

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS DE SÃO PAULO

PAULO DE TARSO SILVA CARVALHO

**APRIMORAMENTO DO CONTROLE DOS REPASSES AO TERCEIRO SETOR:
LIMITES, POSSIBILIDADE E BOAS PRÁTICAS A PARTIR DA MODELAGEM
ECONÔMICO-FINANCEIRA**

SÃO PAULO

2025

PAULO DE TARSO SILVA CARVALHO

**APRIMORAMENTO DO CONTROLE DOS REPASSES AO TERCEIRO SETOR:
LIMITES, POSSIBILIDADE E BOAS PRÁTICAS A PARTIR DA MODELAGEM
ECONÔMICO-FINANCEIRA**

Dissertação apresentada à Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, como requisito para obtenção do título de Mestre em Gestão e Políticas Públicas. Linha de Pesquisa: Políticas Públicas Urbanas

Orientador: Prof. Dr. Joelson Sampaio

SÃO PAULO

2025

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Ficha catalográfica elaborada pelo Sistema de Bibliotecas/FGV

Carvalho, Paulo de Tarso Silva.

Aprimoramento do controle dos repasses ao terceiro setor : limites, possibilidade e boas práticas a partir da modelagem econômico-financeira / Paulo de Tarso Silva Carvalho. - 2025.

84 f.

Orientador: Joelson Oliveira Sampaio.

Dissertação (mestrado profissional MPGPP) – Fundação Getulio Vargas, Escola de Administração de Empresas de São Paulo.

1. Contrato público. 2. Associações sem fins lucrativos. 3. Análise econômico-financeira. 4. Prestação de contas. 5. Serviços de saúde. I. Sampaio, Joelson Oliveira. II. Dissertação (mestrado profissional MPGPP) - Escola de Administração de Empresas de São Paulo. III. Fundação Getulio Vargas. IV. Título.

CDU 35.072

PAULO DE TARSO SILVA CARVALHO

**APRIMORAMENTO DO CONTROLE DOS REPASSES AO TERCEIRO SETOR: LIMITES,
POSSIBILIDADE E BOAS PRÁTICAS A PARTIR DA MODELAGEM ECONÔMICO-
FINANCEIRA**

Dissertação apresentada à Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, como requisito para obtenção do título de Mestre em Gestão e Políticas Públicas.

Data de Aprovação:
19/05/2025.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Joelson Sampaio (Orientador) –
FGV EESP

Profa. Dra. Cibele Franzese
FGV-EAESP

Prof. Dr. André Luiz Chagas
FEA-USP

RESUMO

O presente trabalho busca analisar a viabilidade da aplicação da modelagem econômico-financeira em contratos de gestão celebrados entre entes públicos e entidades do terceiro setor, com foco especial nos ajustes firmados com Organizações Sociais (OSs) na área da saúde. A proposta parte da constatação de que, apesar do avanço das parcerias com o terceiro setor como reflexo da reforma administrativa do Estado na década de 1990, os órgãos contratantes ainda enfrentam grande dificuldade para estimar, acompanhar e verificar os custos efetivos dos serviços repassados. A hipótese central da pesquisa é a de que a modelagem econômico-financeira, com base na função de produção do tipo Cobb-Douglas, pode representar uma ferramenta útil de racionalização do gasto e aprimoramento do controle, desde que haja disponibilidade mínima de dados estruturados nos processos administrativos.

A pesquisa se desenvolve por meio de uma abordagem qualitativa e aplicada, com a análise de três casos concretos de contratos de gestão no âmbito do Estado de São Paulo e seus municípios. Utiliza-se como fonte principal os processos de prestação de contas arquivados junto ao Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCESP), avaliando as informações disponibilizadas pelas OSs e pelos entes contratantes, bem como a possibilidade prática de adaptação da modelagem proposta. No único caso em que houve dados suficientes para aplicação da metodologia, foram estruturadas planilhas de simulação para estimativa de custo unitário por atendimento e projeções de impacto orçamentário frente a alterações em insumos específicos.

Como resultado, observou-se que a modelagem econômico-financeira se mostrou eficaz para aprimorar a capacidade analítica da administração contratante e permitir maior previsibilidade e controle dos gastos. No entanto, também ficou evidente que a ausência de dados básicos, como a memória de cálculo dos custos ou a vinculação entre insumos e metas físicas, o que inviabiliza a aplicação da metodologia na maior parte dos contratos analisados. O estudo conclui com a proposição de boas práticas para a estruturação e fiscalização desses ajustes, sugerindo que o uso da modelagem seja precedido por medidas estruturantes de

capacitação técnica, melhoria da transparência e padronização da prestação de contas.

Palavras-chave: Contrato de Gestão. Terceiro Setor. Modelagem econômico-financeira. Organizações Sociais. Prestação de Contas.

ABSTRACT

This study aims to analyze the feasibility of applying economic-financial modeling to contracts between public entities and third sector organizations, with a particular focus on agreements signed with Social Organizations (OSs) in the healthcare sector. The proposal stems from the observation that, despite the expansion of partnerships with the third sector as a result of the Brazilian state reform in the 1990s, contracting public agencies still face significant challenges in estimating, monitoring, and verifying the actual costs of outsourced services. The central hypothesis of this research is that economic-financial modeling, based on the Cobb-Douglas production function, may serve as a useful tool for cost rationalization and control enhancement, provided that a minimum level of structured data is available in the administrative records.

The research adopts a qualitative and applied approach, analyzing three concrete cases of management contracts executed in the State of São Paulo and its municipalities. The main sources are the accountability processes filed with the São Paulo State Court of Accounts (TCESP), from which the available data provided by OSs and contracting authorities were examined, along with the practical feasibility of adapting the proposed modeling. In the only case with sufficient data for methodological application, simulation spreadsheets were developed to estimate the unit cost per service and project budgetary impacts of changes in specific inputs.

As a result, it was observed that the economic-financial modeling proved effective in improving the analytical capacity of the contracting administration and in enabling greater predictability and control over expenditures. However, the lack of basic data, such as cost calculation memory or the linkage between inputs and physical targets, was also evident, which makes the application of the methodology unfeasible in most of the contracts analyzed. The study concludes with a set of good practice recommendations for the structuring and oversight of such partnerships, suggesting that the use of modeling should be preceded by structural measures for technical training, increased transparency, and standardized reporting.

Keywords: Government partnership. Economic-Financial Modeling. Non-profit Organizations. Accountability.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AMB-ESP	Ambulatório de Especialidades
CPI	Comissão Parlamentar de Inquérito
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
FUABC	Fundação do ABC
ITG	Interpretação Técnica Geral
MROSC	Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
NBC TG	Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnicas Gerais
ONG	Organização Não-Governamental
OSC	Organização da Sociedade Civil
OSCIP	Organização da Sociedade Civil de Interesse Público
OS	Organização Social
OSS	Organização Social da Saúde
PDRAE	Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado
PPP	Parceria Público-Privada
SADT	Serviço de Apoio Diagnóstico e Terapêutico
SAMU	Serviço de Atendimento Móvel de Urgência
SDG	Secretaria-Diretoria Geral do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo
SIASG	Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais
SPDM	Associação Paulista para o Desenvolvimento da Medicina
STF	Supremo Tribunal Federal
SUS	Sistema Único de Saúde
TCE/SP	Tribunal de Contas do Estado de São Paulo
UBS	Unidade Básica de Saúde
UPA	Unidade de Pronto Atendimento

Sumário

1. INTRODUÇÃO	9
2. PARCERIAS ESTATAIS COM O TERCEIRO SETOR	13
2.1. A reforma administrativa	13
2.2. Os marcos legais das parcerias do Estado com o Terceiro Setor	15
2.3. Os principais instrumentos das parcerias	18
3. AS ORGANIZAÇÕES SOCIAIS	20
3.1. Análise conceitual	20
3.2. Chamamento Público	22
3.3. Registros Contábeis em Geral	23
3.4. Cessão de bens no Contratos de Gestão	24
3.5. Contabilização de Bens Adquiridos no Contratos de Gestão	25
3.6. A prestação de contas e a avaliação da execução dos ajustes	27
3.7. As atuais fragilidades nas prestações de contas dos ajustes com o terceiro setor	29
4. METODOLOGIA	33
4.1. Modelagem econômico-financeira de contratos	33
4.2. Viabilidade Jurídica e Institucional	34
4.3. Modelo teórico da função de produção Cobb-Douglas	36
4.4. Modelo de Fluxo de Caixa e Demonstração do Resultado do Exercício	41
5. AVALIAÇÃO EMPÍRICA	45
5.1. Aplicação da metodologia nos casos práticos escolhidos	45
5.1.1. Caso 1	46
5.1.2. Caso 2	49
5.1.3. Caso 3	54
5.2. Da estruturação da planilha de trabalho	59
5.2.1. Caso 1	59

5.2.2. Caso 2	60
5.2.3. Caso 3	63
6. RESULTADOS	66
6.1. Identificação e controle dos custos unitários dos insumos	67
6.2. Cálculo e identificação do custo unitário dos serviços prestados	69
6.3. Outros resultados encontrados e possíveis explicações	71
6.4. Modelagem Econômico-Financeira como Instrumento de Transparência e Ampliação da Concorrência no Terceiro Setor	72
7. CONCLUSÕES	74
7.1. Quadro - Boas práticas para aprimoramento da gestão e do controle dos contratos de gestão com o terceiro setor	76
8. LIMITAÇÕES DO ESTUDO E SUGESTÕES PARA ESTUDOS FUTUROS	77
9. REFERÊNCIAS	80
10. ANEXOS E APÊNDICES	84
10.1. Apêndice A – Planilha de modelagem econômico-financeira (Caso 2)	84
10.2. Anexo A – Documentos referentes ao caso 1	84
10.3. Anexo B – Documentos referentes ao caso 2	84
10.4. Anexo C – Documentos referentes ao caso 3	84

1. INTRODUÇÃO

Este trabalho tem por objetivo investigar se é possível aplicar a modelagem econômico-financeira aos contratos de gestão celebrados com entidades do terceiro setor, com base nas informações atualmente fornecidas nas prestações de contas. E, em caso positivo, avaliar se essa modelagem pode se tornar uma ferramenta útil para o aprimoramento do controle público e da alocação eficiente de recursos.

A consolidação das parcerias com o terceiro setor, especialmente no campo da saúde, deve ser compreendida no contexto das reformas institucionais iniciadas nos anos 1990, marcadas pelo lançamento do *Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado* (PDRAE), durante o governo Fernando Henrique Cardoso (BRESSER PEREIRA, 1995; 1996; 1997; SALINAS, 2019).

Diante de uma crise fiscal e administrativa instalada desde a redemocratização e da crescente pressão por maior eficiência na prestação dos serviços públicos, o Estado brasileiro passou a buscar alternativas à execução direta das políticas públicas. Nesse cenário, os serviços públicos não exclusivos — como saúde, educação e cultura — foram progressivamente transferidos à execução de organizações sem fins lucrativos, sob a lógica da chamada “publicização”, que visava preservar o caráter público do serviço, mas com maior flexibilidade, foco em resultados e redução de custos operacionais (PINTO, 2001; SALINAS, 2019; BRESSER PEREIRA, 1995).

Esse novo arranjo institucional foi sendo consolidado por meio de marcos legais como a Lei nº 9.637/1998, que regulamentou a qualificação de Organizações Sociais (OS) e permitiu a celebração de contratos de gestão, sob a premissa de que tais entidades poderiam atuar com mais eficiência que a administração direta.

Em poucos anos, observou-se a transferência acelerada da execução de serviços públicos para organizações do terceiro setor, especialmente na área da saúde. As figuras jurídicas criadas inicialmente para complementar a atuação estatal passaram a ocupar papel central na prestação direta desses serviços, como ocorre em boa parte do Estado de São Paulo.

Independentemente dos debates sobre os efeitos dessa mudança para a população atendida, é inegável que os contratos celebrados com essas entidades —

atualmente na casa dos bilhões de reais¹ — não foram acompanhados de um fortalecimento proporcional das capacidades institucionais dos órgãos responsáveis por sua fiscalização. Essa assimetria é perceptível no cotidiano do controle externo: faltam instrumentos padronizados para estimar, registrar e verificar os custos envolvidos nas parcerias.

A constatação levou à busca por soluções possíveis, especialmente diante do contraste entre o rigor técnico das concessões e parcerias público-privadas (PPPs) e a informalidade ainda presente nas parcerias com o terceiro setor. Enquanto nas PPPs há metodologias consolidadas de estruturação de projetos e controle (CRUZ; MARQUES, 2011; ROSA, 2024; OSAZEVBARU, 2014), no caso das organizações sociais, muitas vezes confia-se na boa-fé da entidade contratada, sem a devida aferição técnica do custo-benefício da parceria.

A modelagem econômico-financeira, utilizada amplamente nas concessões, surge, portanto, como uma possibilidade promissora para aprimorar a transparência e o controle dos repasses às entidades do terceiro setor. Entretanto, sua aplicação suscita dúvidas quanto à viabilidade, dados os distintos marcos legais, a escassez de dados estruturados e a cultura administrativa vigente.

Nesse sentido, formula-se a seguinte questão central de pesquisa: é possível aplicar a modelagem econômico-financeira aos contratos de gestão com o terceiro setor, a partir das informações atualmente fornecidas nas prestações de contas? E, sendo viável, essa modelagem contribui de fato para o aprimoramento do controle público e para a alocação mais eficiente dos recursos transferidos?

Nesse contexto, o presente trabalho adota uma abordagem qualitativa, com a análise de três casos concretos de contratos de gestão na área da saúde, firmados por entes estaduais e municipais no Estado de São Paulo. A metodologia envolve: (i) identificação e sistematização dos dados disponíveis em cada caso; (ii) tentativa de aplicação da modelagem com base na função de produção Cobb-Douglas; e (iii) avaliação das limitações e potencialidades observadas na aplicação prática da ferramenta.

Os resultados alcançados denotaram que a aplicação da modelagem econômico-financeira aos contratos de gestão com o terceiro setor, embora

¹ Vide dados do Painel Terceiro Setor, disponível em <https://painel.tce.sp.gov.br/pentaho/api/repos/%3Apublic%3ATERCEIROSETOR%3ATERCEIROSETOR.wcdf/generatedContent?userid=anony&password=zero>, acesso em 23/04/2025, mais detalhados no Capítulo 3.7

promissora, ainda enfrenta sérios entraves estruturais relacionados à qualidade, organização e disponibilidade das informações que deveriam compor os processos administrativos de prestação de contas. O estudo também revelou um cenário preocupante de assimetrias informacionais entre as organizações sociais contratadas e os entes públicos contratantes, com estas frequentemente mais capacitadas para estimar e controlar custos do que o próprio Estado.

Ainda assim, a modelagem aplicada no caso viável demonstrou potencial real de aprimorar o controle dos repasses públicos, ao permitir o cálculo de custos unitários por tipo de atendimento, a simulação de impactos financeiros decorrentes de alterações nos insumos e a análise comparativa de eficiência entre áreas. Em suma, a modelagem se mostra uma ferramenta valiosa — mas que pressupõe um longo caminho de estruturação técnica e institucional, envolvendo capacitação, padronização e maior compromisso com a transparência ativa na gestão pública.

A principal contribuição deste trabalho reside em oferecer subsídios concretos para o aprimoramento da fiscalização exercida pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, ao demonstrar como a modelagem econômico-financeira pode ser incorporada como ferramenta técnica de apoio à análise das contas e à verificação da razoabilidade dos repasses. Para a administração pública, especialmente estadual e municipal, o estudo revela caminhos objetivos para retomar o protagonismo na definição dos custos, planejar com mais precisão as parcerias e monitorar com base em dados estruturados os resultados obtidos pelas entidades parceiras. A população atendida, por sua vez, é beneficiária direta de uma gestão mais eficiente e transparente, capaz de garantir que os recursos públicos empregados na saúde gerem o maior retorno social possível. Já para as entidades do terceiro setor, a adoção de práticas mais rigorosas de estruturação e prestação de contas representa uma oportunidade de fortalecer sua legitimidade institucional, demonstrar profissionalismo e estabelecer relações mais equilibradas e transparentes com o poder público.

A estrutura do trabalho está organizada da seguinte forma: os capítulos 2 e 3 são dedicados à revisão de literatura. O capítulo 2 aborda o contexto histórico das reformas administrativas no Brasil, os marcos legais que regulamentam as parcerias com o terceiro setor e um panorama dos principais instrumentos jurídicos utilizados atualmente para formalizar essas relações. O capítulo 3, por sua vez, trata especificamente das Organizações Sociais, explorando seu conceito, funcionamento institucional, regime jurídico e, ao final, os procedimentos de prestação de contas

atualmente adotados, bem como as fragilidades identificadas nesse processo, que motivaram o presente estudo.

O capítulo 4 apresenta a base metodológica da pesquisa, com a descrição da modelagem econômico-financeira proposta e a fundamentação teórica que a sustenta, centrada na função de produção do tipo Cobb-Douglas. O capítulo 5 trata da aplicação empírica da metodologia, com a análise dos casos selecionados e a estruturação da planilha desenvolvida. Em seguida, o capítulo 6 reúne os principais resultados obtidos com a aplicação da modelagem e suas implicações para a gestão pública. Por fim, o capítulo 7 apresenta as conclusões do estudo, respondendo à pergunta de pesquisa e propondo recomendações para o aprimoramento da gestão e do controle das parcerias com o terceiro setor.

2. PARCERIAS ESTATAIS COM O TERCEIRO SETOR

Para compreender de que forma a modelagem econômico-financeira pode auxiliar o controle e o aperfeiçoamento das parcerias entre o Estado e o terceiro setor, é necessário contextualizar o surgimento e o desenvolvimento desse tipo de ajuste. Este capítulo se dedica, portanto, a apresentar os elementos fundacionais dessas parcerias, iniciando pela reforma administrativa do Estado brasileiro na década de 1990, que redimensionou o papel do poder público na prestação direta de serviços.

Em seguida, são analisados os marcos legais que passaram a regulamentar os vínculos entre a administração pública e as organizações da sociedade civil, culminando na formação de um regime jurídico próprio. Por fim, descrevem-se os principais instrumentos utilizados atualmente nessas parcerias, com o objetivo de demonstrar as bases sobre as quais se assentam os contratos de gestão e outros arranjos institucionais celebrados com entidades do terceiro setor.

2.1. A reforma administrativa

A “nova” Constituição, promulgada em outubro de 1988, surgiu num contexto de difícil transição entre o período ditatorial e a reabertura para um Estado Democrático de Direito. Se por um lado a Carta Cidadã dispunha de uma miríade de novos direitos sociais aos cidadãos a serem efetivados pelo Estado, por outro havia o desafio de como passar a garanti-los em meio a um contexto de instabilidade monetária e financeira.

Ao mesmo tempo, em resposta aos anos de clientelismo e aparelhamento das décadas anteriores, a Constituição passou a adotar uma estrutura burocrática racional-legal centralizada, hierárquica e rígida (BRESSER PEREIRA, 1996), que, embora conseguisse romper bruscamente o regime anterior, era visivelmente ineficiente.

A convergência desses fatores recrudesceu a crise estatal que havia desde o final dos anos 1970, espalhada nas esferas fiscal, administrativa, política, previdenciária e orçamentária (BRESSER PEREIRA, 1996).

Segundo PINTO (2001), popularizava-se, na época, o discurso de que o ordenamento instituído era insustentável, daí a necessidade de reformar substancialmente o Estado. Registre-se, por oportuno, a convergência da crise vivenciada com a popularidade de soluções neoliberais em voga à época – como a redução do tamanho do Estado e de sua intervenção na economia – como essenciais para o apoio massivo ao plano.

Nesse contexto, especialmente a partir do Governo Fernando Henrique Cardoso, em 1995, lançam-se as bases de um projeto de reestruturação estatal, calcado em “*resgatar sua autonomia financeira e sua capacidade de implementar políticas públicas*”². A ideia era a de reorganizar a atuação estatal para enfrentar a crise latente na época e pautar a “modernização” do Estado, a fim de adequá-lo às exigências da economia cada vez mais globalizada e da população que ansiava pela prestação de serviços públicos de maior qualidade³.

É nesse contexto que nasce o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE). Dentre os objetivos principais da aludida reforma⁴, destaca-se, para o recorte do presente trabalho, a brusca redefinição do papel do Estado, que passava de responsável direto pela produção de bens e serviços voltados ao desenvolvimento social para promotor e regulador do desenvolvimento⁵.

Assim, a busca pela eficiência partiria do redimensionamento da atuação estatal às áreas exclusivamente do Estado, com a transferência de parte da atuação do Estado à iniciativa privada.

De acordo com a definição de BRESSER PEREIRA (1996), o PDRAE partia do pressuposto da existência de quatro setores dentro do Estado: (i) o núcleo estratégico do Estado, composto pelos responsáveis pela definição das políticas públicas, como o Presidente, os tribunais federais e Ministério Público, guardadas as simetrias nos

² (PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, CÂMARA DA REFORMA DO ESTADO, 1995)

³ (PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, CÂMARA DA REFORMA DO ESTADO, 1995)

⁴ Segundo o PDRAE: “(...) são inadiáveis: (1) o ajustamento fiscal duradouro; (2) reformas econômicas orientadas para o mercado, que, acompanhadas de uma política industrial e tecnológica, garantam a concorrência interna e criem as condições para o enfrentamento da competição internacional; (3) a reforma da previdência social; (4) a inovação dos instrumentos de política social, proporcionando maior abrangência e promovendo melhor qualidade para os serviços sociais; e (5) a reforma do aparelho do Estado, com vistas a aumentar sua “governança”, ou seja, sua capacidade de implementar de forma eficiente políticas públicas.”

⁵ (PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, CÂMARA DA REFORMA DO ESTADO, 1995)

demais entes públicos; (ii) as atividades exclusivas de Estado, aquelas em que o Poder estatal era utilizado, como polícia, fiscalização, regulamentação e forças armadas; (iii) os serviços não-exclusivos, isto é, aqueles que o Estado presta pela alta relevância, como ensino, saúde e cultura; e (iv) a produção de bens e serviços para o mercado em setores estratégicos, realizada por meio de estatais.

Nesse sentido, para a terceira categoria descrita, de serviços não-exclusivos, propunha-se a sua descentralização parcial, com a preservação do caráter público dos serviços, mas com a execução por organizações sem fins lucrativos, num processo chamado de “publicização”. (PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, CÂMARA DA REFORMA DO ESTADO, 1995)

Essa lógica seria permeada, numa visão mais ampla, pela transição entre o modelo de administração pública, que passaria de burocrático para gerencial. Enquanto o modelo antigo era baseado em valores hierárquicos e rígidos, prezando pelo controle e estabilidade, o modelo gerencial passou a privilegiar a flexibilidade, a eficiência e o foco em resultados, com maior autonomia no desempenho. (BRESSER PEREIRA, 1998)

Após o pontapé inicial com o PDRAE, o restante da década de 90 e os anos 2000 foram marcados pela edição de leis que buscavam regular as relações entre o Estado e as organizações privadas, com vistas a diminuir a atuação direta do Estado nas tarefas públicas não-exclusivas e aumentar a eficiência e eficácia na prestação desses serviços.

2.2. Os marcos legais das parcerias do Estado com o Terceiro Setor

Inicialmente, importante alertar que, segundo Salinas (2019), as figuras jurídicas resultantes das mudanças demandadas pelo PDRAE surgiram de forma vagarosa e fragmentada, num contexto em que os legisladores buscavam agradar diferentes interesses de setores distintos da sociedade civil, o que resultou num espaço regulatório confuso e irregular; uma grande colcha de retalhos de regras.

Até o implemento dos marcos legais, a formalização com as OSC era realizada por meio dos convênios. Através desse instrumento a instituição concedente (ente

federado ou órgão) acordava a transferência de recursos à instituição conveniente, que podiam ser entes federados ou instituições sem fins lucrativos. A escolha dos beneficiários (convenientes) era discricionária, sem a necessidade de processo seletivo – embora exigisse qualificação prévia – e era relacionada a projetos e programas governamentais oficiais.

Os convênios são regidos pelo art. 70, parágrafo único, c/c art. 75, ambos da Constituição Federal, pelo art. 116 da Lei nº 8.666/93 e, no tocante às regras de execução financeira, pela Instrução Normativa nº 1/1997.

Após relativo consenso sobre a necessidade de regulação de forma a garantir mais segurança jurídica às partes envolvidas e que, conseqüentemente, construísse uma fundação sólida para o desenvolvimento desse tipo de relação, a primeira lei específica para regular os ajustes com as OSC foi a Lei nº 9.637/1998.

O diploma legal regulamentava a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos como Organizações Sociais (OS), com o intuito de facilitar que os entes públicos celebrassem contratos de gestão com elas. A intenção era permitir a execução de atividades não exclusivas do Estado, especificamente as relacionadas ao ensino, à pesquisa científica, à tecnologia, ao meio ambiente, à cultura e à saúde⁶.

Tal marco legal, alinhado ao modelo gerencial, previa estimular a celebração de parcerias com a sociedade civil sem as amarras típicas da prestação direta, mais focado em resultados (fins), com metas e indicadores de desempenho, além de garantir considerável flexibilidade na contratação de pessoal e material diretamente por parte da OS contratada.

Tão logo sancionada, a natureza confusa da “parceria” entre Estado e OS – visto por muitos como uma indevida privatização de serviços (SALINAS, 2019) – suscitou tentativas de declaração de inconstitucionalidade do aludido texto legal, sendo a mais paradigmática a ADI nº 1923/DF. Dentre os pontos impugnados nesta ação, destacava-se a ofensa ao caráter meramente complementar da iniciativa privada no Serviço Único de Saúde (SUS) prevista pela Constituição Federal⁷, a inexistência de concursos públicos para contratação de pessoal e o Poder

⁶ Art. 1º da Lei 6.637/98: O Poder Executivo poderá qualificar como organizações sociais pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, cujas atividades sejam dirigidas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde, atendidos aos requisitos previstos nesta Lei.

⁷ Art. 199. A assistência à saúde é livre à iniciativa privada.

discricionário dado ao Chefe da Secretaria para escolher a entidade qualificada como OS.

Apesar das relevantes ressalvas, a ação fora julgada apenas parcialmente procedente para conferir interpretação conforme a Constituição, tendo o Ministro Relator Ayres Britto definido parâmetros objetivos para sua aplicação, que incluem que o procedimento de qualificação da OS, da celebração do Contrato de Gestão e da seleção de pessoal pelas entidades fossem conduzidos de forma pública, objetiva e impessoal, bem como para afastar qualquer interpretação que restringisse o controle interno e externo da aplicação dessas verbas públicas⁸.

Apesar das polêmicas, houve grande adesão dos Entes Federados à proposta, o que culminou em uma miríade de leis estaduais e municipais regulando as OS nas suas respectivas esferas. Pode-se dizer, igualmente, que o sucesso da Lei Federal nº 9.637/1998 ditou o tom das seguintes propostas de regulação de parcerias com organizações do terceiro setor (SALINAS, 2019).

A fim de sanar algumas das dores das OS – notadamente o sistema de registro e qualificação vigente –, optou-se pela criação de uma nova lei que coexistisse com a anterior: eis a Lei Federal nº 9.790/1999, que instituiu as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP).

A Lei das OSCIP almejava regular parcerias com o terceiro setor através de um diferente instrumento, o termo de parceria. Além disso, também se diferenciava das OS principalmente por: (i) permitir a participação de empresas áreas até então não abrangidas, como meio ambiente, pesquisa científica, promoção do voluntariado⁹; (ii) proibir a parceria com certas espécies de pessoas jurídicas, como sindicatos, instituições religiosas e partidos políticos¹⁰; (iii) conceder o título de OSCIP de forma vinculada, minimizando a discricionariedade dos gestores nesse momento.

Apesar do esforço do legislador, condições já estabelecidas pelos gestores públicos e resistência por parte das entidades não abrangidas dificultaram sobremaneira a adoção da lei (SALINAS, 2019), tornando a figura da OSCIP pouco utilizada desde a sua instituição até os dias atuais.

⁸ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Plenário, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.923/DF, Brasília, ATA nº 8, de 31/03/2011, publicada no DJE de 31/03/2011, disponível em https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/Voto__ADI1923LF.pdf

⁹ Art. 3º da Lei nº 9790/1999

¹⁰ Art. 2º da Lei nº 9790/1999

Novamente, diante de problemas de instabilidade regulatória, fraco controle dos resultados e gestão insuficiente das parcerias (SALINAS, 2019) – aliado à persistente necessidade de se atualizar as relações com o terceiro setor - surge uma nova tentativa de regular as OSC. Em julho de 2014 instituiu-se, com a Lei Federal nº 13.019, o Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil (MROSC).

A nova legislação tinha a pretensão de ser marco regulatório universalizante, incluindo em sua esfera entidades sem fins lucrativos de todas as áreas de atuação e também de diferentes naturezas jurídicas, como cooperativas e instituições religiosas. Previu, ainda, três novos tipos contratuais, que dependeriam do objetivo da relação pretendida, quais sejam: termo de colaboração, termo de fomento e acordo de cooperação.

Todavia, mesmo após uma série de prorrogações e ajustes, o MROSC não teve a popularidade pretendida. De acordo com a avaliação de Salinas (2019), a lei criou regimes paralelos sem desconstituir os já existentes, o que provocou reação das OSC já estabelecidas, que, por sua vez, interviram no processo legislativo e modificaram substancialmente o conteúdo da legislação.

Em síntese, pode-se afirmar que o espaço regulatório se encontra deveras fragmentado e com grande instabilidade, o que gera insegurança jurídica nas relações entre o Estado e as OSC. Tal cenário é ambiente propício para a exploração das lacunas legais por parte de entidades mal-intencionadas, aproveitando-se dos gestores públicos mais despreocupados com a eficiência e prestação de contas.

2.3. Os principais instrumentos das parcerias

Num recorte do Estado de São Paulo, o cenário atual demonstra que o Contrato de Gestão, celebrado com Organizações Sociais, prevalece como o mais adotado pelos gestores. Em seguida, a opção mais utilizada é o convênio.

Segundo dados colhidos pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCESP)¹¹, no ano de 2023, 48,07% dos recursos estaduais transferidos para o

¹¹ Dados do Painel Terceiro Setor, disponível em <https://painel.tce.sp.gov.br/pentaho/api/repos/%3Apublic%3ATERceiroSetor%3ATERceiroSetor.wcdf/generatedContent?userid=anony&password=zero>, acesso em 05/10/2024

terceiro setor foram via Contrato de Gestão, enquanto 28,29% se deram por convênio e 19,17% via auxílio, subvenção ou contribuição. Pouco menos de 5% utilizaram outros instrumentos, incluindo Termo de Parceria e Termo de Colaboração.

A conjuntura se assemelha aos recursos repassados pelo Município de São Paulo, 51,26% via Contrato de Gestão, já os Convênios representam 29,03%, enquanto cerca de 7% foram transferidos mediante termos de colaboração ou fomento, instituídos pela MROSC.

Registre-se, por oportuno, que o mencionado desenho evidencia a preferência dos gestores pelos instrumentos mais antigos, quais sejam, os convênios e os contratos de gestão, a despeito do esforço do legislador em sanar as falhas amplamente identificadas durante as décadas de experiência.

Pela maior representatividade e relevância na área dos ajustes públicos, o presente trabalho limitar-se-á à análise de casos referentes ao contrato de gestão firmados com Organizações Sociais. Na próxima seção, serão detalhados esse tipo de ajuste e suas principais características.

3. AS ORGANIZAÇÕES SOCIAIS

3.1. Análise conceitual

Organização Social é uma pessoa jurídica de direito privado e sem fins lucrativos que obtém a qualificação por meio de ato do Poder Executivo para realizar atividades de interesse público em colaboração com o Estado, abrangendo ensino, pesquisa científica, tecnologia, meio ambiente, cultura e saúde.

Uma entidade qualificada como organização social pode concorrer em chamadas públicas para receber dotações orçamentárias, permissões de uso de bens móveis ou imóveis e isenções fiscais para execução das atividades previstas no Contrato de Gestão. Por sua vez, o Contrato de Gestão representa o instrumento legal que estabelece e regula a colaboração entre o setor público e uma entidade com qualificação de Organização Social, visando à realização de atividades de cunho social e utilidade pública. Esse documento define responsabilidades, incumbências e compromissos de ambas as partes, especificando o montante de recursos disponíveis para a execução do plano operacional, as metas de desempenho e os métodos de avaliação.

O modelo de parceria entre o Poder Executivo federal e organizações sociais foi estabelecido pela Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998, passando por avaliação no Supremo Tribunal Federal em 2015, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1923, conforme já se tratou no capítulo 2.2.

No processo de publicização, ocorre a transferência da execução de atividades de interesse público para uma entidade jurídica de natureza privada e sem fins lucrativos. A Organização Social, por sua vez, assume o compromisso de realizar essas atividades, atingindo os objetivos estipulados em um contrato de gestão. Em contrapartida, o Estado estimula tais atividades por meio da alocação direta de recursos, enquanto também supervisiona a atuação da OS através do acompanhamento e avaliação dos resultados alcançados. Além disso, o poder público desempenha um papel ativo ao ocupar assentos no Conselho de Administração dessas organizações sociais, bem como na Comissão de Acompanhamento e Avaliação do contrato de gestão.

Existe um procedimento decisório para efetivar a publicização de uma determinada atividade. O processo inicia com o órgão interessado elaborando um estudo que inclui a análise de cenários, alternativas de modelos organizacionais e argumentos técnicos e legais que fundamentem a escolha pela publicização. Dado que a publicização, na esfera federal, é formalizada por meio de uma portaria interministerial, assinada pelo órgão proponente e pelo Ministério da Economia, o estudo passa por avaliação em diversos setores dentro do Ministério da Economia. Após essa etapa, avança-se para a seleção de uma entidade privada que atenda às necessidades do órgão, através de um edital de chamamento de ampla participação. Posteriormente, ocorre a qualificação da entidade e, por fim, a celebração do contrato de gestão, que define metas e indicadores a serem alcançados ao longo da execução das atividades.

A publicização de atividades apresenta vantagens substanciais, incluindo uma gestão mais eficiente de recursos, possibilitada pela flexibilidade e agilidade conferidas ao operar sob o direito privado. A atuação de uma OS no âmbito do direito privado facilita a contratação de pessoal e serviços especializados, permitindo uma participação mais ampla da sociedade na execução de políticas públicas. A eficiência na aplicação de recursos também viabiliza a definição de metas ambiciosas e a ampliação da base de beneficiários das políticas públicas, resultando em um ganho de escala na prestação de serviços.

Adicionalmente, as OS possuem maior autonomia para captar recursos externos, incluindo fontes internacionais, em comparação com entidades como autarquias. Isso facilita a obtenção de recursos para subsidiar atividades de interesse público.

A ênfase no controle social das ações, uma diretriz desse modelo de parceria, contribui para uma maior transparência. As OSs devem fornecer informações transparentes sobre o progresso dos resultados e metas, sendo avaliadas periodicamente por uma Comissão de avaliação independente.

3.2. Chamamento Público

O chamamento público é um procedimento administrativo realizado pelo poder público para estabelecer parcerias com Organizações da Sociedade Civil (OSCs) ou Organizações Não Governamentais (ONGs), entidades privadas sem fins lucrativos, com regulamentação da Lei nº 13.019/14 e pelo Decreto nº 8.726/ 2016. Embora não seja uma modalidade de licitação, o chamamento público segue procedimentos semelhantes e visa facilitar o acesso das entidades sem fins lucrativos aos órgãos públicos.

Os editais de chamamento público devem conter informações essenciais, como programação orçamentária, tipo de parceria, objeto contratado, local e forma de apresentação das propostas, critérios objetivos de seleção e valor previsto para a realização do objeto. A participação requer que a OSC tenha pelo menos 3 anos de existência. A concorrência é um princípio fundamental, e o edital não deve conter cláusulas restritivas injustificadas. Além disso, o chamamento público permite ações em rede, possibilitando a colaboração coordenada de duas ou mais OSCs.

Diferentemente da licitação, regulada pela Lei 14.133/21, cujo objetivo é contratar bens e serviços com empresas regulares, com fins lucrativos, o chamamento público se destina especificamente a parcerias com entidades sem fins lucrativos.

Para evitar desvios ou corrigir o curso das parcerias, garantindo transparência, torna-se essencial estabelecer procedimentos de monitoramento das atividades da parceria. Essa medida configura uma das cláusulas centrais nos contratos, buscando identificar riscos e implementar controles internos de maneira oportuna para preservar o objeto acordado.

A fase de construção dos editais e negociação do contrato para a formalização da parceria desempenha um papel crucial na definição das obrigações e riscos percebidos pelas partes envolvidas. Nesse contexto, o chamamento público, como peça central do processo, deve estabelecer os parâmetros financeiros, econômicos e sociais que orientam as partes. A análise prévia por parte do contratante pode reduzir os custos e o tempo de negociação subsequente, que ocorre após a seleção da instituição gestora. Assim, a alocação eficaz e transparente dos riscos tem o potencial de reduzir as incertezas futuras, proporcionando maior segurança jurídica e diminuindo o custo global do projeto.

Quando se trata de Contratos de Gestão com Organizações Sociais, há diversas especificidades relacionadas ao tratamento contábil e às demonstrações financeiras. O próximo capítulo, então, tem como objetivo elucidar tais pontos e particularidades inerentes aos contratos de gestão.

Essas especificidades são definidas pela ITG 2002 (R1) – Entidades sem Finalidade de Lucros, norma que estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de reconhecimento das transações e variações patrimoniais, de estruturação das demonstrações contábeis e informações a serem divulgadas em notas explicativas de instituições sem fins lucrativos.

3.3. Registros Contábeis em Geral

A ITG 2002 (R1) tem como objetivo atualizar e unificar a legislação contábil pertinente ao Terceiro Setor e passou a ser aplicada a partir de 2012. Com sua implementação diversas outras normas foram revogadas, o que torna importante a análise de algumas particularidades trazidas pelas demais NBCs, tais como a NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, NBC TG 07 – Subvenção e Assistência Governamentais e também as Normas Internacionais de Contabilidade introduzidas pela Lei nº 11.638/2007.

As receitas das entidades sem fins lucrativos são obtidas de diversas fontes, tais como doações, subvenções, contribuições, convênios, parcerias, dentre outras. Uma das particularidades da contabilização dessas receitas é resultado do fato de que a maioria dos recursos tem aplicação específica e só pode ser usada para fins pré-acordados. Esses recursos são chamados de “com restrição” enquanto os recursos que a entidade pode decidir a finalidade ou destinação são chamados de “sem restrição” e devem ser apresentados de forma segregada nas demonstrações contábeis. Tais receitas e as despesas devem ser reconhecidas, respeitando-se o princípio da competência. (Alterado pela ITG 2002 (R1)).

As contribuições e apoios financeiros destinados ao custeio e aos investimentos devem ser contabilizados como parte do resultado, conforme as diretrizes estabelecidas na NBC TG 07 - Subvenção e Assistência Governamentais. Quando os critérios para o reconhecimento no resultado não forem atendidos, a

contrapartida das subvenções, contribuições para custeio e investimento, assim como isenções e incentivos fiscais registrados no ativo, deve ser contabilizada em uma conta específica do passivo.

As imunidades fiscais não se enquadram na definição de subvenções conforme estipulado pela NBC TG 07, portanto, não devem ser consideradas como receitas no resultado (Incluído pela ITG 2002 (R1)). O valor correspondente às isenções fiscais usufruídas deve ser destacado nas demonstrações contábeis, sendo relacionado exclusivamente ao imposto de renda da pessoa jurídica, à contribuição social sobre o lucro líquido e à contribuição patronal à previdência social, no caso de benefícios fiscais.

Entidades sem fins lucrativos devem provisionar recursos suficientes para cobrir perdas esperadas, com base em estimativas dos valores prováveis de realização, além de contabilizar a baixa de valores prescritos, incobráveis e anistiados.

Os benefícios concedidos sob a forma de gratuidade por meio da prestação de serviços devem ser reconhecidos pelo valor efetivamente praticado. O trabalho voluntário, inclusive o realizado por membros dos órgãos de administração em suas funções, deve ser contabilizado pelo valor justo do serviço prestado, considerando-se como se houvesse ocorrido um desembolso financeiro (Alterado pela ITG 2002 (R1)).

3.4. Cessão de bens no Contratos de Gestão

Nos contratos de gestão entre o poder público e Organizações Sociais, o tratamento de bens cedidos envolve a cessão de uso, com definições claras sobre finalidade e prazo de utilização. As Organizações Sociais são frequentemente responsáveis pela manutenção dos bens, incluindo reparos e investimentos. O registro contábil e fiscal é obrigatório, sujeito a auditorias e prestação de contas. Ao término do contrato, ou em rescisão, são estabelecidas condições para a devolução dos bens ao poder público, considerando o estado dos ativos. A fiscalização e o acompanhamento são mantidos para garantir a conformidade com as condições estabelecidas, proporcionando transparência e responsabilidade no uso dos bens públicos.

Os bens cedidos mediante o termo de cessão onerosa devem, antes do registro no ativo, ser avaliados por seus valores recuperáveis, por meio do teste de *impairment*.

Nesse contexto, o tratamento contábil desses bens ocorre similarmente ao previsto na IFRS 16 que trata das operações de arrendamento. Conforme delineado pela norma, os arrendamentos operacionais são incorporados ao balanço patrimonial, registrados nos ativos e passivos. Além disso, as despesas associadas são discriminadas em amortizações do direito de uso, depreciações e despesas financeiras, apresentadas nas Demonstrações do Resultado do Exercício. Portanto, verifica-se que os contratos de cessão onerosa devem ser contabilizados no ativo, com contrapartida no passivo, diante da obrigação de pagamento.

3.5. Contabilização de Bens Adquiridos no Contratos de Gestão

A regulamentação determina que os bens de natureza permanente adquiridos com recursos provenientes de transferências da esfera governamental, por meio de contratos de gestão, sejam considerados bens públicos. Esses bens devem ser incorporados ao patrimônio das respectivas Secretarias de Governo.

A OS, ao adquirir bens patrimoniais por meio de recursos provenientes de contratos de gestão, realiza a aquisição em seu próprio nome (com emissão de nota fiscal) e contabiliza e deprecia esses bens como parte de seu patrimônio. A Organização Social reconhece a receita da transferência recebida na mesma proporção da depreciação, seguindo as diretrizes dos itens 17 e 27 da NBC TG 07 – Subvenção e Assistência Governamentais, considerando os recursos transferidos como uma espécie de subvenção governamental.

É importante destacar que embora as notas fiscais sejam emitidas em nome da Organização Social, a aquisição dos bens patrimoniais é exclusivamente para uso, conforme estipulado no contrato de gestão. Esse procedimento não configura, portanto, uma subvenção recebida pela OS, pois o contrato estabelece que, ao término de sua vigência, esses bens patrimoniais passarão a integrar o patrimônio público.

O modelo das Organizações Sociais apresenta algumas vantagens em comparação com outras formas de organizações responsáveis por atividades não-exclusivas. Em termos de gestão de recursos, as Organizações Sociais contam com flexibilidade, não dependendo das normas que regulam recursos humanos, orçamento, finanças, compras e contratos na Administração Pública. Isso resulta em maior agilidade na seleção, contratação, manutenção e desligamento de funcionários, que não estão sujeitos ao Regime Jurídico Único dos Servidores Públicos, ao concurso público e à tabela salarial do setor público.

Além disso, as Organizações Sociais demonstram eficiência nas aquisições de bens e serviços, pois seu regulamento de compras e contratos não está vinculado às leis regulares de licitações (seja à nº 8.666/93 ou à nº 14.133/2021) e ao SIASG (Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais). Esse ganho de agilidade também se reflete na preservação do patrimônio público cedido à Organização Social ou adquirido com recursos próprios. No âmbito da gestão orçamentária e financeira, o modelo das Organizações Sociais oferece vantagens significativas, pois os recursos consignados no Orçamento Geral do ente federado constituem receita própria da organização, não sujeita às normas da execução orçamentária, financeira e contábil governamentais.

Quanto à gestão organizacional em geral, as Organizações Sociais se destacam pelo estabelecimento de mecanismos de controle finalísticos, em contraste com a ênfase processual da Administração Pública. A avaliação da gestão de uma Organização Social ocorre com base no cumprimento das metas estabelecidas no contrato de gestão, diferenciando-se do controle dos meios predominantes nas entidades estatais, sujeitas a auditorias e inspeções dos tribunais de contas.

O propósito das parcerias com organizações sociais é facilitar a cooperação entre o Poder Público e a entidade civil, na execução de atividades e serviços voltados para o ensino, pesquisa científica, desenvolvimento tecnológico, proteção e preservação do meio ambiente, cultura e saúde. No entanto, a lei proíbe a publicização de atividades exclusivas do Estado, apoio técnico e administrativo à administração pública federal, e fornecimento de instalações, bens, equipamentos ou execução de obras públicas em benefício da administração pública federal.

3.6.A prestação de contas e a avaliação da execução dos ajustes

Primeiramente, é importante citar que a contratação da OS para prestação de serviços públicos deve ser precedida de justificativa fundamentada do gestor público, com argumentos para comprovar a vantajosidade da opção da publicização em detrimento da prestação direta¹².

O art. 7º da Lei nº 9.637/1998 estabelece, ainda, que a entidade contratada deve apresentar, no início da parceria, o programa de trabalho, com a “estipulação das metas a serem atingidas e os respectivos prazos de execução, bem como previsão expressa dos critérios objetivos de avaliação de desempenho a serem utilizados, mediante indicadores de qualidade e produtividade”.

Na prática, o programa de trabalho (ou plano de trabalho, como também é conhecido) será a base da proposta da OS para a execução dos serviços. Ele é fundamental para a administração pública escolher a entidade mais apta para os objetivos pretendidos¹³ e, uma vez celebrado o contrato de gestão, será a principal referência para o ente contratante acompanhar a prestação dos serviços, por meio do cotejo das metas e prazos estipulados frente aos efetivamente realizados.

Feito esse breve resumo, passa-se à análise dos responsáveis por atestar a regularidade do contrato de gestão. Em síntese, o controle é exercido por quatro instâncias: (i) Comissão de Avaliação; (ii) Conselho de Administração; (iii) Poder Contratante e; (iv) Tribunal de Contas.

A Comissão de Avaliação é formada pelo órgão contratante e consiste na unidade específica formada com pessoal especializado na área fomentada para

¹² Artigo 7º da Lei Federal nº 9.637/1998

¹³ Para selecionar uma OS para celebrar um contrato de gestão, a administração pública deve realizar um chamamento público. Apesar de não ter na lei as etapas e regras dessa seleção (tal qual a licitação, conforme lei nº 8.666/93), ficou decidido pelo STF na ADI 1923/DF que o procedimento processo deve ser pautado pelos princípios da impessoalidade, moralidade e publicidade, garantindo, ainda, a transparência do processo e igualdade de oportunidades entre os participantes.

Na Legislação Estadual, a cargo da Lei Complementar nº 846/1998 do Estado de São Paulo, o artigo 6º estabelece que “§ 3º - A celebração dos contratos de que trata o "caput" deste artigo, com dispensa da realização de licitação, será precedida de publicação da minuta do contrato de gestão e de convocação pública das organizações sociais, através do Diário Oficial do Estado, para que todas as interessadas em celebrá-lo possam se apresentar. § 4º - O Poder Público dará publicidade: I - da decisão de firmar cada contrato de gestão, indicando as atividades que deverão ser executadas; e II - das entidades que manifestarem interesse na celebração de cada contrato de gestão”.

supervisionar o contrato de gestão¹⁴. A unidade deverá, periodicamente (no mínimo, ao término de cada exercício), avaliar os indicadores e resultados alcançados, encaminhando à autoridade competente relatório conclusivo sobre a avaliação procedida¹⁵.

Do lado oposto do liame, a entidade contratada participa desse controle por meio do seu Conselho de Administração, que deve aprovar e encaminhar os relatórios elaborados pela diretoria sobre as atividades da OS naquele contrato¹⁶. O Conselho igualmente aprova as contas anuais, os demonstrativos contábeis, com ou sem ajuda de consultoria externa.

O terceiro sujeito que controla o ajuste é o próprio Poder Contratante. O gestor público do poder executivo deve acompanhar e monitorar o contrato de gestão com cautela, a fim de identificar distorções ou gargalos na prestação, podendo ainda promover ajustes ou aditivos para adequar o contrato às mudanças fáticas no decorrer da execução.

Por fim, o Tribunal de Contas deve apreciar e julgar as prestações de contas de todos os repasses públicos realizados às OS¹⁷. Nesse sentido, a OS deve encaminhar ao Tribunal de Contas: os relatórios sobre a execução do objeto, com o cotejo das metas estipuladas com os resultados alcançados; os demonstrativos contábeis de acordo com as normas aplicáveis (vide capítulo 3.3); e o parecer e o relatório de auditoria de execução física e financeira.

Dessa forma, a Corte de Contas competente analisa e julga: o chamamento público dos contratos de gestão; os contratos propriamente ditos; a prestação de contas ao final de cada exercício em que houver transferência de recursos (em alinhamento com o parecer conclusivo fornecido pelo ente contratante); e eventuais termos modificativos desses contratos.

Além disso, o Tribunal de Contas competente pode emitir recomendações para todas as partes envolvidas, com sugestões de mudanças para aperfeiçoar os contratos. Seus órgãos podem, ainda, reprovar os processos relativos aos repasses

¹⁴ Especificamente para o Estado de São Paulo, a Lei Complementar nº 846/1998, no art. 9º, §2º, “Os resultados atingidos com a execução do contrato de gestão serão analisados, periodicamente por comissão de avaliação indicada pelo Secretário de Estado competente, composta por profissionais de notória especialização, que emitirão relatório conclusivo, a ser encaminhado àquela autoridade e aos órgãos de controle interno e externo do Estado.”

¹⁵ Artigo 8º, parágrafos 1º a 3º, da Lei Federal nº 9.637/1998

¹⁶ Artigo 4º, inciso IX, da Lei Federal nº 9.637/1998

¹⁷ Artigo 71, inciso VI, da Constituição Federal de 1988

para o terceiro setor, com a possibilidade de imputar débitos ou sanções aos responsáveis¹⁸.

É relevante mencionar que, segundo o art. 9º da Lei nº 9.637/1998¹⁹, os responsáveis dos órgãos contratantes devem dar ciência ao Tribunal de Contas caso tomem conhecimento de irregularidade ou ilegalidade na utilização dos recursos objeto do contrato de gestão, sob pena de serem solidariamente responsabilizados.

3.7. As atuais fragilidades nas prestações de contas dos ajustes com o terceiro setor

Décadas depois da Lei das Organizações Sociais, o repasse para entidades do terceiro setor se consolidou definitivamente como essencial para o funcionamento dos serviços públicos em todo o Brasil. A título ilustrativo, apenas no Estado de São Paulo, cerca de vinte anos após a sua formalização legal, 38,5 bilhões de reais foram repassados por essa política no triênio 2019-2021, dos quais 35,5 bilhões de reais foram para prestação de serviços de saúde (aproximadamente 92%)²⁰.

No entanto, a rápida expansão das parcerias com o terceiro setor como forma de prestação dos serviços públicos ocorreu ainda sem um sistema estruturado de controle por parte das partes envolvidas. Na prática, a administração pública teve que desenhar e aplicar os novos métodos de acompanhamento em pleno andamento dos contratos, considerando sua inexperiência com os ajustes e as limitações de pessoal e orçamento.

Por outro lado, as organizações sem fins lucrativos encontraram um ambiente propício para executar os contratos com bastante liberdade, sem as amarras típicas dos contratos tradicionais e sem muito rigor na prestação das contas.

Um excelente diagnóstico da evolução da relação entre o Estado e as Organizações Sociais desde a sua regulação pode ser visualizado no relatório final da Comissão Parlamentar de Inquérito instituída no âmbito da Assembleia Legislativa do

¹⁸ Vide artigos 54 a 57 do Regimento Interno do TCESP.

¹⁹ O mesmo se aplica no Estado de São Paulo, consoante art. 10º da Lei Complementar nº 846/1998/

²⁰ Dados do Painel Terceiro Setor do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, disponível em <https://painel.tce.sp.gov.br/pentaho/api/repos/%3Apublic%3ATERCEIROSETOR%3ATERCEIROSETOR.wcdf/generatedContent?userid=anony&password=zero>, acesso em 24/04/2025

Estado de São Paulo (ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE SÃO PAULO, 2018).

Em depoimento para a CPI, o Conselheiro do Tribunal de Contas do Município de São Paulo descreveu a precária prestação de contas na então incipiente fiscalização da transferência do serviço para as OS:

“(…) A Secretaria Municipal teria que desenvolver uma capacidade nova, que já não era a capacidade do gerenciamento da prestação direta dos serviços de saúde. Mas sim uma capacidade para o gerenciamento dessa atividade de parceria público-privada. (...) o que se observou no município de São Paulo foi uma transferência na prática das diretrizes que deveriam ser estabelecidas pela secretaria municipal para as OSS (...) havia uma ideia de que elas sabem fazer bem. E, portanto, a transferência maciça de recursos para as OSS estaria em boas mãos.

[...]

O que nós assistimos durante todo um grande ciclo no Município de São Paulo foi uma transferência de recursos municipais às OSS sem diretrizes públicas e uma verificação efetiva da aplicação daqueles recursos, que são públicos, e, portanto, precisam ser devidamente verificados quanto ao seu uso.

(...)

Inclusive a estrutura que deveria exercer essa fiscalização era quantitativamente, em número de pessoas, muito pequena. Sem os perfis profissionais, técnicos e de qualificação necessários (...)” (fls. 12/13)

Tendo se desenvolvido num ambiente tão frágil e instável, era inevitável que, no decorrer dos contratos, surgissem lacunas, questionamentos e vários desafios a serem enfrentados pelos controles interno e externo.

Mesmo considerando as limitações enfrentadas, as administrações municipais e o Estado de São Paulo desenvolveram trabalho relevante de aperfeiçoamento de metodologias de controle dos ajustes com o terceiro setor.

Em 2006, por exemplo, foi criada a Coordenadoria de Gestão de Contratos de Serviços de Saúde, com intuito de coordenar as contratações no âmbito da saúde do Estado de São Paulo. Esse Órgão é responsável por gerir e controlar, no aspecto administrativo-financeiro, os repasses, avaliando o impacto e os resultados dos serviços de saúde²¹.

²¹ Decreto nº51.435/2006: Artigo 4º - A Coordenadoria de Gestão de Contratos de Serviços de Saúde tem por finalidades:

- I - instrumentalizar a contratação de serviços de saúde;
- II - realizar a gestão e o controle administrativo e financeiro dos contratos e convênios de serviços de saúde;
- III - avaliar a atuação dos provedores, o impacto e os resultados dos serviços de saúde contratados e/ou conveniados;
- IV - contribuir para o planejamento e a implantação de estratégias de saúde e serviços;

De igual modo, a Secretaria de Saúde tem editado regularmente normas infralegais (ex.: Resolução SS 116/2012 e SS 107/2019²²), com o objetivo de padronizar procedimentos e aperfeiçoar o controle dos contratos, em consonância com a literatura técnica mais recente.

No tocante ao controle externo, o Tribunal de Contas de São Paulo também apresentou melhora significativa na abordagem, orientação e julgamento dos repasses. À semelhança das Resoluções da Secretaria de Saúde, o TCE normatizou as regras relativas às prestações de contas através de Instruções Normativas (ex.: Instruções nº 02/2016 e 01/2020), com o intuito de orientar as partes do contrato quanto aos documentos a serem disponibilizados, prazos e demais exigências.

Registre-se, por oportuno, a edição do Manual do Terceiro Setor²³ - consolidação do entendimento sobre os ajustes a todos os interessados - e o Painel do Terceiro Setor²⁴, com a intenção de apresentar um panorama atualizado dos montantes envolvidos nos referidos instrumentos.

Malgrado tenha havido evolução no controle dos contratos de gestão e convênios, esta ainda foi deveras tímida e, portanto, desproporcional em relação à enorme quantidade de contratos a serem administrados e à complexidade das falhas encontradas.

Ao ser chamado a participar da CPI das OSS tratada alhures, o TCESP apresentou um resumo das principais irregularidades encontradas por ocasião da fiscalização dos contratos. Dentre elas, destacam-se, como relevantes para o presente trabalho:

- (i) Pagamento de despesas incompatíveis com o objeto pactuado, caracterizando desvio de finalidade do recurso público;
- (ii) Não cumprimento de metas e ou grande variação entre índices de cumprimento de metas, caracterizando falta de planejamento;

V - coordenar, no âmbito da Secretaria da Saúde, as atividades relacionadas à contratação de serviços de saúde.

²² As referidas resoluções dispõem de regras sobre a retenção de valores destinados a Convênios e Contratos de Gestão celebrados no âmbito da Pasta, a título de taxa de administração.

²³ Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/sites/default/files/publicacoes/Manual%20do%20Terceiro%20Setor%20-%202022.pdf>, acesso em 22/10/2024

²⁴ Disponível em: <https://painel.tce.sp.gov.br/pentaho/api/repos/%3Apublic%3ATERceiroSetor%3ATERceiroSetor.wcdf/generatedContent?userid=anony&password=zero>, acesso em 22/10/2024

- (iii) Aquisição de insumos a custos superiores aos praticados pelo Governo do Estado;
- (iv) Notas Fiscais sem identificação do contrato de gestão a que se referem, não sendo possível identificar se aquelas notas referiam-se a prestação de contas em questão;

A própria conclusão da mencionada CPI é de que as prestações de contas de repasses ao terceiro setor na política pública de saúde são marcadas, em regra, por uma “grande e severa fragilidade estrutural de avaliação de custos e resultados”.

Mais especificamente, enfatiza-se a ausência de parâmetros objetivos e padronizados com a fixação dos custos e quantidades para os contratos celebrados, de maneira a permitir uma avaliação mais objetiva do plano de trabalho e, ao mesmo tempo, permitir pensar dinamicamente as alternativas disponíveis, em vez de uma análise estática e anacrônica.

É nesse aspecto que a presente dissertação objetiva contribuir: através de um modelo econômico-financeiro, parametrizar os custos e quantidades de forma prévia, a fim de i) fornecer subsídios claros para avaliar os valores e alternativas antes do contrato ser executado; ii) ajudar no controle concomitante do contrato, estimando impactos de aditivos e potenciais alterações para o Estado; e iii) auxiliar a avaliação *ex post*, fornecendo dados mais claros ao final do contrato para subsidiar a avaliação de custo benefício e do impacto, com vistas a melhorar os futuros contratos.

4. METODOLOGIA

4.1. Modelagem econômico-financeira de contratos

Em breve síntese, a modelagem econômico-financeira de um projeto pode ser definida como a projeção dos resultados financeiros que serão movimentados durante o ajuste em análise. Nesse sentido, é importante que a modelagem leve em consideração a realidade econômica presente em cada avença, especificando, principalmente, a relação entre a produção que a administração pública deseja alcançar e os recursos a serem disponibilizados à entidade do terceiro setor.

A metodologia da modelagem de contratos já é amplamente utilizada no Brasil e no mundo, notadamente para projetos de Parcerias Público-Privadas (PPP) (ROSA, 2024) (CRUZ e MARQUES, 2011).

A Lei nº 11.079/2004, que estabelece normas gerais para a licitação e contratação de PPPs, dispõe sobre a necessidade de “sustentabilidade financeira e vantagens para o setor público”²⁵. Além disso, a aludida legislação define a necessidade de se prever as contraprestações pecuniárias do parceiro público e as potenciais condições de variação²⁶, o que já exige o desenho da estrutura dos fluxos financeiros da modelagem econômico-financeira dos contratos.

Por fim, a Lei das PPPs ainda prevê mecanismos para repartir os riscos entre os contratantes, com vistas a tornar mais clara a viabilidade e a atratividade econômica do projeto. A união desses requisitos pressupõe a elaboração de uma modelagem para os casos de PPP, como uma prática implícita, porém recomendável, para atender aos requisitos legais.

Assim, pode-se dizer que a modelagem econômico-financeira dos contratos auxilia a administração pública a: (i) estimar o fluxo de receitas no decorrer do contrato, considerando todos os aspectos relevantes, como investimentos, custos de operação, atualizações de preços, entre outros; (ii) determinar a taxa de retorno, essencial para atrair os investimentos das empresas interessadas, dados os riscos

²⁵ Art. 4º da Lei Federal nº 11.079/2004

²⁶ Art. 10 da Lei Federal nº 11.079/2004

envolvidos; e (iii) estabelecer mecanismos de reequilíbrio econômico-financeiro, considerando que a administração pública precisa controlar as condições pactuadas originariamente e as mudanças necessárias durante a vigência do contrato.

Por esses motivos, e apesar das diferenças entre as PPPs e os contratos com organizações sem fins lucrativos, este trabalho pretende demonstrar que a modelagem econômico-financeira pode ser uma ferramenta importante para tornar mais eficientes e controláveis os contratos com o terceiro setor.

4.2. Viabilidade Jurídica e Institucional

A modelagem proposta é perfeitamente compatível com a legislação aplicável e com a jurisprudência do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, principalmente por permitir um detalhamento ideal dos custos incorridos o que, por via de consequência, fornece subsídios para escolhas mais eficientes por parte dos gestores e informa a população e os órgãos de controle.

Nesse sentido, a Lei Federal nº 13.019/2014 dispõe claramente da necessidade de adotar procedimentos cristalinos nas parcerias, com especial menção aos custos²⁷. De igual modo, o Comunicado SDG nº 25/2023, elaborado no âmbito do TCESP, alerta que o plano de trabalho dos ajustes deve conter “o detalhamento de quantitativos e preços unitários apurados para a estipulação das metas e do orçamento, demonstrado inclusive o custo próprio de cada uma delas”²⁸.

²⁷ Lei Federal nº 13.019, de 31/07/2014:

Art. 19. A proposta a ser encaminhada à administração pública deverá atender aos seguintes requisitos:

I - identificação do subscritor da proposta;

II - indicação do interesse público envolvido;

III - diagnóstico da realidade que se quer modificar, aprimorar ou desenvolver e, quando possível, indicação da viabilidade, dos custos, dos benefícios e dos prazos de execução da ação pretendida.

[...]

Art. 23. A administração pública deverá adotar procedimentos claros, objetivos e simplificados que orientem os interessados e facilitem o acesso direto aos seus órgãos e instâncias decisórias, independentemente da modalidade de parceria prevista nesta Lei.

Parágrafo único. Sempre que possível, a administração pública estabelecerá critérios a serem seguidos, especialmente quanto às seguintes características:

IV - custos;

²⁸ COMUNICADO SDG nº 25/2023: O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, em sua missão de fiscalizar e orientar para a correta formalização de contratações públicas no âmbito do Terceiro Setor, e no intuito de esclarecer as regras concernentes à aplicação das Leis Federais nº 9.637/98, nº 13.019/14 e nº 9.790/99, no que tange ao detalhamento do plano de trabalho e ao rateio de despesas administrativas, alerta que:

Não é diferente a dicção das Instruções Normativas nº 01/2024 do TCESP, que exigem o “demonstrativo dos custos apurados para a estipulação das metas e do orçamento, demonstrando inclusive o custo unitário de cada meta”²⁹.

O método também permite uma tomada de decisão mais econômica e eficiente pelos agentes políticos. Somente com o detalhamento unitário de todos os custos e a possibilidade de comparação é possível entender, de fato, se é vantajoso ou não para o ente público o regime de parceria com a entidade privada.

Insta salientar, nessa toada, que o artigo 16 da Lei Federal nº 4320/1964 estabelece como condição essencial para os repasses públicos a demonstração da vantagem econômica para o poder público e a sua mensuração objetiva com vistas a permitir avaliar a eficiência do ajuste³⁰.

Nessa mesma lógica, o Ministro Ayres Britto, em voto proferido no STF na ADI 1.923³¹, esclareceu que a desnecessidade de licitação para as parcerias com o terceiro setor não afasta a necessidade de demonstrar que “o regime da parceria com a iniciativa privada se revele como de superior qualidade frente à atuação isolada ou solitária do próprio Estado enquanto titular da atividade em questão”.

Portanto, mais do que viabilidade, a adoção dos parâmetros sugeridos faz cumprir efetivamente o arcabouço legal e vigente em comparação com o procedimento falho adotado atualmente, o que constitui verdadeira boa prática para os repasses públicos ao terceiro setor.

- o plano de trabalho e o ajuste devem conter o detalhamento de quantitativos e preços unitários apurados para a estipulação das metas e do orçamento, demonstrando inclusive o custo próprio de cada uma delas;

²⁹ Artigo 136 - Os órgãos da administração direta do Poder Executivo, as respectivas autarquias, fundações, consórcios públicos, empresas públicas e sociedades de economia mista e suas subsidiárias, os Poderes Legislativo e Judiciário, o Tribunal de Contas, a Defensoria Pública e o Ministério Público Estadual deverão informar, via Sistema AUDESP – Fase V, os dados relativos aos ajustes tratados nesta Seção, e seus respectivos aditivos, na periodicidade estipulada pelo Calendário Anual de Obrigações do Sistema AUDESP. I – Os órgãos mencionados no caput deste artigo encaminharão, para fins de cadastramento no sistema de processo eletrônico, exclusivamente por meio digital ou diretamente via web, observando a formatação prevista nas disposições atinentes ao e-TCESP divulgadas em Comunicado específico na página eletrônica do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, no prazo de até 5 (cinco) dias úteis do recebimento da requisição emitida pela Fiscalização, os seguintes documentos: p) demonstrativo dos custos apurados para a estipulação das metas e do orçamento, demonstrando inclusive o custo unitário de cada meta;

³⁰ Art. 16. Fundamentalmente e nos limites das possibilidades financeiras, a concessão de subvenções sociais visará a prestação de serviços essenciais de assistência social, médica e educacional, sempre que a suplementação de recursos de origem privada aplicados a esses objetivos, revelar-se mais econômica.

Parágrafo único. O valor das subvenções, sempre que possível, será calculado com base em unidades de serviços efetivamente prestados ou postos à disposição dos interessados obedecidos os padrões mínimos de eficiência previamente fixados.

³¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Plenário, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.923/DF, Brasília, ATA nº 8, de 31/03/2011, publicada no DJE de 31/03/2011, disponível em https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/Voto__ADI1923LF.pdf

4.3 Modelo teórico da função de produção Cobb-Douglas

A formulação teórica adotada neste trabalho parte da função de produção do tipo Cobb-Douglas, tradicionalmente utilizada na economia para representar a relação entre os insumos aplicados em um processo produtivo e o nível de produto ou serviço resultante. Ela foi desenvolvida com o objetivo de analisar a variação do volume total de produção de acordo com o quantitativo dos insumos utilizados (COBB e DOUGLAS, 1928).

A função é especialmente útil para descrever a relação entre os inputs e os outputs de uma produção, incluindo o coeficiente tecnológico que reflete a produtividade total daquele modelo e coeficientes de elasticidade para os insumos. Em suma, ela contribui para o entendimento de como mudanças nos inputs de uma produção têm o condão de afetá-la e permite a verificação do aproveitamento dos recursos disponíveis.

Exemplos de aplicação prática recente da Função de Cobb-Douglas incluem modelagem de crescimento econômico de Estados (MANKIW, ROMER e WEIL, 1992), análise de produtividade de empresas (LEVINSOHN), estudos sobre produção agrícola (UDRY, 1995) (CANNING, 2000), e relação entre infraestrutura e crescimento urbano (CANNING, 2000).

Apesar de sua notória popularidade, a função possui limitações, a exemplo da dificuldade de considerar as modernizações tecnológicas no contexto ou de assumir que os retornos de escala são constantes (SAMUELSON e NORDHAUS, 2010).

A literatura especializada frequentemente propõe novas adaptações ao modelo Cobb-Douglas para descrever melhor os fenômenos estudados (peculiaridades regionais, por exemplo), enquanto outra parte da academia prefere adotar modelos distintos, que consideram relações mais complexas entre os fatores de produção (ANTRÀS, 2003).

Especialmente para o caso de contratos administrativos, a mencionada função tem sido utilizada com relativo sucesso para modelagem de PPPs. No caso de contratos de concessão de rodovias e ferrovias, o modelo tem ajudado a prever o impacto dos investimentos de capital e de pessoal na qualidade ou capacidade das vias (CHEN, 2021).

Igualmente, há casos de aplicação na esfera da saúde pública, inclusive no contexto brasileiro, a exemplo do Hospital do Subúrbio em Salvador - Bahia, que analisou de que forma diferentes quantitativos de insumos - níveis de trabalho (profissionais de saúde) e capital (equipamentos e infraestrutura) - podem interferir na qualidade e quantidade do atendimento (CARRERA, 2012).

Nesses exemplos, a adoção do citado modelo contribuiu, principalmente, para melhorar o monitoramento da eficiência do contrato desde a sua concepção e, além disso, foi importante para justificar o custo-benefício da parceria (*Value for Money*), em detrimento de outras escolhas possíveis (custo de oportunidade).

Sua versatilidade e robustez tornam-na uma referência adequada para pensar os contratos de gestão com organizações sociais, nos quais o poder público transfere recursos com o objetivo de produzir determinada quantidade e qualidade de serviços públicos — em geral, mensuráveis em atendimentos, exames, internações ou outros indicadores assistenciais.

Nesse sentido, o modelo teórico aqui proposto serve como referência metodológica para a modelagem econômico-financeira de contratos com organizações sociais, auxiliando na estruturação do planejamento, no acompanhamento da execução contratual e na avaliação da eficiência das parcerias firmadas. Trata-se, portanto, de uma ferramenta que, embora adaptada de outro contexto, oferece potencial significativo para o controle, a simulação de cenários e o aprimoramento da tomada de decisão no setor público.

Considerando a função de produção Cobb-Douglas no seguinte formato originário:

$$Y = A \cdot Q^{\alpha} \cdot K^{\beta}$$

Onde:

Y é a quantidade de produção,

Q é a quantidade de insumo,

K é outro insumo (por exemplo, capital),

α e β são parâmetros que determinam a produtividade.

A é um fator de eficiência total ou tecnologia da função de produção, indicando o nível de tecnologia ou a eficiência com que os insumos são transformados em indicadores operacionais.

Relacionando a função com o orçamento, temos que o orçamento da OS (B) está relacionado com os custos dos insumos. Se assumirmos que o orçamento é totalmente usado para comprar insumos (dado que a OS não possui fins lucrativos), podemos escrever:

$$B = P \cdot Q$$

Onde P é o preço por unidade de insumo.

Com isso, é possível isolar a Quantidade de Insumo: da equação do orçamento, isolamos Q :

$$Q = \frac{B}{P}$$

Substituindo uma função de produção, ou seja, substituindo Q na função de produção para expressar Y em função de B e P :

$$Y = A \left(\frac{B}{P} \right)^\alpha \cdot K^\beta$$

Essa formulação permite entender como a produção Y depende do orçamento B , do preço dos insumos P , e de outros fatores de produção K . Os parâmetros A , α e β devem ser estimados ou definidos com base nas características específicas da OS e da natureza dos serviços que ela fornece.

É importante notar que essa é uma simplificação e outros fatores como eficiências, tecnologia e regulamentações também podem influenciar a relação entre orçamento e produção.

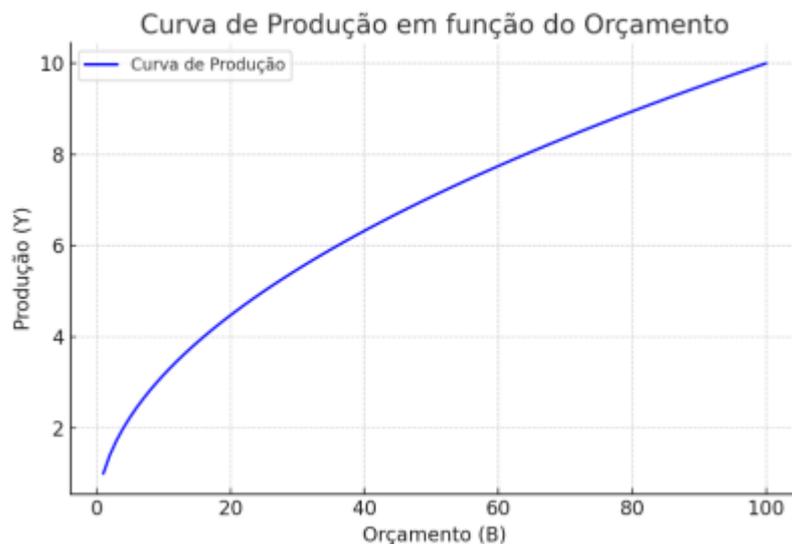


Figura 1 - Fonte: Elaboração própria

Aqui está a curva de produção em função do orçamento para a Organização Social (OS), usando uma função de produção tipo Cobb-Douglas com os parâmetros estabelecidos.

Conforme o orçamento B aumenta, a produção Y também cresce, seguindo uma relação de poder de acordo com os parâmetros de elasticidade definidos para os insumos e o capital. Esta visualização ajuda a entender como variações no orçamento impactam diretamente a capacidade de produção da OS.

Como trata-se de modelagem de casos concretos de OS que atuam na área da saúde, é possível especificar ainda mais as variáveis da função, a fim de adequá-las ao exemplo concreto.

Primeiramente, assume-se que as entidades utilizem dois insumos: mão de obra e equipamentos ambulatoriais. Ato seguinte, supõe-se que o orçamento é igualmente distribuído entre eles, pode-se estabelecer a seguinte função:

$$Y = A \cdot L^\alpha \cdot E^\beta$$

Onde:

Y é a quantidade total de serviços ou produção da OS.

A é um coeficiente que representa a eficiência tecnológica ou a habilidade geral da OS em transformar insumos em saída.

L representa a quantidade de mão de obra utilizada.

E representa a quantidade de equipamentos ambulatoriais utilizados

α e β são os coeficientes de elasticidade da produção em relação à mão de obra e aos equipamentos, respectivamente.

Rememore-se que o orçamento total B da OS está distribuído igualmente entre mão de obra e equipamentos. Se cada insumo receber metade do orçamento, podemos definir:

O custo da mão de obra por unidade seja P_L e o custo por unidade de equipamentos seja P_E .

$$L = \frac{\frac{B}{2}}{P_L}$$

$$E = \frac{\frac{B}{2}}{P_E}$$

Substituindo L e E na função de produção Cobb-Douglas, temos:

$$Y = A \cdot \left(\frac{B}{PL} \right)^\alpha \cdot \left(\frac{B}{Pe} \right)^\beta$$

Essa equação permite que a OS calcule como diferentes alocações do orçamento entre mão de obra e equipamento, ou mudanças nos preços de cada insumo, poderiam afetar sua produção total.

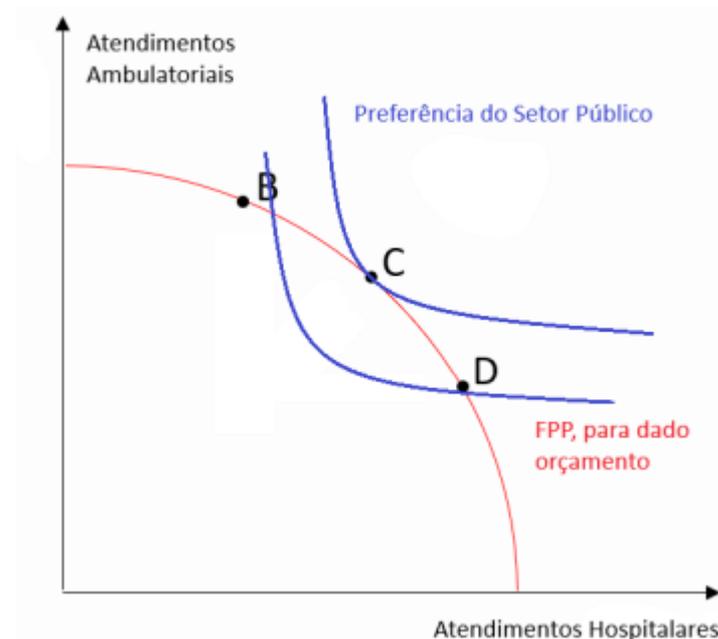


Figura 2 - Fonte: Elaboração própria

Acima se encontra a curva de possibilidade de produção para dois serviços distintos da OS, indicando como os recursos orçamentários podem ser alocados entre os dois serviços para diferentes níveis de produção. Esta curva mostra a compensação entre a produção do Serviço de Atendimentos Hospitalares e a produção do Serviço de Atendimentos Ambulatoriais quando o orçamento total é fixo e distribuído de maneiras variadas entre eles.

O presente trabalho adota uma abordagem metodológica de natureza qualitativa e aplicada, voltada à análise de contratos de gestão celebrados com entidades do terceiro setor na área da saúde, com ênfase na identificação de lacunas informacionais e na aplicação prática de uma ferramenta de modelagem econômico-financeira.

A opção pela abordagem qualitativa justifica-se pela complexidade e especificidade dos objetos analisados, que demandam interpretação contextualizada

dos documentos administrativos, normas e práticas de gestão, mais do que mensuração estatística.

A pesquisa se estrutura a partir da análise de três estudos de caso, selecionados com base na relevância do objeto, na diversidade dos entes envolvidos (Estado e municípios) e dos níveis de dados apresentados.

O foco recai sobre a verificação da viabilidade e das limitações práticas da aplicação de uma modelagem econômico-financeira como instrumento de apoio à gestão, à fiscalização e à formulação de políticas públicas no âmbito das parcerias com entidades do terceiro setor.

Assim, a solução proposta baseia-se na adaptação de uma função de produção de tipo Cobb-Douglas, que permite relacionar, de forma sistematizada, os insumos aplicados (trabalho e capital) com a produção efetiva ou estimada dos serviços contratados (consultas, exames, internações, entre outros).

4.4. Modelo de Fluxo de Caixa e Demonstração do Resultado do Exercício

Neste capítulo serão apresentados os conceitos de Demonstração do Resultado do Exercício e de Fluxo de Caixa, ferramentas tradicionalmente utilizadas para a análise de viabilidade econômica de projetos. No caso analisado neste relatório, devem ser consideradas por exemplo as normas contábeis aplicadas a uma entidade sem fins lucrativos, bem como restrições legais a sua atuação enquanto organização social responsável por um contrato de gestão. A modelagem deve também considerar a realidade econômica em que o contrato será celebrado, particularmente a relação entre a produção almejada pelo setor público e a disponibilidade de recursos para o contrato de gestão.

O objetivo básico da modelagem econômico-financeira de um contrato de gestão é obter previsões da capacidade de a OS atender à expectativa do setor público, levando-se em consideração a realidade técnico-institucional e a disponibilidade de recursos.

Tais particularidades delimitam a metodologia a ser adotada para a modelagem desta contratação e a diferenciam de outras formas de contratação de agente privado

pelo setor público, como a concessão e a parceria público-privada. Em seguida, são apresentados os principais componentes necessários para a modelagem de contratos de gestão, sendo também explicitadas as principais diferenças em relação a outros tipos de análise econômica de projetos.

A Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) deve mostrar os resultados financeiros da gestão da entidade em diferentes períodos, segregando as operações próprias das operações em parcerias. Esta demonstração é um relatório contábil que apresenta as receitas, custos e despesas de uma entidade em um determinado período, geralmente anual.

O modelo de DRE aqui descrito é dividido em categorias e subcategorias, facilitando a análise das fontes de receita e dos gastos operacionais da organização. A Tabela 1 descreve o modelo de estrutura da DRE específico para Organizações Sociais, seguindo as normas que regem as demonstrações financeiras de entidades sem fins lucrativos:

Tabela 1- Modelo de Estrutura da Demonstração do Resultado do Exercício para Organização Social

Código	Como é calculado	Descrição
A	A1-A2+A3	RECEITAS OPERACIONAIS
A1	A1a+A1b+A1c+A1d+A1e	RECEITAS OPERACIONAIS COM RESTRIÇÃO
A1a		Subvenções governamentais
A1b		Vendas de ingressos, loja e serviços
A1c		Locação de espaços
A1d		Receitas Financeiras
A1e		Outras receitas
A2		(-) Deduções
A3	A3a+A3b+A3c	RECEITAS OPERACIONAIS SEM RESTRIÇÃO
A3a		Contribuições e Doações Voluntárias
A3b		Rendimentos Financeiros
A3c		Outros recursos recebidos
B	B1+B2+B3+B4+B5+B6+B7+B8	CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS
B1		Pessoal
B2		Serviços prestados por terceiros
B3		Energia elétrica, água e telecomunicação

Código	Como é calculado	Descrição
B4		Gerais e administrativas
B5		Programa edificações: conservação, manutenção e segurança
B6		Atividades Fim
B7		Comunicação
B8		Depreciação
C	A-B	RESULTADO DO EXERCÍCIO

Fonte: Elaboração com base em (ANDRADE, 2015)

Já o Fluxo de Caixa pode ser gerado por meio do método direto ou do método indireto. Para criar a demonstração do Fluxo de Caixa usando o método direto, é necessário que a entidade tenha uma configuração no sistema contábil que permita a separação das atividades que passam pelas contas de caixa ou equivalentes de caixa e das transações que não envolvem essas contas. Essa demonstração apresenta de forma clara os montantes que entraram e saíram do caixa em cada período.

Por outro lado, ao elaborar a demonstração de Fluxo de Caixa pelo método indireto, a entidade pode calcular os acréscimos e reduções de cada fluxo pela diferença entre os saldos iniciais e finais. Nesse método, a demonstração não mostra os montantes que efetivamente passaram pelo caixa, embora o efeito final no saldo de caixa seja o mesmo obtido pelo método direto.

A Tabela 2 fornece uma visão clara e detalhada das atividades que afetam o caixa, permitindo a análise do fluxo financeiro ao longo do projeto:

Tabela 2 - Modelo da Estrutura do Fluxo de Caixa Direto de Organização Social

Código	Como é calculado	Descrição
Atividades Operacionais		
A1		Recebimentos
A2		(-) Pagamentos
A	A1-A2	Caixa Líquido Gerado (Consumido) pelas Atividades Operacionais
Atividade de Investimentos		
B1		Recebimentos de Verba para Investimento
B2		(-) Pagamento pela Compra de Imobilizado
B	B1-B2	Caixa Líquido Gerado (Consumido) pelas Atividades de Investimentos

Código	Como é calculado	Descrição
Atividade de Financiamentos		
C1		Recebimentos por Empréstimos
C2		(-) Pagamento de Empréstimos
C3		(-) Reversão Sobre de Caixa FTMSP
C	C1- C2-C3	Caixa Líquido Gerado (Consumido) pelas Atividades de Financiamentos
D	A+ B+C	Aumento (diminuição) Líquido no Caixa e Equivalentes de Caixa
E	E	Caixa e Equivalentes de Caixa no Início do Período
F	E D+	Caixa e Equivalentes de Caixa no Fim do Período

Fonte: Elaboração com base em (ANDRADE, 2015)

5. AVALIAÇÃO EMPÍRICA

5.1. Aplicação da metodologia nos casos práticos escolhidos

Para permitir a indexação dos valores unitários e específicos relacionados à prestação do serviço de saúde com a intenção de modelá-los, o presente trabalho elencou três casos práticos de contratos de gestão no âmbito do Estado de São Paulo, que ilustram os diferentes formatos encontrados recentemente na área.

Cada ajuste escolhido tem um nível distinto de detalhamento dos custos e de informações disponibilizadas pelos entes públicos e pelas entidades contratadas, de modo que se pretende analisar como essa assimetria de informações impacta na análise dos custos, no controle das instâncias responsáveis e, por fim, na elaboração da modelagem econômico-financeira aqui proposta.

Todos os dados disponíveis foram colhidos a partir dos processos que tramitam no Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, isto é, no âmbito ativo da fiscalização do controle externo estadual.

Importante esclarecer que os documentos que instruem a prestação de contas de repasses no âmbito do TCESP devem conter informações suficientes para possibilitar não apenas a verificação da regularidade formal da execução contratual, mas também a avaliação da economicidade, eficiência e eficácia da parceria.

Isso significa que, se a OS dispõe de documentos internos com maior grau de detalhamento sobre os custos, tais documentos deveriam ser incorporados ao processo de prestação de contas, na medida em que são fundamentais para compreender a formação dos custos operacionais e justificar os resultados alcançados. A ausência desse detalhamento compromete não apenas a atuação do controle externo, mas também limita a possibilidade de avaliações técnicas independentes.

Essa distinção é importante para esclarecer que os dados utilizados na análise dos casos foram os efetivamente disponibilizados e não necessariamente coincidem com a totalidade dos dados disponíveis na Organização Social contratante ou pela administração responsável. A seguir detalharemos os três casos escolhidos e suas particularidades.

5.1.1. Caso 1

O primeiro caso prático analisado neste trabalho refere-se ao Contrato de Gestão firmado entre a Secretaria de Estado da Saúde de São Paulo, por meio da Coordenadoria de Gestão de Contratos de Serviços de Saúde, e a Organização Social Fundação do ABC (FUABC), com o objetivo de administrar o Serviço de Reabilitação Lucy Montoro, localizado no município de Diadema.

As informações aqui disponibilizadas foram obtidas no bojo do processo TC-1827.989.20-3, junto ao TCESP (Anexo A). A unidade presta atendimento ambulatorial voltado à reabilitação de pacientes com limitações funcionais de origem neurológica, ortopédica ou visual. O contrato firmado possui vigência de cinco anos a partir de 8 de janeiro de 2020 e valor anual pactuado de R\$ 11.984.255,84. A convocação pública foi publicada no Diário Oficial do Estado de São Paulo em 18 de outubro de 2019 (Anexo A – 1), com o intuito de selecionar a Organização Social responsável pela execução do serviço.

O Termo de Referência da convocação (Anexo A – 2) apresentou a estrutura física da unidade e os tipos de atendimento a serem realizados, além de estimativas mensais de consultas ambulatoriais como parâmetro de dimensionamento da demanda, como exemplificado abaixo:

Consultas/Sessões Não Médicas		Por mês
Consultas		1352
Sessões		1900
Total		3252

Procedimentos Médicos (acompanhamento)		Por mês
Procedimentos médicos		0

Fornecimento de Órteses, Próteses e Meios Auxiliares de Locomoção (acompanhamento)		Por mês
Órteses		30
Próteses		5
Meios Auxiliares de Locomoção		30
Outros		0

Atendimento em Grupo		Por mês
Grupo		16
Pacientes		160

Oficinas (acompanhamento)		Por mês
Oficinas		10

Serviço de Reabilitação Lucy Montoro de Diadema

Figura 3 - Anexo A -2, p. 18

No entanto, é importante notar que não houve, em todo o edital, qualquer menção à estimativa de valores referenciais para balizar as propostas da convocação. A administração estadual apenas detalhou a estrutura física encontrada e as estimativas de atendimento esperadas, deixando subentendido que a composição dos valores é de responsabilidade das Organizações Sociais participantes

Sobre a convocação em si, embora quatro entidades tenham manifestado interesse, apenas duas apresentaram propostas em conformidade com os critérios exigidos, sendo considerada viável apenas a proposta da FUABC, que foi selecionada para firmar o contrato (Anexo A – 3).

A proposta vencedora incluiu um plano operativo detalhado do serviço a ser prestado, com informações qualitativas sobre os tipos de atendimento, rotinas clínicas, estrutura da equipe e forma de execução contratual (Anexo A – 4). No aspecto quantitativo, o plano também apresentou metas mensais de atendimento (Anexo A – 4, p. 18, 19 e 29) e a estimativa global de custos para a execução anual, totalizando os mesmos R\$ 11.984.255,84.

Entretanto, os custos apresentados restringem-se aos totais por categoria de despesa (pessoal, materiais, serviços etc.), sem qualquer desmembramento ou memória de cálculo que permita verificar a composição de cada valor.

A seguir colaciona-se a referência quantitativa divulgada pela FUABC:

ANO 2020

Despesa / Custeio	Total	Composição percentual
1. Pessoal	3.347.423,65	53%
- 1.1 - Ordenados	2.259.144,66	68%
- 1.2 - Encargos Sociais	271.097,36	8%
- 1.3 - Benefícios	489.699,27	14%
- 1.4 - Provisões (13º e férias)	281.138,00	8%
- 1.5 - Outros Gastos	46.344,35	1%
2. Serviços Contratados	2.744.500,00	35%
- 2.1. - Serviços de Assistenciais	769.500,00	21%
- 2.1.1 - Contratos c/ Pessoa Jurídica	769.500,00	21%
- 2.1.2 - Contratos c/ Pessoa Física	-	0%
- 2.1.3 - Contratos c/ Cooperativas	-	0%
- 2.2. - Serviços Administrativos	1.975.000,00	79%
3. Materiais	547.000,00	9%
- 3.1. - Medicamentos	46.000,00	8%
- 3.2 - Material de Consumo	146.000,00	25%
- 3.3 - Gêneros Alimentícios	20.000,00	3%
- 3.4 - Gases Medicinais	15.000,00	3%
- 3.5 - Fornecimento Órteses/Próteses/Outros	320.000,00	61%
4. Gerais	110.000,00	2%
5. Despesas Tributárias/Financeiras	240.000,00	1%
6. SUB-TOTAL DESPESAS COM CUSTEIO	6.988.923,65	100%

Figura 4 - A - 4, p.35/36

A tabela acima corresponde ao compilado anual dos gastos, mas há uma listagem mensal disponível no próprio plano de trabalho, com nível semelhante de detalhamentos dos gastos, colacionado a seguir:

Despesa/Custeio	mês 01	mês 02
1. Pessoal	0,00	302.518,43
- 1.1 - Ordenados		199.703,61
- 1.2 - Encargos Sociais		23.964,43
- 1.3 - Benefícios		43.288,38
- 1.4 - Provisões (13º e férias)		24.852,00
- 1.5 - Outros Gastos		10.710,00
2. Serviços Contratados	170.000,00	172.600,00
- 2.1. - Serviços de Assistenciais	0,00	24.500,00
- 2.1.1 - Contratos c/ Pessoa Jurídica		24.500,00
- 2.1.2 - Contratos c/ Pessoa Física		
- 2.1.3 - Contratos c/ Cooperativas		
- 2.2. - Serviços Administrativos	170.000,00	148.100,00
3. Materiais	20.000,00	10.000,00
- 3.1. - Medicamentos		
- 3.2 - Material de Consumo	20.000,00	10.000,00
- 3.3 - Gêneros Alimentícios		
- 3.4 - Gases Medicinais		
- 3.5 - Fornecimento Órteses/Próteses/Outros		
4. Gerais	8.000,00	8.000,00
5. Despesas Tributárias/Financeiras	20.000,00	20.000,00
6. SUB-TOTAL DESPESAS COM CUSTEIO	218.000,00	513.118,43

Figura 5 - Anexo A - 4, p. 39

A título de exemplo, a planilha de custos mensais indica o valor de R\$ 199.703,61 para a rubrica “ordenados” no segundo mês de contrato (Item 1.1 – Figura 3), mas não informa quantos profissionais seriam alocados nem os respectivos salários previstos. O mesmo ocorre com a rubrica “materiais de consumo” (Item 3.2),

que apresenta apenas o total estimado de R\$ 20.000,00 no primeiro mês, sem indicar quais insumos seriam adquiridos, em que quantidade e por qual valor unitário.

Essa forma de apresentação prejudica seriamente a transparência dos custos e inviabiliza análises técnicas mais precisas, como o cálculo de custo unitário por atendimento ou a avaliação de proporcionalidade entre insumos e metas de produção. Sem acesso à composição dos custos, não é possível compreender como a OS chegou aos valores totais apresentados, tampouco verificar sua razoabilidade ou aderência às metas contratadas.

Embora essa deficiência seja reiteradamente apontada pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo³², a ausência de desmembramento detalhado dos custos segue como prática recorrente nos contratos de gestão com o terceiro setor, especialmente nos âmbitos estadual e municipal. Isso ocorre, em parte, porque as secretarias responsáveis pela gestão das parcerias não exigem esse nível de detalhamento nos processos de seleção nem nas prestações de contas, o que perpetua um modelo de baixa exigência e reduz a capacidade de controle técnico-financeiro das contratações.

5.1.2. Caso 2

O segundo caso escolhido para estudo foi o Contrato de Gestão celebrado entre a Prefeitura Municipal de Hortolândia e a Beneficência Hospitalar de Cesário Lange, com objetivo de prestar apoio técnico, gerenciamento e execução de ações e serviços da rede de saúde do Município.

O contrato teve vigência de um ano (de 01/12/2022 a 30/11/2023) e o valor anual do contrato pactuado foi de R\$ 137.994.747,99. As informações aqui

³² A título de exemplo, a decisão no bojo do processo do TCESP nº TC-5573.989.18-3: “No entanto, não consta dos autos o orçamento detalhado em planilhas que expressem a composição de todos os seus custos unitários, fundamentado em quantitativos de serviços e fornecimentos propriamente avaliados, contrariando o artigo 7º, § 2º, inciso II, da Lei de Licitações.

[...] A falta de orçamento detalhado, que pudesse atestar a economicidade do ajuste, configura irregularidade suficiente para, no caso concreto, condenar a matéria em julgamento” (TC-5573.989.18-3, Rel. Cons. Dimas Ramalho, publicado no Diário Oficial do Estado de São Paulo em 17/09/18, transitada em julgado em 29/10/20)

disponibilizadas foram obtidas no bojo do processo TC-24089.989.22, junto ao TCESP (Anexo B).

Cumprе ressaltar que o objeto do referido contrato abrange todo o serviço de urgência e emergência da saúde pública de Hortolândia, incluindo o Hospital Municipal Mário Covas, as Unidades de Pronto atendimento, as Unidades Básicas de Saúde (UBS) e o Serviço de Atendimento Médico de Urgência – SAMU.

A seleção de potenciais interessados foi formalizada pela chamada Pública nº 03/2022 (Anexo B-1). No mencionado edital (especificamente no memorial descritivo), a administração municipal detalhou toda a estrutura física das unidades a serem gerenciadas, tais como quantidade de leitos, prontos socorros, e todos os equipamentos que compõem as unidades (Anexo B-2).

No tocante aos atendimentos e exames estimados, detalhou a expectativa de demanda mensal e anual de cada especialidade atendida e de cada exame a ser realizado, aliado a indicadores qualitativos, baseados nos dados fornecidos pela Organização Social que operava no contrato anterior (anexo B - 2 – p.20).

Quanto aos custos, a Municipalidade estabeleceu um valor total máximo de proposta para as participantes, correspondente à quantia de R\$ 144.797.737,44. (Anexo B - 3 – p.8).

A memória de cálculo desse valor foi disposta na proposta financeira do edital (Anexo B -3 – p.12 a 18). Segundo o documento, os valores detalhados por itens de despesas teriam sido definidos pelo Administrador Judicial, baseados no contrato de gestão anterior, até então vigente.

Diferentemente do Caso 1, no qual não houve qualquer definição de orçamento prévio de valores que serviriam de parâmetro para as propostas, o Caso 2 definiu um valor total máximo para as propostas, especificando, através de memória de cálculo, os itens que compunham tal valor com razoável detalhamento, por exemplo:

1.1 ORDENADOS			QUANT	R\$ UNITÁRIO	TOTAL
Apoio Administrativo			41	R\$ 1.318,80	R\$ 54.070,80
Assistente Administrativo			5	R\$ 2.227,68	R\$ 11.138,40
Assistente Administrativo II			1	R\$ 2.400,00	R\$ 2.400,00
Auxiliar Administrativo			18	R\$ 1.694,32	R\$ 30.497,76
Auxiliar Almojarifado			2	R\$ 1.893,53	R\$ 3.787,06
Auxiliar de Farmácia			14	R\$ 2.142,00	R\$ 29.988,00
Biólogo			1	R\$ 2.784,61	R\$ 2.784,61
Biomédico			6	R\$ 2.730,01	R\$ 16.380,06
Coordenador Financeiro			1	R\$ 6.683,06	R\$ 6.683,06
Coordenador de Laboratório			1	R\$ 6.683,06	R\$ 6.683,06
Coordenador Operacional			1	R\$ 6.683,06	R\$ 6.683,06
Copeira			2	R\$ 1.626,22	R\$ 3.252,44
Enfermeiro Educação Continuada			1	R\$ 4.612,44	R\$ 4.612,44
Enfermeiro (36 horas)			104	R\$ 4.151,20	R\$ 431.724,80

Figura 6 - Anexo B -3, p.12

Registre-se que, apesar de especificar os valores unitários e o quantitativo esperados, a relação não especificava a divisão relativa aos insumos utilizados por cada setor (Hospital, SAMU, unidades básicas etc.), o que impossibilitou saber, por exemplo, como seria a distribuição dos 104 Enfermeiros (36 horas) nas unidades atendidas, o que é importante para compor o custo unitário de cada atendimento em cada unidade distinta atendida pela OS.

Igualmente, outros itens do orçamento apresentam esta mesma lacuna: não especificam a distribuição daqueles gastos nos respectivos setores. Exemplificando, os itens de materiais de consumo, como “uniformes e identificação de pessoal”, e “gases medicinais e ar comprimido”, não possuem uma discriminação de onde serão efetivamente utilizados:

3. MATERIAIS DIVERSOS				R\$ 207.000,00
3.1 Uniformes e Identificação de Pessoal				R\$ 30.000,00
3.2 Gases Medicinais e Ar Comprimido				R\$ 150.000,00
3.3 Material Expediente				R\$ 12.000,00
3.4 Impressos e Comunicação				R\$ 15.000,00

Figura 7 - Anexo B - 3, p.15

Ao término do processo de seleção, a única Organização Social habilitada, a Beneficência Hospitalar de Cesário Lange, foi a vencedora (anexo B – 4).

A proposta da vencedora trazia grande detalhamento qualitativo de como seria o serviço prestado nos anos de contrato de gestão, ressaltando a experiência da OS em contratos semelhantes.

Em termos quantitativos, a Organização apresentou proposta financeira, representando a estimativa para o primeiro ano de contrato de gestão, com boa especificação dos custos a serem incorridos (Anexo B - 5).

Vale pontuar que a OS basicamente repetiu os mesmos quantitativos de pessoal já fornecidos como referência pela Prefeitura, apenas alterando os valores da remuneração, provavelmente atualizando os valores pela inflação. Nesse sentido, veja-se a semelhança dos quantitativos com a figura 4:

1.1 - ORDENADOS	QTD	R\$ / CARGO	R\$ 1.608.561,75
APOIO ADMINISTRATIVO	41	R\$ 1.471,27	R\$ 60.322,07
ASSISTENTE ADMINISTRATIVO	5	R\$ 2.227,68	R\$ 11.138,40
ASSISTENTE ADMINISTRATIVO II	1	R\$ 2.400,00	R\$ 2.400,00
AUXILIAR ADMINISTRATIVO	18	R\$ 1.675,50	R\$ 30.159,00
AUXILIAR ALMOXARIFADO	2	R\$ 1.893,53	R\$ 3.787,06
AUXILIAR DE FARMÁCIA	14	R\$ 2.142,00	R\$ 29.988,00
BIÓLOGO	1	R\$ 2.784,61	R\$ 2.784,61
BIOMÉDICO	6	R\$ 2.730,01	R\$ 16.380,06
COORDENADOR FINANCEIRO	1	R\$ 6.683,06	R\$ 6.683,06
COORDENADOR DE LABORATÓRIO	1	R\$ 6.683,06	R\$ 6.683,06
COORDENADOR OPERACIONAL	1	R\$ 6.683,06	R\$ 6.683,06
COPEIRA	2	R\$ 1.626,22	R\$ 3.252,44
ENFERMEIRO EDUCAÇÃO CONTINUADA	1	R\$ 4.612,44	R\$ 4.612,44
ENFERMEIRO	104	R\$ 4.151,20	R\$ 431.724,80
ENFERMEIRO	7	R\$ 4.612,44	R\$ 32.287,08

Figura 8 - Anexo B - 5, p.2

Apesar da significativa melhora no detalhamento das informações em relação ao caso 1, principalmente com relação às despesas de pessoal, a proposta da OS, por refletir quase que por inteiro as informações concedidas pela Prefeitura no edital, reproduziu as importantes lacunas já relatadas (notadamente a ausência de necessária especificação da divisão dos custos nas respectivas unidades que os utilizam), fato que prejudica a visualização dos custos do contrato e, conseqüentemente, a modelagem econômico-financeira do contrato.

Importante notar que o valor anual do contrato efetivamente pactuado foi de R\$ 137.994.747,99 (R\$ 11.499.562,33 mensais), aproximadamente R\$ 6,8 milhões abaixo do valor máximo estipulado no edital pela Prefeitura de Hortolândia.

Quanto às metas de atendimento e exames, a Organização Social apresentou em sua proposta metas idênticas às já compartilhadas pela Municipalidade no edital,

estas baseadas em médias apuradas nos seus últimos exercícios. Assume-se, portanto, que, tal qual o quantitativo de profissionais e de material estimado para o contrato, a proposta reproduziu as metas de produção na proposta inicial apresentada pela Prefeitura.

Para ilustração, a seguir se demonstra, numa pequena amostra, a semelhança entre o modelo de proposta financeira da prefeitura e o apresentado pela OS em sua proposta:

– Consultas e Atendimentos nas UPAs

Número de Consultas Médicas e de Pacientes em Observação nas Upas (N. Hortolândia, Rosolém e Amanda)	Média Mensal	Estimativa Anual
Consultas médicas	24.250	291.000
Pacientes em Observação entre 12 e 18h	1.600	19.200

4.1.1 – Atendimentos SAMU

Número de Atendimentos realizados pelo SAMU	Média Mensal	Estimativa Anual
Atendimento com Unidade de Suporte Avançado/USA	150	1.800
Atendimento com Unidade de Suporte Básico/USB	800	9.600

Figura 9 - Anexo B - 2, p.25 – estimativa realizada pela Prefeitura de Hortolândia

Consultas e Atendimentos nas UPAs

Número de Consultas Médicas e de Pacientes em Observação nas UPAs (Nova Hortolândia, Rosolém e Amanda)	Média Mensal	Estimativa Anual
Consultas médicas	24.250	291.000
Pacientes em Observação entre 12 e 18h	1.600	19.200

Atendimentos SAMU

Número de Atendimentos realizados pelo SAMU	Média Mensal	Estimativa Anual
Atendimento com Unidade de Suporte Avançado/USA	150	1.800
Atendimento com Unidade de Suporte Básico/USB	800	9.600

Figura 10 - Anexo B - 6, p. 27, metas estimadas na proposta da OS

Importante observar que alguns dados importantes não foram detalhados por parte da OS. Por exemplo, no contexto dos exames de imagem diagnóstica, a Beneficência Hospitalar apenas fixou em 74.232 o número de exames estimado para o ano, uma média de 6.186 por mês (Anexo B – 6, p.39), porém não especificou o quantitativo de cada exame disponível (ultrassom, radiografia, tomografia etc.).

Tal limitação impede a identificação dos custos relacionados a cada um deles, eis que cada exame possui uma complexidade distinta e exige insumos e pessoal de acordo com a demanda específica.

Note-se, entretanto, que tal divisão foi disponibilizada pela Prefeitura no memorial descritivo de convocação (Anexo B – 2, p. 46 a 49), porém não reproduzida pela Organização Social no seu plano de trabalho.

Por fim, o Caso 2 apresenta claro progresso em relação ao Caso 1 com relação à transparência e detalhamento dos custos e, mesmo com as limitações destacadas, ainda é a um exemplo positivamente destoante para os parâmetros dos ajustes com o terceiro setor no Estado de São Paulo.

5.1.3. Caso 3

O terceiro caso analisado no presente trabalho diz respeito ao Contrato de Gestão nº 474/2022, entre a Prefeitura Municipal de Barueri e a Associação Paulista para o Desenvolvimento da Medicina (SPDM), celebrado para operacionalizar e executar as ações e serviços de saúde no Hospital Municipal de Barueri Dr. Francisco Moran, com montante pactuado de R\$ 184.409.430,83, e vigência de um ano (de 01/08/2022 a 31/07/2023).

As informações aqui disponibilizadas foram obtidas no bojo do processo TC-7669.989.23-8, junto ao TCESP (Anexo C). O processo de convocação pública foi inaugurado em 06/06/2022, e contou com quatro participantes (Anexo C – 1).

No que se refere à estrutura de custos e metas apresentadas como parâmetro para as propostas, a estimativa de custos, segundo o próprio edital, baseou-se em pesquisa de mercado e contratos públicos ativos na municipalidade

No entanto, a própria Prefeitura declarou, de forma expressa, não dispor de centro de custos, ferramenta de gestão financeira específica ou consultoria especializada para calcular com precisão os valores estimados (Anexo C – 2). Essa informação já revela a limitação técnica da Administração para produzir uma referência robusta de custos, o que pode comprometer o realismo da estimativa apresentada.

Apesar dessa limitação, o material anexo ao edital apresenta, de forma separada, a remuneração dos cargos previstos para a execução do contrato, com indicação da carga horária mensal e verbas adicionais, como encargos e gratificações, como exemplificado no recorte a seguir:

SE	PR	Cargo	Carga Horária Mensal	Cesta Básica (10/2021)	Ab. Pro d (3 ou N)	% Ado ins	% Grat (ou 30%)	% Prev P (ou G)	REF SAL	VI Ref	Valor Ref (Venc base mensal)	Sal Base x Quant Admissões	Viz Ins (sal mín. 01/02/20 - 1212,00)	Periculosidade 30%	Grat. De Função 20% Motorista	Rem Mês	Encargos Prev Social	Custo Cesta Básico	Custo Mês	13 Férias	13 Sal	14 Sal	Ab Prod para única	Custo 12 Meses	N meses até Dez	Custo Parcela até Dez
MENSALISTAS - SALARIO MENSAL -																										
1		Auxiliar de Farmácia	200	141,50	N	0%	P	18,99%		1.940,40	1.940,40	1.940,40	-	-	-	1.940,40	368,48	141,50	2.450,38	646,80	2.308,88	-	-	32.250,27	-	2.895,69
1		Enfermeiro	150	141,50	N	0%	P	18,99%		4.660,79	4.660,79	4.660,79	-	-	-	4.660,79	886,08	141,50	5.687,37	1.553,60	5.540,87	-	-	75.347,66	-	8.279,00
1		Farmacêutico	150	141,50	N	0%	P	18,99%		5.851,52	5.851,52	5.851,52	-	-	-	5.851,52	1.111,20	141,50	7.103,22	1.950,51	6.952,72	-	-	94.463,81	-	7.845,98
1		Médico Mens. (20h/sem)	100	141,50	N	0%	P	18,99%		8.598,12	8.598,12	8.598,12	-	-	-	8.598,12	1.588,83	141,50	10.328,45	3.333,04	11.867,95	-	-	159.794,44	-	13.339,70
1		Médico Mens. (24h/sem)	120	141,50	N	0%	P	18,99%		11.990,80	11.990,80	11.990,80	-	-	-	11.990,80	2.277,56	141,50	14.430,35	3.998,93	14.267,85	-	-	191.177,02	-	15.931,42
1		Médico Mens. (30h/sem)	150	141,50	N	0%	P	18,99%		14.998,50	14.998,50	14.998,50	-	-	-	14.998,50	2.848,22	141,50	17.688,22	4.999,50	17.848,72	-	-	228.794,63	-	18.802,07
1		Médico Mens. (20h/sem)	180	141,50	N	0%	P	18,99%		17.998,20	17.998,20	17.998,20	-	-	-	17.998,20	3.417,86	141,50	21.557,56	5.998,40	21.416,06	-	-	286.798,18	-	23.842,18
1		Médico Mens. (40h/sem)	200	141,50	N	0%	P	18,99%		19.998,00	19.998,00	19.998,00	-	-	-	19.998,00	3.797,52	141,50	23.937,12	6.688,00	23.795,62	-	-	317.707,06	-	26.475,58
1		Técnico em Enfermagem	150	141,50	N	0%	P	18,99%		3.098,58	3.098,58	3.098,58	-	-	-	3.098,58	588,42	141,50	3.838,50	1.032,86	3.687,00	-	-	50.461,86	-	4.221,62

Figura 11 - Anexo C - 2, p.8

Em seguida, destaca-se a apresentação do dimensionamento da força de trabalho por setor hospitalar, indicando a quantidade esperada de profissionais para cada área específica:

ANEXO II – DIMENSIONAMENTO ESTIMADO DE RECURSOS HUMANOS

SETOR	Nº DE FUNCIONÁRIOS	FUNÇÃO
AGENCIA TRANSFUSIONAL / POSTO DE COLETA	1	ASSISTENTE ADM
	2	AUXILIAR ADM
	1	BIOMÉDICO
	1	ENCARREGADO ENFERMAGEM
	5	TÉCNICO DE BANCO DE SANGUE
	10	
AMBULATORIO MEDICO	3	ASSISTENTE ADM
	3	AUXILIAR ADM
	6	ENFERMEIRO
	2	ENFERMEIRO DE QUIMIOTERAPIA
	2	ESCRITURÁRIO
	3	FONOAUDIÓLOGO
	42	MÉDICO
	3	RECEPCIONISTA
	18	TÉCNICO DE ENFERMAGEM
	82	
BANCO DE LEITE / POSTO DE COLETA	3	AUXILIAR ADM
	3	AUXILIAR DE ENFERMAGEM
	1	ENFERMEIRO OBSTETRA
	2	NUTRICIONISTA
	12	TÉCNICO DE ENFERMAGEM
21		
BANCO DE SANGUE/POSTO DE COLETA	6	ENFERMEIRO
	6	MÉDICO
	18	TÉCNICO DE ENFERMAGEM
	2	ASSISTENTE ADM
	32	

Figura 12 - Anexo C - 2, p.10

Esse tipo de detalhamento, não observado nos dois casos anteriores, seria, em tese, suficiente para estimar o custo individual por setor e até por procedimento. No entanto, a análise mais cuidadosa desses documentos evidenciou inconsistências importantes.

Muitos cargos listados nos setores do hospital não constam na relação de remuneração apresentada anteriormente. Por exemplo, cargos como biomédico,

psicólogo, terapeuta ocupacional e dentista foram dimensionados nos setores, mas não possuem referência de custo na tabela de remuneração.

Além disso, mesmo nos casos em que há correspondência entre cargo e valor, a ausência da carga horária exata em alguns setores impede a associação direta entre custo e função. A título de exemplo, a tabela de remunerações apresenta diferentes valores para médicos com carga horária semanal de 20h, 30h e 40h (com custos que variam de R\$ 13.308,00 a 26.475,59 – vide figura 9), mas no dimensionamento por setor, o edital não especifica qual dessas jornadas se aplica, gerando incerteza sobre o custo efetivo estimado (vide figura 10).

Há ainda cargos que constam apenas com valores simbólicos de cesta básica (R\$ 141,50), sem qualquer remuneração principal prevista — como supervisor de unidade e técnico de informática.

No tocante às metas de produção, o edital apresenta o rol de atendimentos e exames esperados, com discriminação mensal:

1. ASSISTÊNCIA HOSPITALAR - INTERNAÇÃO

Internação (Saídas Hospitalares - Enfermarias e/ou Pronto-Socorro)

O hospital deverá realizar um número de 1.320 (um mil trezentas e vinte) saídas hospitalares/mês, com variação de +_ 15%, sendo: clínica médica – 400 saídas/mês, clínica cirúrgica – 650 saídas/mês, clínica obstétrica – 108 saídas /mês, clínica pediátrica – 150 saídas/mês, clínica psiquiátrica – 12 saídas/mês.

INTERNAÇÃO	1º Mês	2º Mês	3º Mês	4º Mês	5º Mês	6º Mês	7º Mês	8º Mês	9º Mês	10º Mês	11º Mês	12º Mês	Total Anual
Clinica Médica	400	400	400	400	400	400	400	400	400	400	400	400	4.800
Clinica Cirúrgica	650	650	650	650	650	650	650	650	650	650	650	650	7.800
Clinica Obstétrica	108	108	108	108	108	108	108	108	108	108	108	108	1.296
Clinica Pediátrica	150	150	150	150	150	150	150	150	150	150	150	150	1.800
Clinica Psiquiátrica	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	144
TOTAL	1.320	15.840											

Figura 13 - Anexo C – 3

Essa listagem contribui para maior clareza dos objetivos contratados. Todavia, assim como na estrutura de pessoal, nem todas as metas encontram correspondência direta com setores dimensionados ou profissionais alocados.

Por exemplo, embora se prevejam 180 atendimentos mensais em “quimioterapia”, não há setor específico indicado para esse procedimento. Situação semelhante ocorre com a meta de 200 atendimentos mensais em “avaliação neurológica”, para a qual não há indicação de neurologista ou setor de neurologia no dimensionamento de pessoal.

De volta à convocação pública, após analisar propostas de três organizações sociais interessadas, através de um processo seletivo interno, a Prefeitura decidiu optar pela SPDM para gerir o contrato.

Vale registrar que o valor efetivo do Contrato de Gestão foi exatamente o valor estimado pela Prefeitura antes da convocação (R\$ 184.409.430,83). Essa coincidência pode indicar diferentes cenários. De um lado, pode sugerir que o valor estimado tenha sido utilizado como um teto rígido, orientando previamente as propostas das organizações sociais interessadas. Por outro lado, pode também revelar um processo pouco competitivo, no qual não houve variação entre propostas, ou mesmo uma adequação artificial dos custos ao valor previamente estipulado, sem que haja necessariamente correspondência com o dimensionamento real das necessidades e insumos.

Sobre a proposta financeira entregue pela Organização Social, esta forneceu extensa documentação sobre a qualidade dos serviços a serem prestados, mas não avançou significativamente na estruturação quantitativa dos custos. As despesas mensais foram agrupadas em categorias amplas (pessoal, materiais, serviços, entre outras), sem desmembramento por insumo ou centro de custo:

DESPESAS OPERACIONAIS	Mês 1	Mês 2	Mês 3	Mês 4
1. RECURSOS HUMANOS	R\$ 6.009.967,01	R\$ 6.009.967,01	R\$ 6.009.967,01	R\$ 6.009.967,01
1.1. Empregados (CLT)	R\$ 5.133.558,83	R\$ 5.133.558,83	R\$ 5.133.558,83	R\$ 5.133.558,83
1.1.1. Assistência Médica	R\$ 213.634,38	R\$ 213.634,38	R\$ 213.634,38	R\$ 213.634,38
1.1.2. Outros profissionais de saúde	R\$ 2.887.265,47	R\$ 2.887.265,47	R\$ 2.887.265,47	R\$ 2.887.265,47
1.1.3. Assistência Odontológica	R\$ 2.816,59	R\$ 2.816,59	R\$ 2.816,59	R\$ 2.816,59
1.1.4. Administrativo	R\$ 1.074.513,36	R\$ 1.074.513,36	R\$ 1.074.513,36	R\$ 1.074.513,36
1.1.5. Provisões (férias, 1/3 férias, 13º salário, Rescisões)	R\$ 955.329,03	R\$ 955.329,03	R\$ 955.329,03	R\$ 955.329,03

Figura 14 - Anexo C - 4 (p.3)

Em momento posterior, já no curso da execução contratual, e diante de requisição do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, a SPDM encaminhou documentação mais detalhada, por meio de sistema interno próprio.

Nesse documento (Anexo C - 5), gerado em 2024, foram apresentados, para cada centro de custo do hospital, os valores mensais efetivamente gastos ao longo do ano de 2023, a respectiva produção registrada (em atendimentos e exames) e o custo unitário calculado (valor total dividido pela quantidade produzida):

HMBFM (Barueri) 1/2023 - 3/2023 -

Centro de custo	Produção	Quantidade Prod.	1/2023		
			Custo unitário	Custo total	%
Ambulatório - Consultas Médicas					
Ambulatório Médico					
Ambulatório Médico	Consultas Ambulatoriais Médicas	9.044,00	106,13	959.855,30	6,19
Hemodiálise	Sessões de Hemodiálise	3.049,00	297,48	907.026,25	5,85
Quimioterapia	Sessões de Quimioterapia	91,00	1.434,26	130.517,91	0,84
Ex. Hemodinâmica	Exames/Procedimentos de Hemodinâmica	26,00	894,05	23.245,19	0,15
Ex. Laboratório - Análises Clínicas	Exames de Análises Clínicas	10.635,00	4,08	43.374,84	0,28
Ex. Laboratório - Anatomia Patológica	Exames de Anatomia Patológica	129,00	60,50	7.804,42	0,05

Figura 15 - Anexo C - 5, p.1

A informação disponibilizada é inédita em relação aos demais casos apresentados e bastante incomum nos processos administrativos similares. Tal fato evidencia um grau de maturidade na estrutura gerencial da SPDM, especialmente no que se refere à mensuração e monitoramento de desempenho econômico-operacional. Tal maturidade se manifesta inclusive quando se compara à informação disponibilizada pela Prefeitura contratante, visto que esta mesma admitiu não possuir sistema para aferir os custos corretamente.

Não se sabe, destarte, se outras entidades possuem acesso a esse tipo de informação por meio de sistemas estruturados de apuração de custos, ou se se, nem o grau de maturidade gerencial associado a essa prática. No entanto, trata-se de um dado inusual no contexto dos casos analisados neste trabalho e que não se observou, até o momento, em processos administrativos similares.

Adiante-se, todavia, que a apresentação consolidada dos valores mensais, produção correspondente e custo unitário por centro de custo configura uma base informacional valiosa para fins de análise econômico-financeira, permitindo aproximações mais precisas sobre a eficiência operacional dos serviços prestados.

Por fim, introduzidos os contratos de gestão separados para análise no presente trabalho, no próximo capítulo se explica os detalhes da (tentativa de) estruturação dos dados disponibilizados com vistas a elaborar de planilha de modelagem econômico-financeira.

5.2. Da estruturação da planilha de trabalho

Este capítulo tem por objetivo detalhar o processo de estruturação prática da planilha de modelagem econômico-financeira aplicada aos três casos concretos selecionados. Serão apresentadas as etapas de adaptação do modelo teórico à realidade documental dos contratos de gestão analisados, com destaque para as escolhas metodológicas adotadas diante da natureza e da qualidade das informações disponíveis.

Inicialmente, serão descritos os parâmetros conceituais que orientaram a construção da planilha, incluindo a organização dos dados por centro de custo, a definição das variáveis-chave (como insumos, capital e produção), bem como os vínculos estabelecidos com a função de produção adotada como referência (Cobb-Douglas).

Em seguida, será exposto o processo de coleta e tratamento dos dados extraídos dos processos de prestação de contas junto ao TCESP, identificando as fontes utilizadas, as limitações enfrentadas e os critérios de preenchimento adotados.

A apresentação dos resultados da modelagem será feita em momento posterior, caso a caso, após a descrição detalhada de como cada conjunto de informações foi incorporado à estrutura da planilha. O intuito é oferecer transparência ao processo analítico e subsidiar a interpretação dos dados de forma tecnicamente fundamentada.

5.2.1. Caso 1

Diante da ausência de informações desagregadas sobre os custos específicos do contrato de gestão — já descrita no capítulo 5.1.1 —, não foi possível aplicar, neste caso, a modelagem econômico-financeira conforme proposta neste trabalho.

A documentação disponível apresenta apenas os valores globais de categorias amplas de despesa, como "ordenados" e "material de consumo", sem detalhamento quanto à composição interna desses itens, tampouco à proporção de insumos aplicados em cada centro de custo ou tipo de atividade.

Embora o processo de prestação de contas disponha de metas estimadas de produção (como atendimentos e exames), a ausência de vínculo entre esses resultados e os insumos correspondentes inviabiliza a construção de qualquer relação técnica entre custos e produção.

Não é possível identificar, por exemplo, quais perfis profissionais foram mobilizados para cumprir as metas, em que quantidade, com que remuneração ou com que suporte material. Essa limitação compromete o cálculo de indicadores de eficiência ou custo unitário com base empírica, impedindo o uso de modelos como a função de produção Cobb-Douglas, que pressupõem a identificação dos fatores de produção (trabalho e capital) em termos quantitativos e estruturados.

Assim, este caso ilustra um limite objetivo da modelagem econômico-financeira no contexto dos contratos de gestão em saúde: a fragilidade das informações prestadas pode inviabilizar não apenas o controle externo, mas também análises técnicas que dependem de dados minimamente estruturados sobre os custos e a operação contratual.

5.2.2. Caso 2

Diferentemente do primeiro caso analisado, no qual a ausência de dados desagregados inviabilizou qualquer tentativa de modelagem, o segundo contrato apresenta um conjunto de informações que permite avançar na aplicação prática da proposta deste trabalho.

Apesar de algumas limitações, que serão detalhadas ao longo do capítulo, há razoável especificação dos dados relacionados à principal rubrica de custo: os gastos com pessoal.

A documentação disponibilizada contém, de forma estruturada, os valores salariais praticados e a quantidade de profissionais alocados no contrato, discriminados por função. Essa combinação de dados permite iniciar a estimativa do

custo de produção de determinados serviços, ao viabilizar a associação entre os recursos humanos mobilizados e as metas operacionais do contrato.

Com base nessas informações, foi possível adaptar a planilha de modelagem econômico-financeira, explorando a relação entre insumos aplicados e a produção estimada. A seguir, apresentam-se as etapas dessa estruturação.

Primeiramente, inseriram-se todos os dados relativos aos insumos em seis abas da planilha, detalhando o total de gastos previstos de cada grupo de despesas no exercício de 2023, de acordo com a classificação constante da proposta financeira estruturada pela Organização Social contratada (Anexo B – 5). As abas foram organizadas da seguinte forma:

1. Pessoal – todos os gastos com recursos humanos, incluindo encargos e benefícios trabalhistas, exceto os serviços médicos contratados via pessoa jurídica;
2. Material de consumo;
3. Materiais diversos;
4. Seguros, impostos e taxas;
5. Despesas Gerais;
6. Prestações de serviços de terceiros - incluindo serviços médicos e plantões.

Em seguida, na Aba 7, foram inseridas todas as metas de atendimento para o ano de 2023, conforme estabelecido pela OS, considerando-se os insumos já listados como base para a produção esperada.

Dado que o Contrato de Gestão atribui à Beneficência Hospitalar a gestão da saúde de toda a região do Município de Hortolândia, houve a necessidade de subdividir as metas por unidades operacionais. O contrato então abrange:

- a) Hospital Municipal;
- b) as unidades de Urgência e Emergência (UPAs e SAMU); e
- c) Rede de atenção à saúde (UBSs e AMB-ESP).

Dessa forma, a planilha especifica as metas relacionadas a cada subgrupo de forma mensal. Importante esclarecer que a OS adotou metas uniformes para todos os meses do exercício, o que facilitou a contabilização do total anual de atendimentos por subespecialidade.

Contudo, observam-se lacunas importantes na definição das metas, notadamente no item 'c', Rede de Atenção à Saúde. Apesar de o Plano Operativo do Contrato de Gestão identificar todas as unidades abrangidas pela rede de saúde

especializada³³, define-se uma única meta agregada para todos os exames estimados no ano, sem discriminação por tipo. Isso impediu a identificação dos insumos necessários por exame, dificultando o cálculo de seu custo individual.

Diferentemente, no Hospital Municipal, há especificação clara da quantidade estimada de cada exame por mês, o que viabiliza análises mais precisas (Anexo B – 6, p. 19).

Além disso, há ausência relevante de detalhamento também com relação às três UPAs do Município de Hortolândia. As metas são apresentadas de forma genérica e conjunta, sem individualização por unidade. O mesmo ocorre com a Rede de Atenção à Saúde, composta por 17 UBSs, 3 unidades de pronto atendimento e outros centros, cujas metas foram consolidadas em um único número total de exames previstos no ano.

Continuando acerca da estratégia de estruturação, criou-se a Aba 8, voltada ao cálculo dos custos unitários por atendimento. Nessa aba, associaram-se os insumos pertinentes a cada meta de atendimento e, em seguida, dividiu-se o custo total desses insumos pela quantidade de atendimentos ou exames previstos. Isso permitiu estimar o custo unitário de cada procedimento, com base nos dados disponíveis.

Registre-se, por oportuno, que há importantes limitações nessa etapa da modelagem. A vinculação dos insumos a cada tipo de atendimento foi feita com base na lógica funcional dos serviços hospitalares e na experiência do pesquisador, uma vez que inexistia documento formal disponibilizado que estabelecesse tal correspondência por parte da OS ou da administração contratante.

Por exemplo, supôs-se que os custos com “médico neonatologista do centro cirúrgico” estejam relacionados à meta “maternidade – partos”. Essa associação não foi expressamente informada, sendo adotada por critério técnico e razoabilidade.

Outro desafio metodológico diz respeito à falta de dados sobre a alocação proporcional dos insumos entre os diferentes setores. Para lidar com essa lacuna,

³³ “A RAPS do Município de Hortolândia é dividida de forma territorial, composta por:

- 17 Unidades Básicas de Saúde - UBS, sendo 12 destas com Estratégia de Saúde da Família
- 01 Centro Especializado em Infectologia - CEI
- 01 Centro de Atenção Psicossocial Infante-Juvenil - CAPS IJ
- 01 Centro de Atenção Psicossocial Álcool e outras Drogas - CAPS AD
- 01 Centro de Atenção Psicossocial III - CAPS III Adulto
- 03 Unidades de Pronto Atendimento - UPA
- 01 Serviço de Atendimento Móvel de Urgência - SAMU e
- 01 Hospital Geral - HMMMM com 73 leitos.”

assumiu-se que os insumos foram distribuídos proporcionalmente ao número de atendimentos esperados por meta. Embora essa abordagem não reflita necessariamente o uso real dos recursos, ela representa a alternativa mais adequada diante da indisponibilidade de informações mais precisas.

A título de exemplo, considerou-se que os gastos com plantões de “médico ortopedista” deveriam incidir, em maior proporção, sobre a meta “Ortopedia e Traumatologia – Consultas de Urgência e Emergência” (com 21.600 atendimentos previstos) do que sobre a meta “Ortopedia e Traumatologia – Internações Hospitalares” (com apenas 600 atendimentos anuais). Adotou-se o mesmo critério proporcional para outras rubricas compartilhadas por diferentes metas, como os custos com técnicos de enfermagem e enfermeiros.

Por fim, os insumos de menor impacto ou de difícil alocação - principalmente considerando o conhecimento limitado do pesquisador sobre o funcionamento interno das unidades de saúde - foram desconsiderados no cálculo do custo unitário. Essa decisão foi pautada tanto por razões práticas quanto pelo entendimento de que tais exclusões não comprometeriam significativamente a precisão dos valores estimados.

Em síntese, apesar das limitações identificadas quanto à granularidade e à correspondência exata entre insumos e metas, o caso analisado apresenta um nível de detalhamento suficiente para possibilitar a estruturação de uma modelagem econômico-financeira básica, com estimativas de custo unitário por tipo de atendimento ou procedimento. A adoção de critérios proporcionais e de inferência lógica foi necessária para suprir lacunas informacionais e viabilizar a aplicação prática do modelo proposto.

5.2.3. Caso 3

Embora o contrato de gestão firmado entre a Prefeitura de Barueri e a SPDM tenha apresentado, à primeira vista, um nível de detalhamento superior ao dos demais casos analisados, a tentativa de aplicar a modelagem econômico-financeira neste caso revelou obstáculos significativos à sua viabilidade técnica.

Inicialmente, observou-se que o edital de convocação disponibilizava uma tabela com os cargos previstos e respectivas remunerações mensais, acompanhadas

das cargas horárias e verbas incidentes. A partir dessa base, iniciou-se o esforço de compatibilização com o dimensionamento de pessoal por setor, que foi apresentado em anexo separado. A expectativa era de que fosse possível, ainda que com ajustes pontuais, associar os custos de cada cargo às áreas assistenciais previstas e, assim, estimar o custo por setor e por tipo de atendimento.

Entretanto, à medida que a análise avançava, constatou-se que a grande maioria dos cargos dimensionados nos setores hospitalares simplesmente não aparecia na lista de remunerações apresentadas pela Prefeitura.

Profissionais como biomédicos, psicólogos, terapeutas ocupacionais, dentistas, entre outros, estavam ausentes da planilha de referência salarial. Mesmo entre os cargos coincidentes, a correspondência era imprecisa: havia variações de carga horária não especificadas no dimensionamento e, em alguns casos, ausência de qualquer valor associado além de benefícios simbólicos, como cestas básicas.

Diante disso, para seguir com a modelagem, seria necessário atribuir valores por conta própria a uma parcela significativa da estrutura de pessoal. Esses valores teriam de ser extraídos de bases externas — pesquisas de mercado, contratos públicos similares ou outras fontes de referência salarial — cujos parâmetros variam sensivelmente conforme o ano, a localidade e o regime de contratação.

O resultado seria, portanto, uma estrutura de custos altamente dependente de estimativas externas e incertas, distanciando-se de qualquer pretensão de representar os dados efetivamente utilizados no contrato em análise.

Cabe distinguir, aqui, duas situações metodológicas: uma é a realização de adaptações pontuais, para suprir lacunas específicas em uma base de dados razoavelmente estruturada, como no Caso 2. Outra, muito distinta, é a reconstrução quase integral dos custos com base em estimativas incertas, o que comprometeria a confiabilidade e a utilidade da modelagem.

Além disso, ao tentar compatibilizar as metas de atendimento e exames previstas no contrato com os setores e recursos humanos dimensionados, verificou-se baixa ou nenhuma correspondência direta entre os dois conjuntos de dados.

Dessa forma, diversas metas (como "quimioterapia", "avaliação neurológica", "teste do olhinho") não possuíam setores identificáveis no dimensionamento ou não tinham profissionais relacionados na lista de pessoal. Por outro lado, setores e equipes previstos também não apresentavam metas de produção vinculadas.

Assim, mesmo que os custos fossem reconstruídos com base em parâmetros externos, não haveria como alocar esses custos de maneira tecnicamente fundamentada às metas contratadas.

Por fim, somam-se os demais grupos de despesa — materiais, insumos hospitalares, manutenção, apoio logístico — que não possuem detalhamento suficiente no processo de seleção ou na proposta da OS. Sem saber quais itens foram considerados, em que quantidades e com que custos, qualquer tentativa de completar a modelagem exigiria atribuições arbitrárias de insumos a setores e procedimentos, o que ampliaria ainda mais o grau de incerteza.

Diante desse conjunto de fatores, concluiu-se pela inviabilidade da aplicação da modelagem econômico-financeira ao caso Prefeitura de Barueri/SPDM, não por ausência total de informações, mas porque a quantidade e relevância das lacunas comprometeriam a validade técnica do modelo. Essa constatação, longe de representar uma limitação do método em si, reforça a importância de práticas mínimas de estruturação de dados por parte dos entes contratantes e das organizações sociais, como condição prévia para a realização de análises técnico-financeiras mais profundas e qualificadas.

6. RESULTADOS

A proposta inicial da pesquisa envolvia a aplicação de uma planilha de modelagem econômico-financeira a três contratos de gestão distintos, selecionados como casos concretos para análise.

Entretanto, na prática, apenas um deles (Caso 2) apresentou condições mínimas para que a modelagem fosse realizada de maneira tecnicamente válida. Nos demais (Casos 1 e 3), as tentativas de estruturação revelaram obstáculos tão profundos que, mais do que inviabilizar a aplicação da ferramenta, expuseram fragilidades estruturais severas na forma como essas parcerias vêm sendo formalizadas, executadas e monitoradas.

No Caso 1, por exemplo, sequer foi divulgada uma estimativa de valor de referência no edital de convocação. A proposta vencedora apresentou apenas custos globais, sem qualquer memória de cálculo ou desdobramento dos itens orçamentários. Em termos práticos, trata-se de um cenário em que não se pode afirmar com segurança quais insumos foram considerados, em que proporção e a que custo, o que impede qualquer verificação técnica posterior.

O Caso 3, por sua vez, aparentava ter maior robustez inicial, mas revelou, na tentativa de modelagem, que a imprecisão e a desconexão entre os dados apresentados inviabilizavam o cruzamento entre estrutura de pessoal, metas de produção e centros de custo. Como agravante, chamou atenção o relato da própria administração contratante, que afirmou não dispor de qualquer sistema ou conhecimento técnico para estimar corretamente os custos dos serviços contratados.

Essa admissão evidencia um desequilíbrio preocupante entre o nível de organização das entidades do terceiro setor (como a SPDM, no Caso 3) e a capacidade técnica do ente público contratante, o que fragiliza sobremaneira o controle e a fiscalização dos repasses.

O panorama geral que emerge dessa análise é o de uma insegurança informacional significativa. Mesmo em contratos vultosos, firmados por prefeituras de médio porte ou por órgãos estaduais relevantes, observa-se uma cultura de baixa exigência na estruturação dos custos e na vinculação entre recursos aplicados e resultados alcançados.

A ausência de instrumentos procedimentais e domínio técnico impede que o poder público verifique, de forma minimamente segura, a economicidade, a eficiência e a eficácia dos recursos transferidos.

Diferentemente dos demais, o Caso 2 possibilitou a aplicação da modelagem, ainda que com limitações e a necessidade de alguns ajustes metodológicos. A análise realizada demonstrou que a utilização de ferramentas estruturadas de modelagem pode sanar lacunas recorrentes na prestação de contas e ampliar a capacidade de aferição da conformidade dos gastos com os objetivos contratados.

A seguir, apresentam-se os principais resultados obtidos com a tentativa de aplicação prática da planilha de modelagem.

6.1. Identificação e controle dos custos unitários dos insumos

A simples inserção de todos os valores unitários estimados de gastos com o contrato de gestão, bem como das respectivas metas esperadas já ajuda consideravelmente os gestores das políticas públicas a identificar riscos de superfaturamento e desperdício de recursos, além de contribuir no planejamento de possíveis ações de acordo com as verbas disponíveis.

Atualmente, a prestação de contas que a entidade do terceiro setor oferece ao Ente Público contratante e ao Tribunal de Contas competente limita-se, em regra, à apresentação de valores globais por categoria de despesa e das metas de atendimento pactuadas.

Não há, via de regra, a exposição detalhada da composição dos custos unitários que fundamentam aqueles montantes. Em outras palavras, sabe-se quanto se pretende gastar com determinado grupo de insumos, mas não se conhece quais itens compõem esse gasto, em que quantidades e com que valores unitários, o que dificulta o acompanhamento técnico e a verificação da razoabilidade dos custos contratados.

Além disso, o detalhamento dos valores unitários não é disponibilizado proativamente pelas entidades, a não ser que se solicite especificamente algum item, no bojo do processo administrativo do Tribunal de Contas, a fim de verificar a validade

dos preços, numa espécie de transparência passiva³⁴. Mesmo assim, em alguns casos o próprio ente público parceiro não dispõe das informações, tal qual admitido pela Prefeitura de Barueri no caso 3.

Na modelagem econômico-financeira que se propõe, o detalhamento máximo de cada valor gasto é necessário e pressuposto, com a necessidade de descrição de item a item, os respectivos quantitativos, como no exemplo a seguir:

6- PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TERCEIROS- DESPESAS GERAIS			
6.1 - PLANTÕES MÉDICOS	Quantidade	R\$/Plantão	R\$ 4.727.896,18
MÉDICO NEONATOLOGISTA (CENTRO CIRÚRGICO)	93	R\$ 1.918,28	R\$ 178.400,04
MÉDICO CLÍNICO GERAL (CONSULTÓRIOS + EMERGÊNCIA)	217	R\$ 1.918,28	R\$ 416.266,76
MÉDICO PEDIATRA (PSI)	124	R\$ 2.065,84	R\$ 256.164,16
MÉDICO ORTOPEDISTA	108,5	R\$ 1.918,28	R\$ 208.133,38
MÉDICO INTENSIVISTA (UTI)	62	R\$ 2.213,40	R\$ 137.230,80
MÉDICO INFECTOLOGISTA (CCIH)	4	R\$ 1.918,28	R\$ 7.673,12
MÉDICO HEMATOLOGISTA	5	R\$ 1.770,72	R\$ 8.853,60
MÉDICO CIRURGIÃO GERAL (CENTRO CIRÚRGICO)	124	R\$ 1.918,28	R\$ 237.866,72
MÉDICO GINECOLOGISTA (CENTRO CIRÚRGICO)	155	R\$ 1.918,28	R\$ 297.333,40
MÉDICO ANESTESISTA (CENTRO CIRÚRGICO)	93	R\$ 1.918,28	R\$ 178.400,04
MÉDICO CLÍNICO GERAL (ENFERMARIA)	31	R\$ 1.770,72	R\$ 54.892,32
MÉDICO PEDIATRA (ENFERMARIA)	31	R\$ 1.770,72	R\$ 54.892,32
MÉDICO ULTRASSONOGRAFISTA (CDI)	27	R\$ 1.770,72	R\$ 47.809,44
MÉDICO RADIOLOGISTA (CDI)	46	R\$ 1.770,72	R\$ 81.453,12

Figura 16 - Aba 6 do Apêndice A

Com o detalhamento ativo das despesas, há considerável transparência, eficiência na alocação de recursos e combate a irregularidades. Quando os custos unitários são divulgados regularmente e de forma ampla, a sociedade, os órgãos de controle e demais interessados conseguem acompanhar a execução orçamentária mais detidamente.

Isso reduz a opacidade da gestão pública e fortalece o controle social. Já no detalhamento passivo, como ocorre hoje, o acesso à informação depende de solicitações formais, o que pode atrasar a fiscalização (que só consegue atuar *a posteriori*) e dificultar a identificação de problemas estruturais na gestão dos recursos públicos.

³⁴ Esse conceito é emprestado da Lei de Acesso à Informação (Lei Federal nº 12.527/2011). Segundo a aludida lei, existem duas formas de obrigações que devem ser cumpridas pelos órgãos e entidades jurisdicionados: a transparência passiva, na qual o acesso às informações deve ocorrer mediante pedidos feitos diretamente aos entes; e a transparência ativa, que pressupõe a publicação proativa de todas as informações necessárias independentemente de requerimento.

A comparação entre unidades e a eficiência na alocação de recursos também são favorecidas pelo detalhamento ativo. A disponibilização regular dos custos unitários permite que gestores avaliem variações de preço entre diferentes hospitais, unidades de saúde, ou fornecedores, identificando possíveis distorções.

Ademais, possibilita uma distribuição mais eficiente dos recursos, garantindo que sejam aplicados onde são mais necessários. No modelo passivo, essa análise comparativa só ocorre quando há uma demanda específica, dificultando ações preventivas e estratégicas.

6.2. Cálculo e identificação do custo unitário dos serviços prestados

Além da importância do detalhamento dos insumos e da memória de cálculo dos custos estimados, um dos ganhos mais relevantes com a aplicação da modelagem econômico-financeira proposta é a possibilidade de apurar o custo unitário dos serviços prestados, particularmente de cada tipo de atendimento.

O conhecimento do custo unitário por atendimento representa uma ferramenta estratégica para o gestor público. Ele permite identificar distorções, comparar desempenhos entre diferentes unidades ou serviços e avaliar se os recursos estão sendo utilizados de forma eficiente.

Com esse dado, é possível reconhecer, por exemplo, se há diferenças de custo injustificadas entre unidades semelhantes ou se determinada área está operando com padrões fora do esperado, sinalizando ineficiências ou potenciais desperdícios.

No Caso 3, analisado neste trabalho, a Organização Social SPDM apresentou — de forma excepcional e apenas após solicitação formal do Tribunal de Contas — um relatório contendo os custos mensais por centro de custo, a produção correspondente (atendimentos, exames, internações) e o valor do custo unitário associado a cada um. Trata-se de uma prática ainda bastante incomum, mas que deve ser estimulada e incorporada às rotinas regulares de prestação de contas.

A iniciativa revelou um grau de maturidade gerencial que contrasta com a estrutura da administração contratante, que, conforme visto, não dispunha de nenhum sistema ou conhecimento técnico capaz de gerar tais dados por conta própria.

Já no caso 2, único em que foi possível aplicar efetivamente a modelagem, a planilha elaborada permitiu a apuração própria dos custos unitários, com base nas metas e insumos informados no plano operativo da OS (Apêndice A – Aba 8).

Essa aplicação prática revelou dados altamente relevantes. Constatou-se, por exemplo, que uma consulta de clínica geral no contexto de internação hospitalar apresentou custo significativamente superior à mesma consulta realizada em regime de urgência e emergência (R\$ 43,81 contra R\$ 19,17 – vide Apêndice A – Aba 8).

A possibilidade de contextualizar esses custos — vinculando-os à lógica de funcionamento das unidades — oferece subsídios concretos à tomada de decisão, inclusive no combate a distorções e fraudes.

A modelagem também possibilita simulações e projeções orçamentárias com base em alterações pontuais nos custos dos insumos. Por exemplo, ao considerar um aumento de 10% no valor do plantão dos médicos ortopedistas, observou-se que esse ajuste resultaria em um acréscimo de R\$ 249.760,06 no valor anual do contrato, elevando o total de R\$ 137.995.228,77 para R\$ 138.244.988,83. Isso representaria, ainda, uma elevação do custo unitário dos atendimentos de urgência/emergência na especialidade de R\$ 23,39 para R\$ 24,33.

Mais relevante ainda é a análise de cenários em que o valor global do contrato permanece inalterado, o que exige do gestor a escolha entre manter o custo unitário ou reduzir a quantidade de atendimentos. No exemplo citado, a simulação indicou que, com o aumento do custo do plantão, haveria uma redução estimada de 832 atendimentos anuais em ortopedia, passando de 21.600 para 20.768. Esse tipo de exercício é hoje impossível de ser feito com os instrumentos tradicionalmente utilizados pela administração pública, dada a ausência de dados estruturados e integrados.

Em suma, a capacidade de estimar, projetar e comparar custos unitários transforma a gestão pública em uma atividade mais técnica, planejada e orientada por dados reais.

A adoção da modelagem econômico-financeira, nesses termos, fortalece não apenas o controle e a transparência, mas amplia a capacidade do gestor de realizar escolhas com maior racionalidade econômica, otimizando os recursos disponíveis.

Para além de mudanças como o detalhamento do custo dos insumos a serem utilizados, outra importante melhoria na adoção da modelagem proposta é a possibilidade de verificar o valor do custo unitário do serviço prestado.

6.3. Outros resultados encontrados e possíveis explicações

No cotejo dos dados da planilha, foi possível verificar, entre outras coisas, o baixo custo dos exames, especialmente no contexto do Serviço de Apoio Diagnóstico e Terapêutico (SADT), onde o valor médio encontrado foi de apenas R\$ 0,37 por exame.

Esse valor, à primeira vista, pode indicar a desconsideração de determinados custos indiretos na estimativa, o que pode ter impactado o resultado final. Outra possibilidade é que esse custo esteja associado a uma superestimativa do número de exames projetados para o ano, diluindo os custos unitários, o que poderá ser verificado ao final do exercício.

Caso a estimativa de atendimentos se concretize, esse valor reduzido pode ser um reflexo do eficiente aproveitamento da estrutura de saúde existente no município, demonstrando um uso otimizado dos recursos disponíveis.

Além dessa possível distorção, um dado relevante identificado na análise foi o alto custo unitário do atendimento de pediatria. Tanto nos casos de internação quanto nas consultas de urgência e emergência, o custo médio encontrado superou R\$ 200,00 por atendimento, um valor significativamente superior ao das demais especialidades.

Esse resultado pode ter diferentes explicações. Uma hipótese é que o custo real da pediatria seja, de fato, mais elevado devido a particularidades da especialidade, como maior necessidade de recursos específicos, maior tempo de atendimento ou demanda por profissionais mais especializados.

Outra possibilidade é que esse alto custo seja um reflexo de uma subestimativa do número de atendimentos esperados, o que não surpreenderia tendo em vista que o planejamento considerou apenas 100 atendimentos mensais para pediatria de urgência e emergência e 50 para internações pediátricas, enquanto para ginecologia e obstetrícia a previsão foi de 1.500 atendimentos mensais no mesmo município.

A modelagem econômico-financeira proposta possibilita justamente a realização desses tipos de questionamento investigativos, ao identificar valores discrepantes. Quando os custos unitários apresentam variações inesperadas, a modelagem permite avaliar se os valores refletem a realidade da prestação do serviço, se há falhas na estimativa de demanda ou se algum fator estrutural está influenciando o custo.

Ademais, possibilita ajustes nos contratos e no planejamento financeiro, garantindo maior precisão na alocação dos recursos públicos e evitando distorções que possam comprometer a eficiência e a sustentabilidade da gestão da saúde.

6.4. Modelagem Econômico-Financeira como Instrumento de Transparência e Ampliação da Concorrência no Terceiro Setor

A transparência nas parcerias entre a administração pública e as organizações do terceiro setor ainda pode ser aprimorada, o que representa um desafio para ampliar a competitividade nos chamamentos públicos. Como se demonstrou nesse trabalho, muitas vezes esse procedimento é caracterizado por informações fragmentadas e incompletas, falta de clareza na composição de custos e restrições operacionais que favorecem um pequeno grupo de empresas já atuantes no setor, desestimulando a participação de organizações que poderiam trazer inovação e maior eficiência para a prestação dos serviços públicos.

Rememore-se que, no Caso 1, teve apenas uma proposta habilitada, que foi justamente da vencedora, e no Caso 3 a proposta vencedora foi idêntica à estimativa de custos apresentada pela Prefeitura. Tais fatos evidenciam pouca ou quase nenhuma concorrência em favor de preços mais vantajosos para a administração pública.

A implementação de uma modelagem econômico-financeira detalhada, acessível e mais previsível tem o potencial de transformar esse panorama, já que pode promover maior segurança sobre os custos envolvidos, com critérios uniformes de precificação e dados que permitam comparar a viabilidade econômica das parcerias.

Assim, a modelagem reduz a assimetria de informações entre os participantes, ampliando a base de potenciais interessados e incentivando uma concorrência mais justa. Com mais organizações aptas a disputar os certames, há um aumento na eficiência econômica do processo, uma vez que o ente público pode obter melhores serviços por menores custos, além de reduzir riscos de direcionamento e práticas anticompetitivas.

Além disso, a adoção de um modelo de custos transparente permite que as próprias organizações do terceiro setor tenham uma referência objetiva para estruturar suas propostas, reduzindo incertezas sobre a viabilidade econômica da execução dos contratos. Isso contribui para o fortalecimento do ecossistema tal qual as parcerias público-privadas, e pode aumentar a qualidade dos serviços prestados à população, garantindo uma aplicação mais eficiente dos recursos públicos.

Dessa forma, a modelagem econômico-financeira se apresenta não apenas como um mecanismo de controle e otimização de custos, mas também como um fator estratégico para ampliar a participação de interessados, promover a concorrência e elevar os padrões de governança nos ajustes com o terceiro setor.

7. CONCLUSÕES

A presente pesquisa partiu da hipótese de que a modelagem econômico-financeira poderia representar uma ferramenta relevante para o aprimoramento do controle dos contratos de gestão firmados com entidades do terceiro setor, especialmente na área da saúde. Para tanto, buscou-se responder à seguinte questão: é possível aplicar a modelagem econômico-financeira aos contratos de gestão com o terceiro setor, a partir das informações atualmente fornecidas nas prestações de contas? Em caso positivo, essa modelagem contribui efetivamente para a melhoria do controle e da alocação de recursos públicos?

A análise de três casos concretos, selecionados por sua relevância e diversidade institucional, permitiu concluir que a aplicação da modelagem enfrenta obstáculos severos de natureza estrutural, especialmente relacionados à baixa qualidade e à fragmentação das informações disponibilizadas nas fases de planejamento, execução e prestação de contas dos contratos. Em dois dos três casos analisados, a modelagem sequer pôde ser aplicada, dado o nível de ausência ou imprecisão dos dados, tanto no tocante aos custos quanto às metas operacionalizadas.

A constatação mais preocupante da pesquisa foi o quão incipiente ainda é o tratamento das variáveis econômico-financeiras nos repasses a organizações sociais, mesmo em municípios de médio porte e na própria esfera estadual. Não se realiza, na prática, qualquer análise minimamente estruturada de custos e benefícios. A definição do valor dos contratos e das metas de atendimento costuma basear-se em médias históricas ou valores de referência pouco fundamentados. Com isso, perpetua-se um ciclo vicioso de estimativas frágeis, que se retroalimentam sem qualquer aferição real do custo da política pública contratada.

A experiência demonstrou que o Estado, de modo geral, não sabe quanto custa o serviço que está contratando, tampouco dispõe de instrumentos próprios para conferir os valores cobrados pelas entidades contratadas. As administrações públicas, em muitos casos, não sabem o que exigir, o que conferir, nem como avaliar os dados recebidos. Isso resulta numa situação de extrema vulnerabilidade institucional, na qual o poder público transfere a execução de serviços essenciais a terceiros sem conhecimento suficiente para controlar, negociar ou fiscalizar os termos pactuados.

Essa assimetria de informação torna-se ainda mais evidente no caso da SPDM, onde a entidade contratada demonstrou possuir sistemas internos robustos de apuração de custos e desempenho. A discrepância entre a capacidade técnica da organização social e a da administração contratante é preocupante. A ausência de parâmetros por parte do Estado — e o pleno domínio técnico da entidade sobre os custos efetivos — cria terreno fértil para distorções, sobrepreços e ineficiências não detectadas. Vale lembrar que o fato de serem entidades sem fins lucrativos não significa, por si só, que atuem com economicidade ou que os valores cobrados sejam razoáveis. A fiscalização precisa estar apta a exigir, decompor e analisar os custos individualmente.

No único caso em que foi possível aplicar a modelagem (Caso 2), os resultados demonstraram o potencial da ferramenta. Foi possível estimar o custo unitário de diversos atendimentos, identificar distorções e realizar simulações de impacto orçamentário a partir de alterações específicas nos insumos contratados. A modelagem permitiu, por exemplo, observar diferenças significativas de custo entre tipos de atendimento semelhantes e projetar cenários com aumento de preços ou redução da verba total. Ainda que dependa de uma base de dados estruturada — que hoje raramente existe —, a modelagem se mostrou útil, prática e poderosa para apoiar a tomada de decisão.

Diante disso, a resposta à pergunta de pesquisa é dupla: não, ainda não é possível aplicar amplamente a modelagem com os dados que as administrações públicas hoje apresentam; mas sim, quando aplicável, ela se mostra altamente eficaz para ampliar a transparência, racionalizar os custos e qualificar o controle público.

A principal implicação para a gestão pública é clara: antes de qualquer tentativa de adoção de modelos avançados de controle, é necessário estruturar as bases mínimas de planejamento, contratação e prestação de contas. Isso envolve capacitar as equipes técnicas, desenvolver sistemas de registro de custos, padronizar exigências contratuais e exigir o detalhamento sistemático de insumos, metas e custos unitários pelas organizações sociais.

A modelagem econômico-financeira não é o primeiro degrau — ela é, na verdade, um dos últimos. Mas sua utilidade é inegável: ela serve como ferramenta de conferência, de comparação, de diagnóstico e de projeção. Com o tempo, ela pode se tornar um instrumento essencial para a construção de uma cultura de controle

baseada em evidências e para a recuperação da capacidade do Estado de avaliar aquilo que contrata.

7.1. Quadro - Boas práticas para aprimoramento da gestão e do controle dos contratos de gestão com o terceiro setor

Recomendação Operacional	Objetivo / Justificativa
Realizar programas de formação continuada em análise de custos, estruturação contratual e fiscalização de OSs.	Permitir que o poder público compreenda e acompanhe os custos dos serviços contratados.
Exigir a elaboração de estudo técnico prévio com diagnóstico da oferta e da demanda dos serviços de saúde da região.	Assegurar que o contrato atenda às reais necessidades da população e que os serviços contratados sejam dimensionados com base em evidências.
A elaboração do orçamento-base deve partir do ente contratante, com base em estudos prévios e parâmetros próprios.	Reduzir a dependência de informações fornecidas apenas pelas entidades interessadas.
Exigir que todos os insumos (pessoal, material, serviços) sejam descritos com respectivos quantitativos, valores unitários e memória de cálculo.	Garantir a transparência e possibilitar a verificação dos valores propostos.
Nos contratos com múltiplas unidades (hospitais, UBSs etc.), detalhar os insumos vinculados a cada uma delas.	Permitir análise da alocação de recursos e aferição de eficiência entre unidades.
Demonstrar, para cada insumo, a qual especialidade, exame ou procedimento ele se vincula e sua proporção no custo.	Facilitar o acompanhamento técnico e o controle por resultados.
Estabelecer rotina de apuração dos custos unitários por tipo de atendimento.	Possibilitar avaliação da economicidade e comparação entre serviços.
Aplicar a modelagem em fases de planejamento, execução e avaliação, e usá-la para fundamentar decisões de política pública.	Apoiar decisões estratégicas, simular impactos e justificar escolhas.
Publicar as planilhas de modelagem completas em formato .XLS nos portais da transparência, com acesso irrestrito à população e órgãos de controle.	Fortalecer o controle social e institucional.

8. LIMITAÇÕES DO ESTUDO E SUGESTÕES PARA ESTUDOS FUTUROS

Como em toda pesquisa aplicada, especialmente aquela que lida com dados administrativos públicos, este estudo encontrou algumas limitações que precisam ser reconhecidas. O objetivo aqui é situar o alcance dos achados, sem, contudo, comprometer sua validade, e apontar caminhos para o aprofundamento futuro do tema.

A primeira e mais evidente limitação foi o acesso restrito às informações utilizadas na análise. A pesquisa baseou-se exclusivamente nos dados disponibilizados nos processos de prestação de contas junto ao Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. Embora esse material represente o que oficialmente está disponível para controle externo e para o público em geral, não é possível afirmar, com segurança, que as entidades contratadas ou os próprios entes públicos não disponham de dados adicionais internamente. A ausência de informações estruturadas nos autos não exclui a hipótese de que existam sistemas internos de apuração mais completos, mas que, por fragilidades procedimentais ou culturais, não foram incorporados aos processos analisados.

Ainda assim, essa constatação é, por si só, relevante. Se os dados não estão presentes na prestação de contas oficial, a sua utilidade para controle e transparência é praticamente nula. A modelagem econômico-financeira, tal como proposta neste trabalho, depende de informações acessíveis, completas e confiáveis — não apenas da existência informal de planilhas internas ou controles paralelos. Portanto, mesmo que tais dados existam, sua ausência dos processos administrativos revela uma fragilidade grave no fluxo institucional de informações.

Registre-se, por oportuno, que os documentos utilizados no contexto do processo administrativo do TCESP já possuem informações muito mais restritas que aquelas disponibilizadas ao público em geral, numa busca nos portais da transparência das OS e dos entes públicos

Outra limitação importante decorre da própria qualidade e completude das informações disponíveis nos casos estudados. Em dois dos três contratos analisados, foi impossível aplicar a modelagem em virtude da ausência de dados básicos, como a decomposição dos custos por insumo, o vínculo entre metas e recursos utilizados ou a distribuição de insumos por unidade. No único caso em que a modelagem foi

possível, ela ainda exigiu diversas suposições metodológicas e ajustes pragmáticos, uma vez que os dados disponíveis tampouco eram ideais. As estimativas obtidas não devem ser interpretadas como valores absolutos, mas como demonstrações do potencial da modelagem quando há um mínimo de estrutura informacional acessível.

Além disso, a inexistência de projeções plurianuais nos contratos analisados dificultou a realização de simulações de médio e longo prazo — aspecto essencial para avaliar impactos financeiros mais amplos e planejar com base em diferentes cenários orçamentários. A ausência de séries históricas ou previsões futuras dos custos e atendimentos compromete a aplicabilidade mais robusta da modelagem.

Por fim, este estudo se concentrou na análise documental e não estabeleceu contato direto com as administrações públicas contratantes nem com as organizações sociais envolvidas. Tal aproximação, em futuras pesquisas, poderia contribuir para esclarecer aspectos que hoje permanecem opacos: por exemplo, até que ponto a ausência de dados decorre de falta de estrutura e capacitação por parte dos entes públicos, ou se há deliberação consciente em omitir ou dificultar o acesso à informação, o que indicaria problemas mais sérios de governança.

Diante disso, algumas sugestões para aprofundamentos futuros incluem:

- ✓ Estudos com coleta ativa de dados junto às administrações públicas e entidades contratadas, para investigar quais tipos de informação são produzidos internamente e não disponibilizado nos processos;
- ✓ Análise comparativa entre diferentes Estados ou Municípios, a fim de identificar boas práticas em modelagem, transparência e controle;
- ✓ Investigação da cadeia decisória interna nas prefeituras e secretarias de saúde, para entender por que determinadas informações não são estruturadas, compartilhadas ou exigidas;
- ✓ Estudos longitudinais, que acompanhem um mesmo contrato ao longo de sua execução, verificando se há evolução na qualidade das informações ou no uso de instrumentos técnicos de gestão;
- ✓ Pesquisas com enfoque institucional, voltadas a compreender a cultura organizacional das OSs e dos entes públicos contratantes quanto à produção, sistematização e divulgação dos dados.

Essas abordagens podem não apenas complementar os resultados aqui encontrados, como também ajudar a construir um ambiente mais favorável à

institucionalização da modelagem econômico-financeira como ferramenta de gestão, controle e política pública.

9. REFERÊNCIAS

ABRUCIO, F. L. Contratualização e organizações sociais: reflexões teóricas e lições da experiência internacional. *Debates GV Saúde*, São Paulo, 2006.

_____. Em busca de um novo paradigma para a reforma do Estado no Brasil. *Revista do Serviço Público*, Brasília, v. 48, n. 1, p. 149-155, 1997.

ALVES, M. A. *Terceiro setor: o dialogismo polêmico*. 2002. Tese (Doutorado em Administração) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2002.

ANDRADE, E. A. *Aspectos de gestão e de contabilidade para entidades de interesse social*. [S.l.]: Fundação Brasileira de Contabilidade; Associação de Procuradores e Promotores de Justiça de Fundações e Entidades de Interesse Social, 2015.

ANTRÀS, P. Firms, contracts and trade structure. *The Quarterly Journal of Economics*, Oxford, v. 118, n. 4, p. 1375-1418, 2003.

ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE SÃO PAULO. *CPI OSS: relatório final*. *Diário Oficial do Estado de São Paulo*, São Paulo, 25 set. 2018. p. 1-1646.

BANCO MUNDIAL. *Um ajuste justo: análise da eficiência e equidade do gasto público no Brasil*. Brasília, nov. 2017. Disponível em: <https://documents.worldbank.org/pt/publication/documents-reports/documentdetail/820861510117109424/um-ajuste-justo-analise-da-eficiencia-e-equidade-do-gasto-publico-no-brasil-volume-i-sintese>. Acesso em: 23 abr. 2025.

BARBOSA, N. B. As organizações sociais de saúde como forma de gestão público-privado. *Ciência & Saúde Coletiva*, Rio de Janeiro, v. 15, n. 5, p. 2301-2310, 2010.

BRASIL. *Constituição (1988)*. Constituição da República Federativa do Brasil. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 5 out. 1988.

_____. *Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964*. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 23 mar. 1964.

_____. *Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999*. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (Oscip). *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 24 mar. 1999.

_____. *Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014*. Estabelece o regime jurídico das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 1 ago. 2014.

_____. *Instrução Normativa nº 1, de 1997*. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 3 jan. 1997.

BRESSER PEREIRA, L. C. *A reforma do aparelho do Estado e a Constituição Brasileira*. Brasília: [s.n.], 1995.

_____. *Reforma do Estado e administração pública gerencial*. 2. ed. Rio de Janeiro: FGV, 1998.

_____. A reforma do Estado nos anos 90: lógica e mecanismos de controle. *Cadernos MARE da Reforma do Estado*, Brasília, n. 1, 1997.

_____. Da administração pública burocrática à gerencial. *Revista do Serviço Público*, Brasília, v. 47, maio, 1996.

BUENO, R. L. P. *Análise da eficiência técnica dos modelos de gestão dos hospitais públicos do Estado de São Paulo no período de 2000-2001*. 2004. Dissertação (Mestrado em Administração) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2004.

CANNING, D.; BENNETT, E. The social rate of return on infrastructure investments. *World Bank Research Paper*, Washington, DC, 2000.

CARRERA, M. B. M. *Parceria público-privada na saúde no Brasil: estudo de caso do Hospital do Subúrbio de Salvador – Bahia*. 2012. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2012.

CHEN, B. Public-private partnership infrastructure investment and sustainable economic development: an empirical study based on efficiency evaluation and spatial spillover in China. *Sustainability*, Basel, v. 13, n. 14, p. 8146, 2021.

COBB, C. W.; DOUGLAS, P. H. A theory of production. *The American Economic Review*, Pittsburgh, v. 18, n. 1, p. 139-165, 1928.

COSTA, F. L. D. Estado, reforma do Estado e democracia no Brasil da Nova República. *Revista da Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 32, n. 1, p. 71-82, 1998.

CRUZ, C. O.; MARQUES, R. C. Revisiting the Portuguese experience with public-private partnerships. *African Journal of Business Management*, Lisboa, v. 5, n. 6, p. 4023-4032, 2011.

DI PIETRO, M. S. Z. Contrato de gestão. In: DI PIETRO, M. S. Z. *Direito administrativo*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1999. p. 252-253.

_____. Organizações sociais. In: DI PIETRO, M. S. Z. *Direito administrativo*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1999. p. 311-313.

ESTORNINHO, M. J. *A fuga para o direito privado*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2009.

FUX, L.; MODESTO, P.; MARTINS, F. *As organizações sociais após a decisão do STF na ADI nº 1.923/2015*. Belo Horizonte: Fórum Conhecimento Jurídico, 2017.

LEVINSOHN, J.; PETRIN, A. Estimating production functions using inputs to control for unobservables. *Review of Economic Studies*, Oxford, v. 70, n. 2, p. 317-341, 2003.

MANKIW, N. G.; ROMER, D.; WEIL, D. N. A contribution to the empirics of economic growth. *The Quarterly Journal of Economics*, Oxford, v. 107, n. 2, p. 407-437, 1992.

MELLO, C. A. B. de. *Figuras jurídicas introduzidas pela Reforma Administrativa*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

MODESTO, P. E. G. Reforma administrativa e marco legal das organizações sociais no Brasil. *Revista do Serviço Público*, Brasília, v. 48, n. 2, p. 27-57, maio/ago. 1997.

OSAZEVBARU, H. O. Financial modeling in non-profit organizations: the cost-volume approach. *Research Journal of Finance and Accounting*, Delta State, v. 5, n. 10, p. 64-71, 2014.

PINTO, É. G. Plano diretor da reforma do aparelho do Estado e organizações sociais: uma discussão dos pressupostos do "modelo" de reforma do Estado brasileiro. *Revista Jus Navigandi*, Teresina, ano 6, 1 out. 2001. ISSN 1518-4862.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. *Plano diretor da reforma do aparelho do Estado*. Brasília: Documentos da Presidência da República, 1995.

ROSA, L. F. D. F. *O regime econômico-financeiro dos contratos de concessão*. São Paulo: Tribunal de Contas do Município de São Paulo, 2024. (Simetria - Revista do Tribunal de Contas do Município de São Paulo), p. 108-139.

SALGADO, V. A. B. *A Lei Federal de Organizações Sociais e sua regulamentação no âmbito do Sistema Único de Saúde*. Brasília: Ministério da Saúde; Organização Pan-Americana da Saúde, 2016.

SALINAS, N. S. C. Parcerias entre Estado e organizações da sociedade civil: análise do seu espaço regulatório. *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, Belo Horizonte, n. 75, p. 395-417, jul./dez. 2019.

SAMUELSON, P. A.; NORDHAUS, W. D. *Economia*. 19. ed. São Paulo: AMGH, 2010.

SANO, H.; ABRUCIO, F. L. Promessas e resultados da nova gestão pública no Brasil: o caso das organizações sociais de saúde em São Paulo. *Revista de Administração de Empresas*, Rio de Janeiro, v. 48, n. 3, p. 64-80, jul./set. 2008.

SÃO PAULO (ESTADO). *Decreto n° 51.435, de 28 de dezembro de 2006. Diário Oficial do Estado de São Paulo*, São Paulo, SP, 29 dez. 2006.

SARMENTO, J. M. *Parcerias público-privadas*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2016.

SOARES, L. R. As organizações sociais e o processo seletivo para sua escolha: o panorama atual, depois da ADI 1923 e da Lei n° 13.019/2014. *Justitia – Interesses Difusos e Coletivos*, São Paulo, jan./dez. 2013-2015. p. 327-348.

UDRY, C. Risk and saving in northern Nigeria. *American Economic Review*, Pittsburgh, v. 85, n. 5, p. 1287-1300, 1995.

10. ANEXOS E APÊNDICES

10.1. Apêndice A – Planilha de modelagem econômico-financeira (Caso 2)

Documento disponível em: [Modelagem 2.0.xlsx](#)

10.2. Anexo A – Documentos referentes ao caso 1

Documentos disponíveis na pasta: [Caso 1 - Fundação do ABC](#)

10.3. Anexo B – Documentos referentes ao caso 2

Documentos disponíveis na pasta: [Caso 2 - PM Hortolândia](#)

10.4. Anexo C – Documentos referentes ao caso 3

Documentos disponíveis na pasta: [Caso 3 - SPDM](#)