml	1	R\$ 4,000	R\$ 4,00
40870	Lápis preto, madeira, diâmetro da carga 2mm, dureza carga HB, sextavado, grafite	10	R\$0,180	R\$ 1,80
86049	Borracha apagadora escrita, material borracha, comprimento 45mm, largura 23mm, altura 12mm, cor branca unid 1 ud	10	R\$0,217	R\$ 2,17
100477	Pasta arquivo, material plástico transparente, tipo porta folha I, largura 216, altura 330, incolor, cristalizada unid	6	R\$0,480	R\$ 2,88
40688	Caneta esferográfica, material plástico, material ponta esfera de tungstênio, tipo escrita grossa, cor tinta azul, características adicionais sextavada unid	40	R\$ 0,300	R\$12,00
40940	Livro protocolo, material papel off-set, quantidade folhas 100, comprimento 230, largura 170, tipo capa dura, características adicionais com folhas pautadas e numeradas sequencialmente, material capa papelão, gramatura folhas 54 unid	14	R\$5,117	R\$ 71,64
63730	Grampeador de mesa grande, reforçado, capacidade cerca de 25 folhas, grampo 26/6 unid	5	R\$8,870	R\$ 44,35
87326	Fita adesiva, material polipropileno transparente, tipo monoface, largura 12mm, comprimento 30m, aplicação multiuso unid	2	R\$0,450	R\$ 0,90
59881	Papel A4, cor branca, resma	123	R\$15,093	R\$ 1.856,46
90003	Bloco de recado de papel, cor amarelo, largura 76mm, comprimento 102mm, removível, auto-adesivo	5	R\$1,770	R\$ 8,85
63774	Grampo trilho encadernador, material plástico, comprimento 80mm, tipo lingueta, aplicação fixação folhas em processos, tipo espelho garra cax	5	R\$4,000	R\$ 20,00
59495	Água mineral garrafão 20lt	180	R\$2,550	R\$ 458,92
	Despesa Total - Superintendência e Setor Jurídico:			R\$ 2.866,10
	<b>Despesa Total/Ano Setor Jurídico (Fator de Rateio = 0,5')</b>			<b>R\$ 1.433,05</b>

Centro de Custo:	Unidade de Licitação			
Cód. MasterTools	Descrição	Qtd.	Vi. Unitário	Vi. Total
91092	Copo descartável p/água 180ml água/suco e refrigerante, atóxico, de acordo c norma ABNT, NBR 14865. Branco	25	R\$2,000	R\$ 50,00
103881	Envelope tipo saco papel kraft 260 x 360mm, 90g/m2, ouro, unid 1 ud	196	R\$0,255	R\$ 49,96
93708	Pincel quadro branco / magnético, material plástico, material ponta acrílico, tipo carga descartável, cor azul, características adicionais ponta 4mm e espessura escrita 2mm	6	R\$1,213	R\$ 7,28
93709	Pincel quadro branco / magnético, material plástico, material ponta acrílico, tipo carga descartável, cor vermelha, características adicionais ponta 4mm e espessura escrita 2mm	5	R\$ 1,214	R\$ 6,07
40688	Caneta esferográfica, material plástico, material ponta esfera de tungstênio, tipo escrita grossa, cor tinta azul, características adicionais sextavada unid	14	R\$0,300	R\$ 4,20
80483	Fita adesiva de polipropileno transparente, dimensões 50mm x 50m, monoface	1	R\$2,290	R\$ 2,29
121274	Estilete, tipo largo, espessura 22, aplicação escritório unid	2	R\$0,995	R\$ 1,99
102509	Pincel quadro branco / magnético, material plástico, material ponta acrílico, tipo carga descartável, cor preta, características adicionais ponta 4mm e espessura escrita 2mm	5	R\$1,214	R\$ 6,07
90002	Bloco de recado de papel, cor amarelo, largura 38mm, comprimento 50mm, removível, autoadesivo	22	R\$1,243	R\$ 27,35
63730	Grampeador de mesa grande, reforçado, capacidade cerca de 25 folhas, grampo 26/6	1	R\$8,870	R\$ 8,87
40940	Livro protocolo, material papel off-set, quantidade folhas 100, comprimento 230, largura 170, tipo capa dura, características adicionais com folhas pautadas e numeradas sequencialmente, material capa papelão, gramatura folhas 54	3	R\$5,190	R\$ 15,57
87326	Fita adesiva, material polipropileno transparente, tipo monoface, largura 12mm, comprimento 30m, aplicação multiuso unid	4	R\$0,473	R\$ 1,89
54293	Bandeja para documentos, material acrílico, tipo dupla, cor fumê, comprimento 370mm, largura 250mm	4	R\$15,050	R\$ 60,20
107916	Tinta para carimbo, cor preta, componentes base de água, capacidade frasco 28 ml	2	R\$4,000	R\$ 8,00
58924	Caneta marca texto, material plástico, ponta porosa, cor fluorescente/diversas	7	R\$ 0,711	R\$ 4,98
41229	Caneta esferográfica, material plástico, material ponta esfera de tungstênio, tipo escrita grossa, cor tinta preta, características adicionais sextavada	8	R\$0,330	R\$ 2,64
87937	Fita adesiva embalagem, pvc cloreto de polivinila, comprimento 50m, largura 50mm, para empacotamento em geral, cor marrom, pvc coberto com adesivo	1	R\$2,810	R\$ 2,81
86323	Feltro apagador quadro branco, material corpo	1	R\$4,090	R\$ 4,09

	feltro, aplicação apagador modelo 150n			
52514	Caixa arquivo, plástico corrugado, 35,0 x 13,0 x 24,5 cm, colorido, personalizada unid	61	R\$2,479	R\$151,22
121403	Grampo trilho para pasta, material metal, cx/50	1	R\$ 7,280	R\$ 7,28
59881	Papel A4, cor branca, resma	82	R\$15,081	R\$1.236,62
58844	Extrator de grampo em aço inoxidável, tipo espátula, cromado, tam 26/6	2	R\$ 1,100	R\$ 2,20
41105	Régua escritório, material acrílico, comprimento 30, graduação centímetro/milímetro, tipo material rígido, cor cristal, características adicionais transparente/largura de 3,5 cm	1	R\$ 0,440	R\$ 0,44
40860	Grampo grampeador, material metal, tratamento superficial latonado, tamanho 26/6	2	R\$ 2,540	R\$ 5,08
40870	Lápis preto, madeira, diâmetro da carga 2mm, dureza carga HB, sextavado, grafite	4	R\$ 0,180	R\$ 0,72
119590	Clipe, tratamento superficial niquelado, tamanho 2, material metal, formato paralelo cx	1	R\$ 0,940	R\$ 0,94
119589	Clipe, tratamento superficial niquelado, tamanho 4/0, material metal, formato paralelo	1	R\$1,420	R\$1,42
40699	Caneta esferográfica, material plástico, material ponta esfera de tungstênio, tipo escrita grossa, cor tinta vermelha, características adicionais sextavada unid	6	R\$0,300	R\$ 1,80
41036	Pasta arquivo, material papelão prensado, tipo AZ, largura 280, altura 350, lombada 85, ferragem removível, com visor unid	40	R\$7,000	R\$ 280,00
40768	Cola à base de água, aplicação papel, couro e tecido, lavável e atóxica tubo	23	R\$0,460	R\$10,57
40790	Fita adesiva, papel crepado, monoface, largura 19 mm, comprimento 50m, cor branco, multiuso unid	10	R\$2,140	R\$ 21,40
59495	Água mineral garrafão 20lt	90	R\$2,550	R\$ 229,46
	<b>Despesa Total/Ano - Unidade de Licitação:</b>			<b>R\$ 2.213,40</b>

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Dados extraídos do sistema Master Tools.

Nota:

1 - As requisições de material de expediente e de água mineral da superintendência contemplaram o Setor Jurídico, que é um setor de staff e não teve suas despesas alocadas no seu centro de custo, tendo sido todas as requisições alocadas na superintendência. Para se obter o valor das despesas do Setor jurídico foram metade das requisições da superintendência.

**APÊNDICE E – MODELO DE TABELA DE REFERÊNCIA DE PREÇOS PESQUISADOS**

Item do TR	Material Licitado:	Pesquisas Realizadas					
01	Copiar descritivo do TR	Copiar descritivo da fonte coletada (1)	Copiar descritivo da fonte coletada (2)	Copiar descritivo da fonte coletada (3)	Copiar descritivo da fonte coletada (4)	Copiar descritivo da fonte coletada (5)	<b>Observação</b>
	Preço Pesquisado (R\$)	R\$ xxx					
	Fonte de Pesquisa: <sup>1</sup>						
	O material atende ao TR? Sim(S)/Não(N)						
02	Copiar descritivo do TR	Copiar descritivo da fonte coletada (1)	Copiar descritivo da fonte coletada (2)	Copiar descritivo da fonte coletada (3)	Copiar descritivo da fonte coletada (4)	Copiar descritivo da fonte coletada (5)	<b>Observação</b>
	Preço Pesquisado (R\$)	R\$ xxx					
	Fonte de Pesquisa:						
	O material atende ao TR? Sim(S)/Não(N)						
03	Copiar descritivo do TR	Copiar descritivo da fonte coletada (1)	Copiar descritivo da fonte coletada (2)	Copiar descritivo da fonte coletada (3)	Copiar descritivo da fonte coletada (4)	Copiar descritivo da fonte coletada (5)	<b>Observação</b>
	Preço Pesquisado (R\$)	R\$ xxx					
	Fonte de Pesquisa:						
	O material atende ao TR? Sim(S)/Não(N)						

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Nota:

1 - Indicar fonte da pesquisa, conforme parâmetro legal. Ex: Se for pregão, inserir UASG, nº do pregão e do item. Caso a fonte seja sítio eletrônico, indicar a URL e data de acesso. Finalmente, se for utilizada pesquisa com fornecedores, indicar nome, e-mail e CNPJ da empresa consultada.