

---

# APS – ACOMPANHAMENTO DE CONTRATO DE GESTÃO

## Relatório de Auditoria

---

Ministro-Relator Humberto Guimarães Souto

Grupo II – Classe V – Plenário

TC nº 012.099/97-0 c/07 volumes

Natureza: Relatório de Auditoria

Entidade: Associação das Pioneiras Sociais

Responsável: Aloysio Campos da Paz Júnior, Diretor Presidente

*Ementa: Relatório de Auditoria. Acompanhamento de contrato de gestão. Determinações. Diligência. Envio de cópias do Relatório, Voto e Decisão aos Ministros de Estado da Saúde, da Fazenda e do Orçamento e Gastos e ao Diretor-Presidente da APS. Juntada do processo às contas do exercício de 1997.*

### RELATÓRIO

Em exame, relatório de auditoria realizada pela 4ª SECEX, no período de 22.09 a 31.10.97, na Associação das Pioneiras Sociais. Os trabalhos tiveram o objetivo de efetuar o acompanhamento previsto no inciso XIV, do art. 3º, da Lei nº 8.246/91. No planejamento da auditoria foram eleitos alguns aspectos particulares a serem enfocados, tais como:

- a) aspectos legais referentes à vigência do contrato de gestão;
- b) volume de recursos descentralizados para a Associação em paralelo com recursos repassados a entidades congêneres;
- c) custos dos serviços prestados pela APS;
- d) confronto entre os mecanismos de prestação de contas estabelecido para a APS vis-à-vis daqueles aplicados para os demais órgãos gestores ou guardiães de recursos públicos;
- e) expansão física da Rede Sarah;
- f) a supervisão do contrato de gestão por parte do Ministério da Saúde.

O relatório produzido pela equipe de auditoria (fls. 26/69) apresenta, entre outros subtítulos, os seguintes:

- Exame dos atos de gestão praticados no período de abrangência;
- Acompanhamento de execução do Plano Operacional (anexo I do Contrato de Gestão);
- Análise da formulação do Contrato de Gestão da APS;
- Do planejamento dos investimentos e despesas de custeio;
- Da avaliação do grau de realização das metas;

- Da necessidade de se elaborar um diagnóstico dos serviços a ser administrados por contrato de gestão;
- Da necessidade de revisão periódica dos padrões de desempenho;
- Da necessidade legal de supervisão ministerial;
- A vigência do contrato de gestão firmado com a APS;
- Confronto entre os mecanismos de prestação de contas estabelecidos para a APS e demais órgãos gestores ou guardiães de recursos públicos;
- Situação orçamentário-financeira, avaliação do volume de recursos repassados e da obediência ao Decreto nº 404/91;
- Funcionamento do sistema de custos da APS;
- A apuração de custos médico-hospitalares;
- Limitações do sistema de apuração de custos médico-hospitalares;
- Confronto entre os custos médico-hospitalares da Rede Sarah, valores pagos pelo SUS, tabela da Associação Médica Brasileira e custos do Grupo Hospitalar Conceição;
- Sistema de apuração de custos de obras;
- Outras limitações do sistema de custos da APS;
- O desempenho da Rede Sarah em confronto com outras instituições da área de saúde;
- Expansão física da Rede Sarah.

O período de abrangência pré-determinado para os exames foi o de 01.07.96 a 31.08.97. Inicialmente, a equipe buscou verificar se a APS havia cumprido a determinação feita pelo Tribunal no TC 010.687/96-3 (Relação nº 11/97, Ata nº - 06/97, 2ª Câmara), no sentido de que fosse confeccionado o Plano Plurianual das atividades da Associação, obedecendo à alínea “c” da Metodologia do Plano Operacional e ao subprograma 1.1.01.03 do Plano Operacional do Contrato de Gestão. Foi constatado que o referido Plano Plurianual ainda estava sendo elaborado para ser oportunamente submetido ao Conselho de Administração. No entender da equipe, o acompanhamento do efetivo cumprimento da determinação poderá vir a ser feito nas contas da entidade do exercício de 1997.

Foi solicitada também a indicação das providências adotadas com vistas à elaboração de acordo escrito de compensação de jornada de trabalho por emprego, conforme Enunciado nº 108 do Tribunal Superior do Trabalho, medida essa sugerida pelo Controle Interno da própria APS, em virtude de laudos de infração que foram lavrados pelo não pagamento de horas extras quando da prorrogação unilateral de jornada de trabalho. Uma vez que a APS não adotou providências nesse sentido, a equipe entende que o Tribunal deva determinar à Associação que adote medidas com vistas a ajustar-se ao entendimento do TST firmado no Enunciado nº 108, com o objetivo de prevenir contenciosos futuros.

No que se refere à política de remuneração, ressalta-se que no Contrato de Gestão é conferido à Diretoria da Associação, em conformidade com o inciso IX, art. 3º, da Lei nº 8.246/91, poderes para fixar níveis de remuneração para o pessoal

da entidade, em padrões compatíveis com os respectivos mercados de trabalho, segundo o grau de qualificação exigido e os setores de especialização profissional.

A equipe buscou verificar se a desatualização das pesquisas destinadas a avaliar a compatibilidade entre os níveis de remuneração praticados internamente e os de mercado, constatada em 1996, havia sido corrigida. Segundo informações obtidas, a Associação realizou em 1997 outras pesquisas, uma vez que considerou insatisfatórios os resultados obtidos na anterior. No entanto, até o término dos trabalhos a tabela de remuneração vigente não tinha sofrido alterações.

Ainda a respeito do tema remuneração, a equipe de auditoria emitiu as seguintes considerações:

“3.2.17 Notamos que o Contrato de Gestão não traz indicadores referentes a níveis de remuneração de pessoal. Não obstante, as distorções salariais apuradas pela própria APS mostram-se suficientemente contundentes para evidenciar a inadequação de sua política remuneratória mesmo ante a falta de padrões balizadores no âmbito do Contrato. Entretanto, entendemos que a matéria exige exame mais detalhado, inclusive com a avaliação dos métodos utilizados pela Entidade para proceder sua pesquisa salarial. Todavia, consideramos inoportuno que esse exame seja procedido no momento, tendo em vista a alegação da Associação no sentido de que promoverá correções das distorções e fará novas pesquisas salariais.

3.2.18 A falta de indicadores que permitam aferir a gestão da APS na área de remuneração de seu pessoal constitui-se em lacuna relevante do ponto de vista da fiscalização e controle, principalmente se levarmos em consideração que a despesa de pessoal da APS em 1996 foi de R\$ 75.297.554,56 (setenta e cinco milhões, duzentos e noventa e sete mil, quinhentos e cinquenta e quatro reais e cinquenta e seis centavos), isto é, 73,5% (fls. 297, vol. I) da despesa operacional da Entidade ou 46,3% (fls. 98, vol. I) do montante repassado pelo MS em 1996. Portanto, parcela importante dos recursos administrados pela APS.

3.2.19 No ensejo, convém dizer que a Medida Provisória nº 1.591/97 (DOU de 10.10.97), que dentre outras providências, dispõe sobre a qualificação de entidades como organizações sociais e a criação do Programa Nacional de Publicização-PNP, determina que, na elaboração do contrato de gestão, devem ser estipulados limites e critérios para despesa com remuneração e vantagens de qualquer natureza a ser percebidas pelos dirigentes e empregados das organizações sociais, no exercício de suas funções.

3.2.20 Ante o exposto, considerando a lacuna no controle e fiscalização deixada pela falta de indicadores de despesa de pessoal; a relevância dos valores envolvidos e a importância de seu controle reconhecida pela Medida Provisória nº 1.591/97, entendemos que o Tribunal possa determinar ao MS que, quando da eventual fixação negociada do conjunto de indicadores relevantes a ser utilizados na avaliação de desempenho da execução de contratos de gestão entre a Associação e a União estabeleçam indicadores e padrões a ser obedecidos quanto à remuneração e vantagens de qualquer natureza a ser percebidas pelos funcionários da Entidade”.

A seguir, incorporo a este relato, as constatações feitas pela equipe de audi-

toria deste Tribunal ao examinar a execução do Plano Operacional, que constitui o Anexo I do Contrato de Gestão firmado entre a APS e a União:

### “3.3 Acompanhamento da Execução do Plano Operacional.

#### (Anexo I do Contrato de Gestão)

3.3.1 O Contrato de Gestão firmado entre a APS e a União estabeleceu quatro objetivos a ser atingidos pela Associação, em consonância com a Lei 8.080/90, que regulamentou as ações e serviços de saúde no Brasil e instituiu o Sistema Único de Saúde, nos termos dos arts. 197 e 198 da CF. Os objetivos, explicitados no Anexo I do Contrato (fls. 11/31, vol. II), são desdobrados em programas e subprogramas. Estes últimos freqüentemente trazem metas e prazos, mas podem ser também meras declarações de intenções sem a necessária quantificação dos objetivos. Ao todo são 75 subprogramas. Eram 76, mas o subprograma 1.2.02.03 foi excluído pelo Primeiro Termo Aditivo ao Contrato de Gestão.

3.3.2 Apresentamos a seguir os resultados de nossas observações, organizadas por objetivo do Contrato de Gestão. Ressalvamos que o Plano Operacional vem sendo sistematicamente acompanhado no decorrer da vigência do Contrato, sendo que alguns dos subprogramas já foram objeto de discussões em processos de contas e de auditorias anteriores e de determinações desta Corte. Concentramo-nos em inquirir sobre subprogramas em andamento ou que ainda não haviam sido cumpridos até o fim da última auditoria realizada, conforme descrição contida no planejamento apresentado (fls. 09/22).

3.3.3 A síntese das constatações e das informações que dão suporte à avaliação do cumprimento do Contrato encontra-se no Anexo I a este Relatório de Auditoria. Fez-se necessária a elaboração de um quadro resumo em anexo como conseqüência da grande quantidade de itens do Plano Operacional que, se fossem comentados um a um ao longo do texto, tornariam o relatório demasiado extenso.

3.3.4 Um dos critérios utilizados na avaliação dos itens foi o de considerar prejudicada a avaliação de subprogramas alterados ou cancelados unilateralmente, mesmo porque as razões da APS não foram avaliadas pelo Ministério supervisor que se omitiu na avaliação do cumprimento do Contrato (vide inc. XIII, art. 3º da Lei 8.246/91, item 3.4.6 e subitens abaixo).

3.3.5 A avaliação do alcance dos índices referentes aos indicadores de desempenho relacionados nos Anexos II e III ao Contrato de Gestão será realizada no item 3.4.5 e subitens mais adiante.

3.3.6 **1º objetivo:** manter em funcionamento e consolidar a Rede Hospitalar que compunha o patrimônio da Fundação das Pioneiras Sociais, extinta pelo Decreto 370/91.

3.3.6.1 **Constatação:** dos dezenove subprogramas referentes ao 1º objetivo, treze foram cumpridos, ainda que alguns o tenham sido fora do prazo. Quatro tiveram sua avaliação prejudicada pela alteração unilateral do subprograma (1.2.02.02 e todo o programa 1.3.01). Um subprograma foi parcialmente atingido devido a não elaboração do Plano Plurianual (1.1.01.03). O subprograma 1.2.02.03 não foi avali-

ado porque foi excluído pelo Primeiro Termo Aditivo ao Contrato de Gestão, publicado no D.O.U. em 10.09.92.

3.3.6.2 **Avaliação:** observamos que o cumprimento do 1º objetivo, que cuida basicamente da estruturação inicial da Rede, foi prejudicado por alterações unilaterais do contrato. Tal efeito poderia ter sido evitado por uma ação supervisora eficiente do Ministério da Saúde e pela iniciativa de negociação da Entidade junto ao Ministério (vide item 3.4.6 e seguintes)

3.3.7 **2º objetivo:** ampliar a citada Rede Hospitalar e melhorar sua resolutividade, eficácia e eficiência.

3.3.7.1 **Constatação:** dos vinte e cinco subprogramas referentes ao 2º objetivo, dezenove foram cumpridos, ainda que alguns o tenham sido fora do prazo. Três foram parcialmente atingidos (2.1.01.03, 2.1.03.01 e 2.2.01.02), sendo que dois deles justificadamente (2.1.01.03 e 2.1.03.01). Um não foi atingido (2.2.03.02) porque o programa de estágios curriculares foi suspenso. Dois tiveram sua avaliação prejudicada, um pela devolução à União do terreno destinado à construção de unidade hospitalar (2.1.01.01) e o outro devido a cancelamento unilateral (2.1.01.04).

3.3.7.2 **Avaliação :** o 2º objetivo, que cuida em grande parte da expansão da Rede e da formação de pessoal especializado, teve sua execução afetada negativamente por entraves financeiros que atrasaram a consecução de algumas metas. A adoção de instrumentos eficientes de planejamento de investimentos e de programação financeira poderiam contribuir para uma definição mais realista de objetivos (vide itens 3.4.2, 3.7 e seus subitens).

3.3.8 **3º objetivo:** exercer ação educacional e preventiva na sociedade, no sentido de reduzir as causas de ocorrência das patologias atendidas pela Rede, tendo como orientação dados epidemiológicos específicos.

3.3.8.1 **Constatação:** dos dezenove subprogramas referentes ao 3º objetivo, quinze foram cumpridos, ainda que alguns o tenham sido fora do prazo e quatro foram parcialmente atingidos (3.1.01.04, 3.1.02.01, 3.3.01.02 e 3.3.03.02).

3.3.8.2 **Avaliação:** A execução do objetivo nº 3, apesar do bom desempenho, poderia ser aprimorada por uma cooperação mais direta da Associação com outras instituições, o que poderia resultar em troca de informações e estudos comparativos que viessem a contribuir para o aperfeiçoamento de outras entidades da área de saúde, principalmente da Rede Pública.

3.3.9 **4º objetivo:** gerar estatísticas confiáveis que permitam avaliar a qualidade e os custos dos serviços desenvolvidos em sua Rede Hospitalar.

3.3.9.1 **Constatação :** dos doze subprogramas referentes ao 4º objetivo, apenas um foi cumprido completamente (4.1.01.02). Os onze restantes foram cumpridos parcialmente.

3.3.9.2 **Avaliação :** o controle e avaliação é a maior preocupação do objetivo 4º que foi aquele que apresentou o pior desempenho. Boa parte dos problemas foi causada pela lentidão na implantação de um sistema de apuração de custos confiável, ainda em andamento.

3.3.9.2.1 Pudemos constatar o esforço empreendido pela Entidade na conversão de seus sistemas administrativos de modo que estes se integrassem ao sistema de apuração de custos. Lamentavelmente, as providências foram adotadas somente a partir de 1994 e de modo tal que ainda hoje estão sendo realizados testes e alterações indispensáveis à obtenção de dados e estatísticas confiáveis (fls. 243, vol. I). Como conseqüência, não há modelos estatísticos que permitam a avaliação dos custos apresentados pela Rede (subprograma 4.2.01.01). Vale lembrar que o Plano Operacional confere destaque ao controle de custos como meio de avaliação da gestão, o que é uma preocupação recente no âmbito da administração pública.

3.3.9.2.2 A leitura sistemática dos subprogramas referentes ao 4º objetivo indica a intenção de colocar em execução um projeto ambicioso e bastante louvável de produzir padrões de custo e de qualidade hospitalar na Rede Sarah para servirem de paradigma para a atuação das demais unidades hospitalares do País. Não obstante, observa-se que o desiderato não foi atingido ante a falta de padrões de custo e o pouco empenho do MS em supervisionar a Entidade e divulgar os resultados positivos obtidos pela APS entre as instituições da área de saúde no Brasil.

3.3.9.2.3 A segunda coluna da estrutura do objetivo 4 é representada pela necessidade de criação de um sistema de avaliação da qualidade dos serviços médicos prestados pela Rede Sarah. Nesse sentido, constatamos que o Centro Nacional de Qualidade possui informações epidemiológicas amplas sobre as unidades da Rede Sarah. Os técnicos informaram que, apesar de não existirem convênios com outras instituições com o objetivo de trocarem informações e experiências, eles se mantêm informados sobre dados epidemiológicos por meio da leitura de revistas especializadas. Entretanto, a Associação mantém pouco contato direto com outras entidades que também desenvolvem atividades em sua área de atuação no país.

3.3.9.2.4 É verdade que a Rede Sarah possui características únicas que dificultam comparações diretas, porém diversas outras instituições brasileiras desenvolvem atividades em campo semelhante ao do Sarah, sem a exclusividade que caracteriza esta Instituição, sendo que algumas se aproximam bastante de seus objetivos, como o Instituto de Traumatologia e Ortopedia no Rio de Janeiro. De fato, a APS não é insensível a comparações com outras instituições, principalmente quando estas lhe são favoráveis. Prova disso é a satisfação do corpo técnico do Centro com os resultados de pesquisa nacional sobre controle de infecção hospitalar que avaliou o Sarah/BSB muito positivamente (fls. 265/284, vol. I. Vide também fls. 166 do vol. I)”.  
I)”.  
I)”.

Em outro tópico do relatório, a equipe de auditoria empreendeu uma análise da formulação do Contrato de Gestão da APS, comparando-a com a experiência de outros países nessa área. Salienta-se, a princípio, que uma das vantagens mais importantes dos contratos de gestão é a substituição de controles prévios por avaliações de resultados, mediante acompanhamento de um conjunto de indicadores de desempenho. Entretanto, quanto ao Contrato de Gestão firmado com a APS, são apontadas algumas deficiências que têm comprometido não só os resultados como o acompanhamento e mensuração desses. Com referência ao assunto destacam que:

“3.4.2.2 O Plano Operacional do Contrato de Gestão da APS não permite que se usufrua de uma das principais vantagens do contrato de gestão que é o de conceder maior previsibilidade à programação de investimentos. Não é possível planejar, controlar e avaliar com base em declarações de intenção. Como exemplo, vejamos o subprograma 2.1.01.01 (construir o HAL Curitiba). Ora, como planejar o investimento se não há previsão de área construída, capacidade de atendimento e de realização de cirurgias, exames complementares disponíveis, equipamentos necessários e outros requisitos que definem o porte do hospital e o grau de complexidade dos serviços a ser oferecidos? Além do mais, o Contrato de Gestão não fixou um valor global para sua execução o que, por exemplo, dificulta ainda mais avaliar a real dimensão pretendida na expansão da Rede. Entendemos que a fixação objetiva de metas físico-financeiras a ser cumpridas pela APS deva ser objeto de determinação deste Tribunal dirigida ao MS.

3.4.2.3 Existe também o problema relativo à avaliação dos subprogramas de execução continuada. Como exemplo, vejamos os subprogramas 2.2.03.02 e 2.2.01.02. Esses dois itens resumem-se à declaração do objetivo: oferecer estágio curricular e programa de residência médica, respectivamente. Ora, como avaliar se não há metas quantificadas? O objetivo estaria alcançado se dois profissionais por ano fossem beneficiados ou se a residência fosse oferecida apenas para uma especialidade? E se todas as especialidades oferecessem estágio em grande número, atendendo ao programa, mas prejudicando a qualidade do atendimento?

3.4.2.4 Programas de execução continuada deveriam ter metas quantificadas fixadas anualmente. Assim, o desempenho na execução do programa poderia ser avaliado periodicamente, permitindo que falhas fossem detectadas, tanto pelo controle quanto pela gerência, tais como a paralisação de atividades ou atrasos no cronograma definido. Tal providência evitaria, por exemplo, que só no derradeiro exercício, referente à vigência inicialmente fixada, uma determinada falha fosse sanada, o que teria conseqüências ilusórias na avaliação do quinquênio (ou de outro período inicialmente fixado para a vigência do contrato). Por conseguinte, entendemos que a matéria deva ser objeto de determinação dirigida ao MS.

3.4.2.5 Há portanto a necessidade de um documento mais detalhado, com metas quantificadas, que permita o planejamento de investimentos e gastos de custeio, além de oferecer condições para que periodicamente possa ser avaliado o grau de realização das metas e não simplesmente um julgamento do tipo sim ou não (utilizamos também o parcialmente em nossa análise). Entendemos que este documento é o Plano Plurianual.

3.4.2.6 Como já exposto no TC 010.687/96-3 (auditoria de acompanhamento do Contrato de Gestão da APS, fls. 71/72), o Plano Plurianual deve estabelecer, para cada uma das unidades da Rede, as **diretrizes, objetivos e metas** da administração para o gasto com investimento e despesas relativas aos programas de execução continuada.

3.4.2.7 As diretrizes devem conter orientações ou princípios que nortearão a captação, gestão e gastos de recursos durante o período, com vistas a alcançar os

objetivos da Entidade. Os objetivos devem discriminar os resultados que se pretende alcançar com a execução das ações da Entidade que permitirão a superação das **dificuldades diagnosticadas**. As metas nada mais são do que a tradução quantitativa dos objetivos”.

Os Analistas do Tribunal defendem também a instituição de índices e pesos para os indicadores relevantes a serem utilizados na avaliação de desempenho da execução de contratos de gestão no âmbito do Ministério da Saúde, de modo a aperfeiçoar a avaliação do grau de realização das metas colimadas e permitir maior influência das áreas de atividade mais relevantes no resultado final da análise. Exemplificam citando que, no caso de hospitais, indicadores de qualidade da prática médica são mais importantes do que indicadores de produção de órteses e próteses.

Outro aspecto que deixou de ser observado, quando da assinatura do Contrato de Gestão com a APS, foi a realização de um diagnóstico da entidade, que deveria ter norteado toda a negociação para a definição de metas de desempenho. Para prevenir ocorrências da espécie, a equipe de auditoria entende que o Tribunal deva recomendar ao Ministério da Saúde que adote como prática a elaboração de diagnóstico das atividades a serem administradas por meio de contrato de gestão com o objetivo de subsidiar a definição de indicadores e o acordo sobre os respectivos índices que servirão de parâmetros para a avaliação da execução do contrato.

A inexistência de revisão periódica dos padrões de desempenho foi outra falha apontada pela equipe de auditoria na execução do Contrato de Gestão da APS com a União. Nos cinco anos de vigência do acordo, os índices de desempenho fixados inicialmente não foram repactuados uma vez sequer, prejudicando a efetividade da avaliação dos resultados. Transcrevo, a seguir, algumas considerações da equipe que realizou os trabalhos, as quais ilustram as conseqüências da falta de acompanhamento e atualização dos padrões de aferição de desempenho:

“3.4.5.3 Ao ser questionada sobre a inexistência de indicadores e índices que possibilitassem a avaliação do desempenho dos HAL de São Luís e Salvador, unidades hospitalares que não existiam à época da assinatura do Contrato, a APS simplesmente respondeu que adotava os mesmos índices do Sarah/Brasília (TC 010.687/96-3, fls.57). Esta aproximação simplificadora mostra-se inadequada ante as diferenças existentes entre os hospitais tanto em razão da variação de porte quanto do tipo de atendimento realizado.

3.4.5.4 O HAL Brasília é um hospital de porte bem maior do que os HAL de São Luís e Salvador. O Sarah/BSB conta atualmente 310 leitos disponíveis enquanto que os outros dois possuem respectivamente 120 e 141 leitos disponíveis. Natural portanto que os índices de produção desses dois últimos hospitais ficassem bem abaixo daqueles esperados para seu similar brasileiro. De fato, se observarmos o número de consultas realizadas, constataremos que Salvador fez 73,81% a menos do que a meta e São Luís ficou 78,23% abaixo do padrão (vide tabelas I a IV do Anexo II a este relatório).

3.4.5.5 Além disso, o HAL Salvador especializou-se no atendimento a lesados medulares, o que tem reflexo decisivo no tempo de permanência do paciente.

Assim, enquanto que no Sarah Brasília a média do tempo de permanência é de 11,7 dias (44,29% a menos que a meta de 21 dias, o que também indica falta de atualização desse índice), em Salvador esse indicador assume o valor de 41,3 dias, isto é, 96,67% a mais do que a meta pactuada para Brasília.

3.4.5.6 Cabe registrar ainda que o índice fixado no Contrato de Gestão para avaliação da taxa de infecção hospitalar baseia-se em um indicador abandonado pelo próprio MS (Portaria/MS nº 930, de 27.08.92) e que já não é mais calculado pela Rede Sarah, tendo em vista as dificuldades metodológicas envolvidas na apuração de dois índices diversos. Igualmente, a alteração das instalações físicas bem como a incorporação de inovações tecnológicas fazem com que diversas metas sejam irreais e que a análise de seu atingimento tenha pouca utilidade como instrumento de avaliação.

3.4.5.7 Por último, cabe examinar os índices a ser atingidos na atividade de formação de recursos humanos na Associação (Anexo II ao Contrato de Gestão, fls. 32/33, vol. II). Mais uma vez os indicadores mostram-se inadequados. A APS oferece um grande número de cursos em diversas áreas para seu corpo funcional, demonstrando estar cumprindo com o objetivo de treinamento de pessoal. Ao mesmo tempo, os indicadores de desempenho são genéricos, citando de modo vago cursos de especialização, residência, pós-graduação e treinamento em serviço, sem abrangerem a gama de cursos existentes no âmbito da Associação. Confrontando-se os índices fixados com as informações prestadas pela APS em seu Relatório de Acompanhamento referente ao exercício de 1996 (vol. IV, comentários aos subprogramas 2.2.01.02 e 2.2.01.03) vê-se claramente que as metas acordadas estão subdimensionadas.

3.4.5.8 Ora, se os indicadores de desempenho são ultrapassados, imperfeitos, incompletos ou são utilizados índices desatualizados, fere-se um dos pilares de sustentação do contrato de gestão que é a substituição de controles a priori por avaliações de resultados a posteriori por intermédio do acompanhamento de um conjunto relevante de indicadores de desempenho (vide item 3.4.2.1)”.

A equipe de auditores, complementando a análise dessa questão, sugere que seja recomendado ao Ministério da Saúde que, em acordo com a APS, proceda à revisão dos indicadores e metas utilizados na avaliação da execução do Contrato de Gestão, adequando-os periodicamente a alterações significativas das condições vigentes quando da sua assinatura mediante repactuação dos índices a serem alcançados, de modo que estes possam efetivamente servir à aferição do desempenho da entidade contratada.

No que concerne à supervisão ministerial, o acompanhamento do Contrato de Gestão firmado com a APS, previsto no “caput” e incisos III, V e XIII, do art. 3º da lei de instituição da APS, não vem sendo realizado pelo Ministério da Saúde, que não vem apresentando o parecer sobre o relatório de gestão da Associação, mencionado no referido inciso XIII. No relatório de auditoria está consignado que:

“3.4.6.5 A única tentativa do MS no sentido de produzir o suscitado parecer deu-se em 1994 (Portaria MS/SAS nº 108, de 27.06.94) em razão de provocação da

CISSET/MS no processo de prestação de contas da APS referente ao exercício de 1993. A comissão de avaliação responsável pelo trabalho produziu um relatório inconclusivo, alegando, dentre outros motivos, sonegação de informações por parte da Associação. Desde então, nenhum outro trabalho foi executado junto à APS.

3.4.6.6 Novamente provocado nas contas de 1996, o MS, por intermédio da SAS, alegou que não era possível pronunciar-se sobre a gestão da APS baseando-se tão somente em informações sobre internações cirúrgicas, sem saber sua natureza, posto que o porte das intervenções cirúrgicas varia desde a mais simples à mais complexa, o mesmo ocorrendo quanto aos procedimentos ambulatoriais (TC 009.414/97-5, fls. 102/104).

3.4.6.7 Por fim, a SAS entendeu que seria necessário a instituição de uma comissão composta por representantes do MS, MARE e do Conselho de Administração da APS, com atribuição (dentre outras) de ‘criar condições tanto legais como práticas para que seja aferida a relação custo benefício na APS, de maneira que o MS possa objetivamente, avaliar, julgar e decidir a política de saúde no que se refere a esta instituição’. A comissão ainda não foi criada”.

*Outra questão da maior importância foi tratada no subtítulo* “A vigência do Contrato de Gestão firmado com a APS, cujo interior teor está reproduzido a seguir:

“3.5.1 Na seqüência, analisaremos aspectos relacionados com a vigência do Contrato de Gestão, os prazos fixados em Lei para a avaliação da execução do Contrato e a legalidade dos repasses financeiros efetuados para a APS após 28.12.96.

3.5.2 Vejamos o que dizem os incisos III e XIV, art. 3º da Lei nº 8.246/91 (fls. 35, vol. II):

“III - observado o disposto nesta Lei, o Ministério da Saúde e a Secretaria da Administração Federal, definirão **os termos no contrato de gestão, que estipulará objetivamente prazos** e responsabilidades para sua execução e especificará, com base em padrões internacionalmente aceitos, os critérios para avaliação do retorno obtido com a aplicação dos recursos repassados ao Serviço Social Autônomos (sic) “Associação das Pioneiras Sociais”, atendendo ao quadro nosológico brasileiro e respeitando a especificidade da entidade;” (grifamos).

“XIV - o Tribunal de Contas da União fiscalizará a execução do contrato de gestão durante o seu desenvolvimento e determinará, a qualquer tempo, a adoção das medidas que julgar necessárias para corrigir falhas ou irregularidades que identificar, incluindo, se for o caso, a recomendação do afastamento de dirigentes ou a rescisão pelo Ministério da Saúde, do referido contrato, que **soamente será renovado se a avaliação final da execução do plano plurianual demonstrar a consecução dos objetivos estabelecidos;**” (grifamos).

3.5.3 Até aqui, pensamos estar claro que o dimensionamento do prazo de vigência cabe simplesmente aos próprios termos do Contrato de Gestão e que

sua renovação depende de uma avaliação final sobre a consecução dos objetivos estabelecidos no plano plurianual. Pois bem, o cláusula décima do Contrato de Gestão reza o seguinte (fls. 07, vol. II):

“O presente CONTRATO DE GESTÃO vigorará pelo prazo de 5(cinco) anos, a contar da data de sua assinatura, sendo automaticamente prorrogado por iguais e sucessivos períodos, nos termos do inciso III do art. 3º da Lei nº 8.246/91.”

3.5.4 Vimos portanto que o Contrato de Gestão fixou o prazo de vigência do contrato em cinco anos, a contar da data de sua assinatura que, aliás, ocorreu em 27 de dezembro de 1991 (fls. 09, vol. II). E quanto à condição para renovação estabelecida no inciso XIV, art. 3º da Lei 8.246/91? Bem, o contrato não toca no assunto, porém isso não significa que a condição tenha deixado de existir, posto que está prevista em Lei.

3.5.5 Examinemos os termos da condição para a prorrogação do prazo de vigência do contrato. Primeiro fala-se da avaliação final da execução do plano plurianual. Ora, como já mencionado nos itens 3.2.1 a 3.2.3, a APS não elaborou plano plurianual e, portanto, o documento de planejamento não pode ter seu cumprimento avaliado. Por outro lado, devemos notar que o processo de avaliação do Contrato de Gestão pelo Tribunal baseia-se, sem vincular-se, é certo, em duas outras opiniões técnicas. Leiamos os incisos XII a XIV, art. 3º da Lei 8.246/91 para esclarecermos a questão:

“XII - o Serviço Social Autônomo “**Associação das Pioneiras Sociais**” **apresentará** anualmente ao Ministério da Saúde e ao Tribunal de Contas da União, até 31 de janeiro de cada ano, relatório circunstanciado sobre a execução do plano no exercício findo, com a **prestação de contas dos recursos públicos** nele aplicados, a avaliação do andamento do contrato e as análises gerenciais cabíveis;

XIII - no prazo de trinta dias, o **Ministério da Saúde apresentará parecer sobre o relatório do Serviço Social Autônomo** “Associação das Pioneiras Sociais” ao Tribunal de Contas da União, que julgará a respectiva prestação de contas e, no prazo de noventa dias, emitirá parecer sobre o cumprimento do contrato de gestão;

XIV - o Tribunal de Contas da União fiscalizará a execução do contrato de gestão durante o seu desenvolvimento e determinará, a qualquer tempo, a adoção das medidas que julgar necessárias para corrigir falhas ou irregularidades que identificar, incluindo, se for o caso, a recomendação do afastamento de dirigentes ou da rescisão, pelo Ministério da Saúde, do referido contrato, que **somente será renovado se a avaliação final da execução do plano plurianual demonstrar a consecução dos objetivos preestabelecidos;**” (grifamos).

3.5.6 O procedimento estabelecido pela Lei prevê que a prestação de contas anual da APS deve ser apresentada ao Tribunal (e também ao Ministério da Saúde) até 31 de janeiro. Por sua vez, trinta dias depois, o Ministério da Saúde deve encaminhar ao TCU seu parecer acerca do relatório da Associação sobre a execução do plano no exercício findo. De posse desses dois documentos, a Cor-

te de Contas emite parecer sobre o cumprimento do Contrato de Gestão no prazo de noventa dias. Assim, conclui-se que o relatório da APS e o parecer técnico elaborado pelo MS precedem à avaliação realizada pelo TCU. Entretanto, vimos no itens 3.4.6 e subitens que o MS não vem cumprindo essa obrigação.

3.5.7 O Tribunal tem se manifestado sobre a regularidade da gestão da APS quando do julgamento das contas da Associação, sem emitir em separado qualquer parecer sobre o cumprimento do Contrato de Gestão. Isso se dá porque o referido parecer é um instrumento que não está previsto na Lei Orgânica nem no Regimento Interno do Tribunal. Não obstante a falta do plano plurianual, que deveria ter sido elaborado pela APS, e do parecer sobre o relatório de execução do plano, que o MS deveria apresentar, o TCU tem se pronunciado sobre a execução do Contrato, utilizando-se inclusive de auditorias anuais de acompanhamento como meio de obter uma visão mais próxima do desempenho da gestão da APS. Entretanto, caso esses dois documentos fossem disponíveis, o Tribunal teria melhores subsídios para emitir seu parecer.

3.5.8 Quanto à avaliação final a que se refere o inciso XIV do art. 3º da Lei 8.246/91, entendemos que ela não é nada mais do que a manifestação do Tribunal sobre o derradeiro ano do período inicial de vigência do contrato e que é condição necessária para a prorrogação do contrato.

3.5.9 Entretanto, existem incongruências nos prazos fixados pela Lei para a apresentação da prestação de contas e a avaliação do cumprimento do Contrato de Gestão. Tais etapas só podem ser cumpridas após o encerramento do exercício, do contrário não haveria como avaliar o andamento do cumprimento do contrato antes de encerrado o período de referência. Mas se a vigência do contrato era de cinco anos a partir de 27.12.91, segundo a Lei, a prestação de contas do ano derradeiro de vigência teria de ser entregue até 31.01.97 (inciso XII, art. 3º da Lei 8.246/91) e o parecer sobre o cumprimento do contrato, até o dia 31.03.97, portanto após a expiração do prazo durante o qual o contrato estaria em vigor (28.12.96). Não haveria, então, como prorrogar o contrato já expirado, por absoluta falta de previsão legal.

3.5.10 Assim, conclui-se que os prazos previstos na Lei são incompatíveis com a condição de prorrogação do contrato e que no caso aqui examinado o Contrato de Gestão já não está mais em vigor.

3.5.11 Mas a questão dos prazos não termina aqui. O inciso XII, art. 3º da Lei 8.246/91 fixa prazo até 31.01 de cada ano para que a APS apresente sua prestação de contas ao Tribunal. Por sua vez, o caput e o parágrafo único do art. 147 do Regimento Interno desta Corte estabelecem que as contas dos órgãos e entidades da administração indireta, bem como dos serviços sociais autônomos, dentre os quais se inclui a APS, deverão ser apresentadas ao Tribunal no prazo de cento e cinquenta dias, contados da data do encerramento dos respectivos exercícios. Eis aí a antinomia. Entretanto, o art. 3º da Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União (Lei 8.443/92) estabelece que ao Tribunal, no âmbito de sua competência e jurisdição, assiste o poder regulamentar, podendo, em conseqü-

ência, expedir atos e instruções normativas sobre matéria de suas atribuições e sobre a organização dos processos que lhe devam ser submetidos. Entendemos que essa atribuição inclui a fixação do prazo para a apresentação de prestações de contas. Ora, a Lei 8.246/91 é anterior à Lei Orgânica do Tribunal. Além disso, ela é específica para tratar da Instituição da APS, mas não sobre prestações de contas. Por último, a Lei 8.443/92 veio regular completamente a matéria referente à natureza, competência e jurisdição do TCU e portanto prevalece, nesse particular, sobre a Lei de Instituição da APS. Logo, o prazo para apresentação das contas que deve predominar é o fixado pela Lei 8.443/92.

3.5.12 Esclarecida a questão da expiração do Contrato de Gestão, resta examinar a regularidade dos repasses realizados pelo MS à APS após 28.12.96. Entendemos que tais repasses não encontram amparo legal, posto que, apesar de estarem autorizados pela Lei Orçamentária Anual, não estão respaldados por cobertura contratual, ou por qualquer outro instrumento que o substitua. Há de se ter em vista o fato de que a interrupção dos repasses financeiros poria em risco a continuidade do serviço hospitalar, bem como a segurança dos cidadãos que procuram a Rede Sarah em busca de atendimento médico, tendo em vista o fato de que a quase totalidade dos recursos de que dispõe a APS para manter as atividades das unidades hospitalares da Rede provêm do orçamento da União.

3.5.13 Sendo assim, entendemos que o Tribunal poderia fixar um prazo razoável, que sugerimos seja de noventa dias, para que os Ministérios da Saúde, da Fazenda e da Administração Federal e Reforma do Estado, esses dois últimos intervenientes à época da assinatura do Contrato, adotem providências no sentido de regularizar a relação jurídica existente entre a APS e a União em decorrência da extinção, em 28.12.96, do Contrato de Gestão previsto pela Lei 8.246/91”.

No que se refere à prestação de contas da Associação das Pioneiras Sociais, foram sugeridos aperfeiçoamentos que implicarão em alterações na Instrução Normativa nº 12/96, mais precisamente no inciso III, do art. 22, para prever que o Relatório do Controle Interno deve conter pronunciamento sobre:

a) transferências e recebimentos de recursos mediante convênio, acordo, ajuste e outros instrumentos congêneres, bem como a título de subvenção, auxílio e contribuição, destacando, dentre outros aspectos, a observância às normas legais e regulamentos pertinentes, a correta aplicação dos recursos e o atingimento dos objetivos colimados;

b) regularidade dos processos de aquisição e contratação quanto à obediência aos princípios básicos previstos no **caput** do art. 3º da Lei nº 8.666/93, referentes à Entidade regida pela Lei nº 8.246/91.

A execução orçamentária da APS, no período de 1992 a setembro de 1997, está demonstrada na tabela a seguir.

**Tabela I - Acompanhamento da execução orçamentária da APS  
1992/1997.**

	1992 (Cr\$ mil)	1993 (CR\$ mil)	1994 (R\$ mil)	1995 (R\$ mil)	1996 (R\$ mil)	1997 <sup>4</sup> (R\$ mil)
Proposta da APS	ND	12.496.448	146.138	227.591	309.449	330.899
Dotação Inicial	333.335.252	7.830.377	65.097	115.248	169.922	191.513
Suplementação/Cancel.	1.821.461	-753.093	13.200	0	15.000	0
Total Autorizado	335.156.713	7.077.284	78.297	115.248	184.922	191.513
Autorizado/Proposto	ND	57%	54%	51%	60%	58%
Recebido no ano	222.205.801 <sup>1</sup>	6.312.900	78.297	115.248	162.578	108.000
Recebido no Ano seguinte	0	764.384 <sup>2</sup>	0	0	20.000 <sup>3</sup>	0
Recebido/Autorizado	66%	100%	100%	100%	88%	56%

Notas: 1) o montante não repassado no exercício corresponde ao contingenciamento de Cr\$ 86.968.359.000,00;  
2) restos a pagar;  
3) 96OB03885 emitida em 30.12.96 e creditada na conta da APS em JAN/97;  
4) dados até setembro.  
ND - não disponível. Fonte: Acompanhamento Orçamentário às fls. 96/97, vol. I e SIAFI

Verifica-se que nos exercícios de 1993, 1994 e 1995 os recursos consignados à APS no orçamento da União foram liberados integralmente. No entanto, em 1996, o Governo deixou de repassar parcela equivalente a 12% do previsto. A APS, contrariando o princípio contábil da prudência, registrou o montante não repassado no ativo circulante como “crédito orçamentário a receber”.

Em 1997, não houve liberação de recursos nos meses de janeiro e fevereiro, contrariando as disposições contidas no parágrafo 1º, art. 7º do Decreto nº 371/91, com a redação dada pelo Decreto nº 404/91, que determina a efetivação de repasses mensalmente. Até o mês de setembro de 1997, os recursos liberados no exercício alcançavam 56% do previsto.

Segundo os exames efetuados, a equipe deduziu que a aprovação de dotações abaixo da proposta, bem como os atrasos na liberação de recursos têm reflexo principalmente nas aplicações em investimentos, pois não foram verificados indíci-

os de que os serviços já em funcionamento tenham sofrido solução de continuidade, nem diminuição de qualidade.

Com vistas a diminuir as deficiências e descompassos existentes na programação orçamentário-financeira, a equipe de auditoria entende que o Tribunal deveria determinar ao Ministério da Saúde que, em acordo com a Associação, “estipulasse um valor global para o Contrato de Gestão, com especificação das parcelas da despesa relativa à parte a ser executada a cada exercício e recomende a criação de um instrumento de programação financeira a ser submetido periodicamente ao MS pela APS como forma de orientar as liberações financeiras por parte do Ministério”.

Em seguida, incorporo a este Relatório o inteiro teor dos subtítulos que tratam do funcionamento do sistema de custos da APS, do desempenho da Rede Sarah em confronto com outras instituições da área de saúde e da expansão física da Rede:

### **“3.8Funcionamento do sistema de custos da APS**

3.8.1Dentre os objetivos a ser alcançados por meio do Contrato de Gestão, a cláusula terceira daquele instrumento estabelece a necessidade de se gerar estatísticas que permitam avaliar os custos dos serviços desenvolvidos na rede hospitalar administrada. O Plano Operacional chega a estabelecer como meta a produção dessas estatísticas no exercício de 1992 (Anexo I, subprograma 4.2.01.02). Contudo, constatamos que a APS deu início à implantação da metodologia de apuração de custos apenas em dezembro de 1994, restrita ao Sarah Brasília (fls. 243, vol. I).

3.8.2Naquele exercício, uma prática importante na construção de um adequado sistema de custo foi adotada pela APS. Trata-se da introdução de procedimentos relativos aos registros da correção monetária do balanço (ativo permanente e patrimônio líquido) e depreciação de seus bens móveis e imóveis, que até então não eram realizados, sob o argumento de isenção tributária, obtida em função de sua natureza filantrópica e de interesse social, inscrita na lei de criação.

3.8.3A inexistência daqueles procedimentos foi ressalvada no parecer da auditoria independente que examinou as demonstrações contábeis relativas ao exercício de 1993, o que incentivaria a APS a adotá-los. E com acerto o fez, pois o sistema de custos que viria a ser construído não poderia deixar de considerar o consumo (em função de seu uso, obsolescência, ação do tempo, etc.) dos bens que contribuem para a produção dos serviços a que a Entidade se propõe (ação finalística), bem como para a construção de outras unidades hospitalares (ação estratégica), para as quais se adota, atualmente, uma política de execução direta.

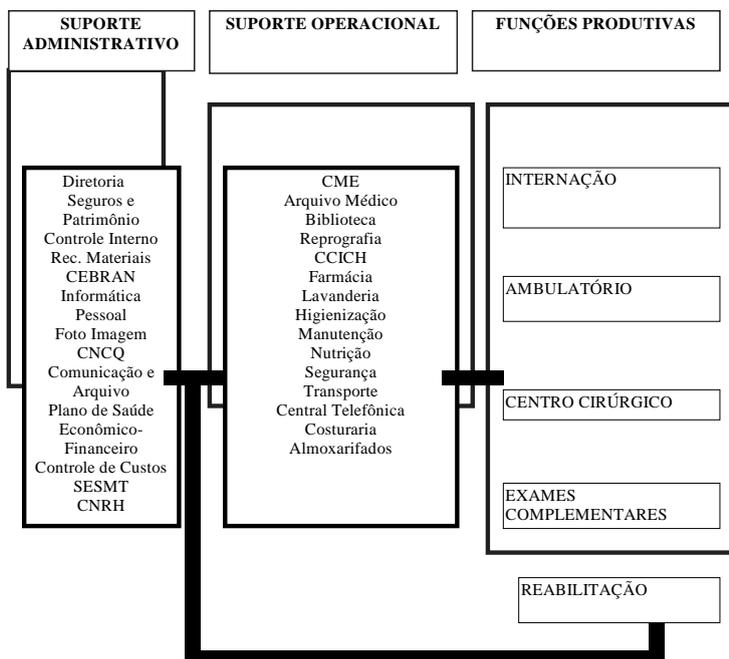
3.8.4Constatamos que atualmente, encontra-se em implantação sistema de custos por absorção, onde cada centro de custo agrega valores relativos aos custos diretos e indiretos, bem como custos de outros centros cujas atividades contribuem para a produção de seus serviços (suporte administrativo/operacional), por meio de critérios de rateio/rastreamento. O sistema de contabilidade da Instituição está ajustado para permitir a apropriação dos gastos por centro de custos. Entretanto, o sistema patrimonial ainda está passando por ajustes para adaptar-se à metodologia de custos por absorção e a produção de padrões de custos (subprograma 4.2.01.02) é incipiente.

3.8.5 Quando da auditoria do TCU realizada em jun./jul. de 1996, verificou-se haver impropriedade no que diz respeito à alocação de valores relativos à depreciação de bens móveis e imóveis, os quais eram considerados como custos administrativos, posteriormente rateados para os diversos centros de custos. Tal critério geraria distorções, levando a que procedimentos simples apresentassem custos relativamente altos, enquanto os mais complexos, custos relativamente mais baixos (TC-010.687/96-3, fls. 07). Quanto a esse fato, a APS confirmou que os custos de depreciação dos bens e equipamentos são registrados por rateio, proporcionalmente ao valor dos custos diretos da respectiva área (centro de custo), informando que seu atual sistema de controle patrimonial não permite segregar os referidos bens por centro de custo. Entretanto, segundo informação da responsável pela área de patrimônio da Associação, o sistema de identificação dos bens móveis por centro de custo seria completado em dezembro do corrente.

3.8.6 A seguir, faremos o exame e uma breve descrição da metodologia de apuração de custos médico-hospitalares adotada pela Associação, apresentaremos alguns resultados fornecidos pela Entidade, comparando-os com dados de custos coletados de outras fontes e analisaremos a metodologia da apuração de custos de obras.

### 3.8.7A apuração de custos médico-hospitalares.

3.8.7.1 Os centros de custos na APS, relativamente a custos hospitalares, agrupam-se em Suporte Administrativo, Suporte Operacional e Funções Produtivas:



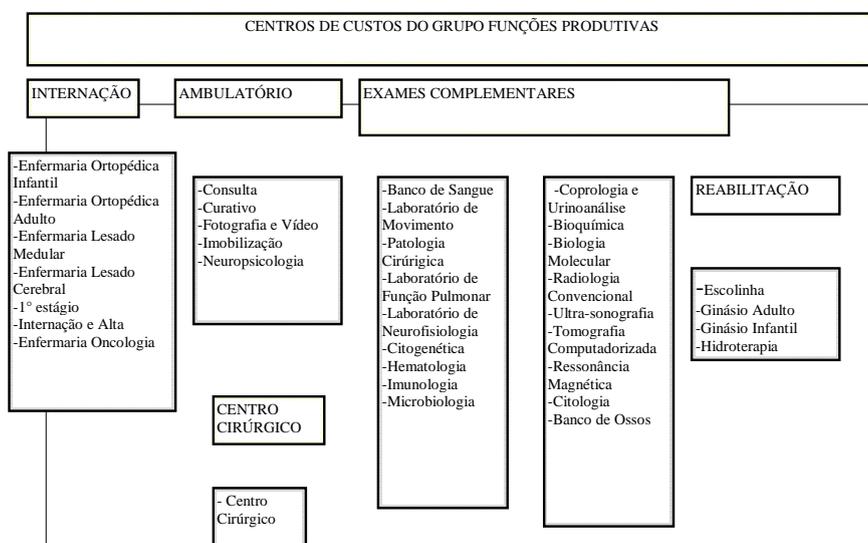
3.8.7.2O sistema funciona basicamente da seguinte forma:

a) os custos diretos são alocados aos diversos centros, agrupados segundo sua natureza: suporte administrativo, suporte operacional e funções produtivas (atividade fim);

b) os valores contabilizados nos centros do grupo suporte administrativo são rateados para os do suporte operacional e funções produtivas;

c) os valores contabilizados nos centros do grupo suporte operacional são rateados para os centro de custos das funções produtivas;

d) as funções produtivas (área fim) estão divididas em internação, ambulatório, centro cirúrgico, exames complementares e reabilitação.



e) alguns centros de custos não transferem os valores neles acumulados por rateio (procedimento que consiste na distribuição dos custos de um centro para outros, segundo um critério de divisão proporcional, o que na APS é feito com base no custo direto de cada centro), mas por meio de procedimento denominado rastreamento, onde é identificado o centro de custos que efetivamente demandou serviços/materiais de outros centros. É o caso, por exemplo, dos centros Lavanderia, Manutenção, Nutrição, etc.

3.8.7.3 Deve-se registrar, que encontra-se em vigor a Norma Operacional nº 06/97, que estabelece procedimentos básicos para a apropriação das diversas despe-

sas com pessoal, material e serviços, visando à apuração e ao cálculo dos custos dos serviços prestados pela Rede Sarah de Hospitais do Aparelho Locomotor, a fim de reduzir distorções identificadas e aperfeiçoar a metodologia.

### **3.8.8 Limitações do sistema de apuração de custos médico-hospitalares.**

3.8.8.1 Em vista de que o sistema de custos está integrado ao de contabilidade, onde os registros das despesas são feitos por centro de custo, e ao controle de qualidade, responsável pela produção de dados estatísticos (produção), o que permitiria o cálculo de custos médios unitários, propusemos à APS a confecção de quadro demonstrativo onde seriam evidenciados os tipos de procedimentos realizados, as quantidades produzidas por tipo de procedimento e os respectivos custos, verificados no exercício de 1996, na forma do modelo abaixo:

Tipo de Procedimento	Quantidade Produzida (A)	Custo Unitário (B)	Custo Total por Procedimento (A)x(B)
Custo total incorrido na produção dos serviços			

3.8.8.2. Pretendíamos confrontar o custo total apurado na produção dos serviços com as despesas operacionais registradas na Demonstração de Resultado do Exercício da APS, as quais, naquele exercício, importaram em R\$ 102.438.302,92 (cento e dois milhões, quatrocentos e trinta e oito mil, trezentos e dois reais e noventa e dois centavos, fls. 297, vol. I). Dessa forma, poderíamos avaliar a qualidade do sistema de apuração de custos pela compatibilidade entre aqueles dois totais.

3.8.8.3 A Entidade se manifestou pela impossibilidade de atendimento de nossa solicitação, alegando que (fls. 243, vol. I):

a) a metodologia de apuração de custos foi inicialmente implantada em dezembro de 1994 no Sarah Brasília, com vistas a sua adequação e avaliação;

b) o ano de 1995 foi dedicado à formação de cultura interna que levasse a uma sensibilização da importância das informações que deveriam ser fornecidas e da implementação de rotinas para a produção dessas informações;

c) ao final de 1995, verificou-se a necessidade de se implantar sistemas administrativos informatizados e integrados, objetivando:

- otimizar procedimentos administrativos e registros contábeis;
- reduzir erros decorrentes da multiplicidade de lançamentos;
- reduzir tempo de processamento de informações;
- melhorar o acesso e manipulação de registros;
- otimizar a atividade gerencial.

d) a partir de janeiro de 1996, iniciou-se o processo de definição e implantação desses sistemas;

e) paralelamente, no que concerne a custos, iniciou-se fase de ajustes metodológicos, priorizando a criação de novos indicadores e a redefinição de outros já existentes;

f) em junho de 1996 a metodologia de custos foi estendida às unidades hospitalares de São Luís, Salvador e Belo Horizonte, em caráter experimental;

g) o segundo semestre de 96 constituiu-se no período de implantação do sistema de apuração de custos em toda a rede, quando diversos ajustes foram adotados para melhoria da consistência dos dados;

h) os dados relativos a custos que constam do Relatório Anual de Atividades do exercício de 1996 apresentam resultados referentes às atividades desenvolvidas apenas na unidade Sarah Brasília, no segundo semestre de 1996;

i) para o atendimento das informações solicitadas seria necessário que as apurações de custos tivessem se realizado em todas as unidades da rede, desde janeiro/96, sendo que durante o processo de implantação do sistema diversos ajustes foram promovidos.

3.8.8.4Ante o exposto, resta patente que, após período de experimentação iniciado em dezembro de 1994 no HAL Brasília, o sistema de custos começou a ser efetivamente implantado na Rede Sarah somente no segundo semestre de 1996, sofrendo ajustes até o presente.

3.8.8.5Essa situação revela que o objetivo nº 4 do plano operacional foi cumprido apenas parcialmente, visto que até dez/96 o sistema não estava ainda efetivamente implantado e com condições de produzir informações confiáveis para a avaliação do Contrato de Gestão e a produção de padrões e estatísticas relativas ao custo da Rede. Por outro lado, lança dúvidas sobre a acurácia das informações sobre custos prestadas pela Entidade nos últimos exercícios.

**Tabela II - Custos de algumas atividades finalísticas e de suporte na Rede Sarah - 1995/1996.**

Indicadores	Custo médio em reais	
	1995	1996
Paciente-dia	231,56	224,02
Hora de UTI	24,96	28,15
Consulta	52,11	45,19
Kg roupa lavada	1,35	1,36
M <sup>2</sup> limpo	4,18	4,93
Refeição	2,58	3,53
Prontuário Movimentado	4,58	1,74
Cópia Xerográfica	0,12	0,11
Km rodado	0,70	0,83
Costuraria	2,10	2,80
Hora Cirúrgica	1.066,02	1.218,21

Fonte: Relatório de Atividades da APS 95 e 96 , volumes dos TC 009.414/97-5 e 009.422/96-0. Fls. 303, vol. I.

3.8.8.6 De início, deve-se observar que os dados da tabela acima referem-se apenas ao HAL Brasília e não à Rede como um todo. As peculiaridades de cada unidade hospitalar, com especialização em atendimento infantil e de lesados medulares, diferenças de porte, que trazem conseqüências em termos de ganho de escala e custos diferenciados referentes à depreciação em unidades recém-construídas, indicam a necessidade de estabelecimento de padrões específicos para cada uma delas. A avaliação da confiabilidade dos dados acima também depende da extensão dos erros e dos ajustes no sistema de apuração de custos mencionados pela Associação (letras “c” e “i”, item 3.8.8.3).

3.8.8.7 Quanto ao custo médio unitário do procedimento médico-hospitalar na rede Sarah, informado ao longo dos exercícios (total das despesas dividido pela quantidade de todos os procedimentos, metodologia que aliás dispensa o estabelecimento de um sistema de custo), verificamos que o mesmo foi apurado pela APS levando-se em conta apenas o montante das despesas de custeio, financeiras e outras operacionais, não considerando o componente de maior participação na composição do custo total da Associação que são as despesas com pessoal. Não foram consideradas também as despesas com depreciação/amortização. Essas falhas trouxeram grave distorção às informações prestadas. Ressalvamos, contudo, não foi possível reproduzir os resultados apresentados pela APS referentes aos exercícios de 1993 e 1994, não importa quais as parcelas da despesa consideradas no cálculo (vide Tabela IV).

3.8.8.8 Partindo de dados fornecidos pela APS, elaboramos o quadro a seguir, a fim de confrontarmos o custo por procedimento informado pela APS em seus Relatórios de Atividades, com aquele que efetivamente ocorreu.

**Tabela III - Custo médio, em dólares norte-americanos, do procedimento médico-hospitalar na Rede Sarah, calculado pela equipe de auditoria - 1993/1996.**

Despesas	1993	1994	1995	1996
Pessoal	25.632.000	45.442.000	68.179.000	<b>98.852.000</b>
Materiais	4.265.000	8.007.000	12.769.000	<b>13.821.000</b>
Serviços	5.256.000	5.005.000	6.432.000	<b>10.165.000</b>
Outras	74.000	226.000	5.838.000	<b>7.916.000</b>
<b>Total</b>	<b>35.227.000</b>	<b>58.681.000</b>	<b>93.219.000</b>	<b>130.755.000</b>
<b>Qtde de Procedimentos</b>	<b>3.305.570</b>	<b>4.415.561</b>	<b>5.621.930</b>	<b>8.616.451</b>
Evolução % a cada ano	-	33,58%	27,32%	53,26%
Evolução % acumulada	-	33,58%	70,07%	160,66%
<b>Custo Médio Unitário = Total/ Qtde *</b>	<b>10,66</b>	<b>13,29</b>	<b>16,58</b>	<b>15,18</b>
Evolução % a cada ano	-	24,70%	24,77%	<b>-8,48%</b>
Evolução % acumulada	-	24,70%	55,59%	<b>42,40%</b>

Fonte: Relatório de Atividades da APS de 96 (fls. 31 e 93), volume do TC 009.414/97-5. Fls. 298, vol. I.

\*Valores calculados, levando-se em conta todas as despesas da APS.

**Tabela IV - Custo médio em dólares norte-americanos do procedimento médico-hospitalar na Rede Sarah, informado pela APS - 1993/1996.**

Indicador	1993	1994	1995	1996
Despesas com custeio p/ procedimento	3,95	3,55	3,29	2,70
Evolução % a cada ano	-	-10,13%	-7,32%	-17,93%
Evolução % acumulada	-	-10,13%	-16,71%	-31,65%

Fonte: Relatório de Atividades da APS de 96 (fls. 32), volume do TC 009.414/97-

3.8.8.9 Antes de qualquer consideração, devemos ressaltar que comparações baseadas na simples divisão da despesa total do hospital pelo número de procedimentos realizados são precárias por desconsiderar as diferenças de complexidade entre os serviços prestados. A soma total dos procedimentos inclui desde curativos em ambulatório a cirurgias de prótese total de quadril, uma das mais complexas realizadas na Rede Sarah. Mesmo assim, a análise desses dados é relevante ante a carência de informações sobre custos hospitalares no Brasil, que, nas raras vezes em que estão disponíveis, resumem-se a comparações semelhantes, só que em termos de despesa/paciente-dia e de despesa/nº de diagnósticos. Outro motivo é que este tipo de comparação é utilizado pela APS em seus Relatórios de Atividades como indicador de eficiência.

3.8.8.10 No Relatório de 1996 (fls. 32 e 91/93 do volume do TC 009.414/97-5), a Associação compara seus custos por procedimento com aqueles incorridos pelo Governo do Distrito Federal. A Entidade chega à conclusão de que o GDF despense dez vezes mais em saúde do que toda a Rede Sarah. Conclui também que seus custos por procedimento apresentaram queda sistemática, passando de US\$ 3,95 em 1995 para US\$ 2,70 em 1996, acumulando redução de 18%. Ora, esses dados foram obtidos desconsiderando-se a despesa com pessoal, amortização e depreciação da Rede. Como podemos ver na tabela acima, só a despesa de pessoal correspondeu a 75,5% da despesa da Rede em 1996. Ressalte-se que a informação de custo por procedimento de US\$ 2,70 tem sido utilizada fora do contexto de comparação de custos com o GDF (que recebe repasses do Governo Federal para pagamento do pessoal da área de saúde, o que não quer dizer que esse gasto deveria ser expurgado do cálculo do custo por procedimento incorrido pelo GDF). Exemplo disso é o texto de apresentação do Relatório de Atividades, assinado pelo Diretor Presidente da APS e dirigido ao Conselho de Administração da Entidade. Essa mesma informação foi repetida na ata da Reunião daquele Conselho, ocorrida em 02.04.97, ocasião da aprovação da prestação de contas do exercício de 1996.

3.8.8.11 A análise da Tabela III revela uma situação bastante diversa daquela alegada pela Associação. Na verdade, o custo médio unitário para a APS produzir seus serviços foi de US\$ 15,18 em 1996, isto é, 5,6 vezes maior do que os US\$ 2,70 alegados. Ao se observar a evolução desse dado ao longo do tempo, verifica-se que

era de US\$ 16,58 em 1995, cinco vezes maior do que o indicado nos cálculos da Entidade. Logo, conclui-se que houve redução de custos, mas de 8,48% e não de 17,93%.

3.8.8.12A grande discrepância ocorre quando comparamos os dados de 1993 com os de 1996. Aí sim as conclusões são completamente diferentes caso sejam ou não incluídas todas as despesas da Entidade no cálculo. Os dados da APS, que constam da Tabela IV, fazem crer que houve redução acumulada de custos de 31,65% no período 1993/1996, quando na verdade houve foi um aumento expressivo de 42,40% dos custos.

### **3.8.9 Confronto entre os custos médico-hospitalares da Rede Sarah, valores pagos pelo SUS, tabela da Associação Médica Brasileira e custos do Grupo Hospitalar Conceição.**

3.8.9.1 Considerando que o sistema de custos da APS, no que diz respeito aos custos hospitalares, foi estendido a todas as suas unidades somente a partir do segundo semestre de 1996, que o mesmo sofre ainda ajustes, sobretudo no que diz respeito à possibilidade de se apropriar despesas de depreciação aos centros de custos que se utilizam de bens e equipamentos a ele destinados, concluímos que os dados produzidos até o presente pela Entidade não merecem plena confiabilidade. De todo modo, procederemos a algumas comparações entre os custos da APS, do Grupo Hospitalar Conceição, com valores constantes das tabelas do SUS e da Associação Médica Brasileira – AMB, com o objetivo de atender ao planejamento inicial dos trabalhos que seriam realizados.

3.8.9.2 Em vista da impossibilidade de a APS atender a solicitação relativa a custos por procedimentos específicos, conforme já relatado no item 3.8.8.3, calculamos os respectivos valores a partir do custo médio unitário da hora cirúrgica (R\$ 1.218,21, vide Tabela II) e do tempo médio de duração de alguns procedimentos cirúrgicos fornecido pela Entidade nos documentos de fls. 174/177 do vol. I, para fins de elaboração da tabela constante do Anexo III ao presente relatório de auditoria. Como a informação da APS é muito resumida com relação à do SUS, bem mais detalhada, optamos por comparar o dado da Associação com todos os procedimentos possíveis da tabela do SUS. O mesmo procedimento foi realizado com relação à AMB.

3.8.9.3 Os dados relativos ao SUS foram obtidos a partir das tabelas de procedimentos do MS (consideramos o acréscimo de 25% que vem sendo pago aos prestadores públicos e privados), cujos valores consideramos parcela relativa à internação (diárias), além dos que dizem respeito ao valor do procedimento médico, enquanto o custo que estimamos para cada procedimento na APS considera apenas os valores acumulados no centro cirúrgico, não se considerando, portanto, os custos de internação.

3.8.9.4 Pode-se considerar que os custos de procedimentos na APS estão superavaliados em alguns casos e subavaliados em outros, em decorrência da utilização de um custo médio da hora cirúrgica para estimação de diferentes procedimentos, dos mais simples aos mais complexos. De fato, diferentes procedimentos

demandam não só mais tempo ou menos tempo para ser realizados, como também podem exigir quantidades diferentes de pessoal qualificado e de material, sobretudo no que diz respeito a próteses. A propósito, essa última distorção levou-nos a deixar de fazer comparações entre procedimentos que demandavam próteses.

3.8.9.5 Não nos preocupamos em expurgar a parcela relativa à internação dos valores do SUS, vez que estes, como veremos, independentemente de superavaliações e subavaliações dos custos que estimamos para a APS, situaram-se sempre abaixo destes últimos.

3.8.9.6 De acordo com a tabela, os custos médios nos quais a APS incorre são superiores aos valores que o Governo Federal transfere aos estados e municípios para pagamento a prestadores públicos e privados pela realização de procedimentos do mesmo tipo, não importa qual o procedimento utilizado como base de comparação. Por exemplo, no grupo referente à ortopedia, observemos o procedimento chamado de artrodese. Na tabela do SUS há doze tipos de artrodese. Com relação a este procedimento, o custo da APS é sempre maior do que valor da tabela do SUS, sendo que a importância paga pelo SUS é apenas uma fração do valor estimado para a Associação que varia de 5,7% (artrodese inter-falangeana) até 99,135% (osteotomia da coluna).

3.8.9.7 Necessário é registrar que os valores da tabela do SUS não devem ser confundidos com o custo no qual os hospitais públicos vinculados ao SUS incorrem para realizar determinado procedimento, que geralmente não é mensurado por essas instituições. De fato, os governos estaduais e municipais também participam do financiamento das atividades do setor saúde, como por exemplo pagamento de pessoal, o que deve ser agregado ao custo do procedimento. Pode-se dizer, nesse caso, **que aqueles valores são os custos nos quais incorre o Governo Federal na manutenção do Sistema Único de Saúde, mas não os do procedimento.** Além disso, a tabela do SUS remunera não só o procedimento cirúrgico como também a internação (estadia do paciente no hospital), enquanto que a informação da APS limita-se ao valor da hora cirúrgica, que multiplicamos pelo tempo médio correspondente para obtermos o valor do procedimento.

3.8.9.8 Por outro lado, devemos ter em mente **que o pagamento que o SUS faz aos prestadores privados corresponde ao custo no qual o Governo Federal incorre para aquisição daqueles serviços.** Nesse caso não há repasse extra por parte dos governos estaduais e municipais para cobertura de quaisquer despesas.

3.8.9.9 A situação que ora se evidencia vem de encontro ao que a APS propala no que diz respeito à realização de procedimentos a baixo custo, vez que, na verdade, este se situa bem além dos valores que o Ministério da Saúde se dispõe a pagar a prestadores públicos e privados.

3.8.9.10 Confrontando-se os custos fornecidos pela APS com os valores da tabela da Associação Médica Brasileira, novamente verificamos que os custos da APS são sempre superiores aos da AMB. No grupo referente à ortopedia, o procedimento chamado de artrodese equivale para a AMB a uma fração do custo da APS que varia de 4,4% (artrodese do tarso) até 11,5% (artrodese coxo-femural e artrodese

de coluna vertebral via Posterior). Os valores da tabela da AMB são utilizados pelas empresas de seguro de saúde para remunerar os serviços prestados aos seus clientes.

3.8.9.11 Por fim, ressaltamos que os valores comparados aqui foram gerados por metodologias diferentes de apuração, sendo que não temos conhecimento sobre como a AMB procede para apurar seus valores.

3.8.9.12 Procedemos, ainda, à comparação de alguns custos entre a APS e o Hospital Cristo Redentor - HRC, sociedade anônima jurisdicionada a esta Corte e integrante do Grupo Conceição, conforme segue:

**Tabela V - Custos verificados na APS e no HCR  
- 1996/1997 -**

Itens	APS <sup>1</sup>	Hospital Cristo Redentor <sup>2</sup>	Δ% APS/HCR
Paciente/dia	224,02	346,02	-35,3%
Consulta	45,19	36,07	25,3%
Prótese Total de Quadril	2.984,61	3.797,25	-21,4%
Refeição (almoço)	3,53	3,26	8,3%
Kg de roupa lavada	1,36	0,93	46,2%
m <sup>2</sup> limpo	4,93	7,36	-33,0%

Notas: 1 dados relativos ao exercício de 1996.

2 dados relativos ao primeiro semestre de 1997.

Fonte: fls. 197, 202, 204, 212, 215 e 216, vol. I.

3.8.9.13 Poucas são as informações de custos observados na APS e no Hospital Cristo Redentor que puderam ser confrontadas. Além disso tratam-se de dados obtidos em períodos distintos.

3.8.9.14 A relação percentual entre os custos da APS e do Hospital Cristo Redentor não se comporta de forma homogênea ao se considerar diferentes itens, revelando disparidades, ora a favor de uma, ora da outra.

3.8.9.15 Com efeito, verifica-se que a APS incorre em um custo 35,3% menor que o HRC com um paciente/dia, e 21,4% menor com a prótese total de quadril, enquanto no caso da consulta o custo é 25,3% maior. Devemos registrar que o custo de prótese total de quadril na APS corresponde à estimativa que fizemos a partir do tempo médio despendido para sua realização e da hora cirúrgica média, a cuja limitação já nos referimos no item 3.8.9.4.

3.8.9.16 Em relação às atividades de suporte operacional, o m<sup>2</sup> limpo na APS custa 33% menos que no HRC, enquanto o Kg de roupa lavada e o almoço, 46,2% e 8,3% a mais, respectivamente.

3.8.9.17 Feita as comparações, considerando-se as disparidades positivas e negativas, entendemos que não se pode concluir pela existência de vantagens entre as duas instituições, no que diz respeito a custos, sobretudo por se tratar de poucos indicadores e desconhecermos a participação deles na formação do custo total.

### **3.8.10 Sistema de apuração de custos de obras.**

3.8.10.1 A metodologia para apuração do custo de produção de materiais e da execução de obras pelo Centro de Tecnologia da Rede Sarah - CTRS consiste no seguinte (fls.167/168, vol. I):

I) no CTRS, cada obra corresponde a um centro de custo, assim como as diversas oficinas que elaboram produtos que serão destinados a ela, a saber:

- a) marcenaria;
- b) metalurgia leve;
- c) metalurgia pesada;
- d) premoldados
- e) plástico;

I) os custos relativos a matéria-prima, mão-de-obra e gastos indiretos (custos relativos a água e energia elétrica são rateados com base na área ocupada e volume de produção) são alocados às diversas oficinas;

II) outros custos que não possam ser alocados diretamente às oficinas, são lançados nos centros de custos de administração ou de projetos, que posteriormente serão rateados na proporção do custo dos produtos acabados, sendo transferidos aos centros de custos que demandaram a produção de materiais (obras);

III) às obras são alocados custos diretos, indiretos e aqueles transferidos das oficinas (quando do fornecimento de materiais produzidos), bem como de outros centros de custos (administração, projetos, expedição, etc.)

3.8.10.2 Após examinar relatórios de auditorias internas realizadas no CTRS, solicitamos informações relativas a providências adotadas pela administração quanto a recomendações contidas nos de nº 07/94, 09/94 e 04/95 (fls. 83/94, vol. I), dentre as quais destacamos:

a) implantação de sistema de custos que abrangesse todos os gastos da obra, pois vinha sendo considerado apenas as despesas com materiais adquiridos em cada unidade;

b) efetuar a apropriação dos custos das obras em obediência ao regime de competência;

c) efetuar a apropriação dos custos das obras por Centros de Custos;

d) efetuar a integração do sistema de custos com a contabilidade da APS, a fim de conferir confiabilidade aos dados produzidos;

e) evidenciar a apuração do custo das obras por metro quadrado realizado (mensalmente, durante a execução da obra);

f) elaborar relatórios gerenciais sobre os custos das obras em moeda de poder aquisitivo constante e analisar a possibilidade de se proceder à comparação entre o custo por administração própria x custo por contratação de terceiros;

g) quantificar as peças e/ou materiais utilizados em cada serviço prestado, a fim de se apurar o custo de manutenção de cada centro de custo;

h) identificar todos os serviços prestados por centro de custo;

i) necessidade de se registrar nos devidos centros de custos valores relativos a:

- depreciação;

- provisão para férias e 13º salário;

- provisão para manutenção dos equipamentos;

- custos indiretos;

- despesas administrativas.

3.8.10.3Ao solicitarmos do líder da Auditoria Interna informações quanto a adoção de providências a partir das recomendações feitas por ocasião de auditorias no CTRS (Solicitação nº 02/97), este respondeu que (fls. 123, vol. I): **“a partir do segundo semestre de 1995, o CTRS (Centro de Tecnologia da Rede Sarah) contratou empresa de Auditoria Independente para a execução de auditoria interna”** (grifo nosso).

3.8.10.4Essa situação revela desvirtuamento da atuação da auditoria interna, cuja função basicamente é munir o administrador de instrumento eficaz que lhe permita gerenciar o cumprimento dos controles internos estabelecidos pela entidade, a fim de que possa alcançar os objetivos a que se propõe.

3.8.10.5Quando a estrutura da organização é complexa, levando a que o administrador não possa, pessoalmente, verificar o cumprimento das obrigações em cada unidade/setor, não deve a auditoria interna ter atuação limitada a algumas atividades da organização, independentemente da confiança que mereçam funcionários e gerentes, sobretudo se considerarmos que são públicos os recursos que financiam as atividades da APS. Citamos a este respeito, trechos de William Attie (Auditoria Interna. São Paulo, Ed. Atlas, p. 27 e 42, 1988):

“A auditoria interna, como um todo, precisa ter amplo, livre e irrestrito acesso a todas as atividades da empresa, registros, propriedades e pessoal, segundo, obviamente, os procedimentos instituídos em cada uma das áreas.”

“A empresa, visando resguardar e salvaguardar seus interesses, constitui, por política, a área de auditoria que tem por finalidade fornecer aos administradores, em todos os níveis, informações que os auxiliem a controlar as operações e atividades pelas quais são responsáveis.”

3.8.10.6A contratação de auditoria independente é exigência legal, a fim de que se manifeste quanto aos controles internos adotados pela Entidade e seus demonstrativos contábeis, a cada exercício, o que não impede que isso possa ser feito a qualquer momento ou para avaliar procedimentos operacionais/contábeis de atividade específica, se o administrador considerar conveniente e oportuno.

3.8.10.7Assim não haveria qualquer restrição ao fato de a APS ter contratado a empresa Deloitte Touche Tohmatsu para efetuar levantamentos e avaliações de seus controles internos, abrangendo compras, almoxarifado, pessoal, bens patrimoniais e tesouraria do CTRS, em Salvador, Fortaleza, Belo Horizonte e Brasília, cujos trabalhos foram realizados no 4º trimestre de 1996, conforme Relatório sobre

Serviços Profissionais daquela empresa (volume VI), não fosse o afastamento da atuação da auditoria interna.

3.8.10.8 Sendo assim, entendemos que o Tribunal possa determinar à Entidade que, a fim de garantir maior transparência à aplicação de recursos no âmbito do CTRS, adote providências com a finalidade de incluir a realização de auditorias e inspeções naquela unidade entre as atribuições da Auditoria Interna da APS.

3.8.10.9 A manifestação do Superintendente do CTRS quanto às recomendações da Auditoria Interna demonstra que foram adotadas providências com vistas a sanar as falhas identificadas no passado. No Hospital de Fortaleza, foi implantado sistema de apuração de custos por obra, que contempla todos os gastos, onde as despesas obedecem ao regime de competência e são apropriadas por centro de custos, o qual, se aprovado, deverá ser estendido a outras obras da APS. A direção do CTRS demonstra concordância com a integração do sistema de custos com a contabilidade, embora assinala a necessidade de os valores relativos à depreciação serem contabilizados mensalmente (fls. 260/261, vol. I). Hoje a contabilização da depreciação é realizada somente ao final do exercício financeiro.

3.8.10.9 Como se verifica, no que diz respeito à apuração de custos de produtos elaborados pelo CTRS, bem como do custo de execução de obras, a metodologia utilizada sofre ainda evolução. A contabilização anual dos valores relativos à depreciação dos ativos não atende às necessidades do CTRS na apuração de seus custos, vez que o ciclo produtivo, tanto no que diz respeito à produção de materiais, como à execução de obras - que recebem aqueles materiais -, não coincide com o exercício financeiro. Essa situação pode impedir que se conheça o custo de uma obra antes encerramento do exercício, pois o saldo contábil não evidenciará efetivamente seu custo total.

3.8.10.10 Se a introdução do procedimento de registro mensal dos valores relativos à depreciação é indispensável para o atendimento de uma necessidade do CTRS, nas atividades médico-hospitalares da APS provocaria uma melhoria na qualidade das informações geradas, posto que permitiria o conhecimento dos custos dos procedimentos a cada mês, não apenas no final do exercício, proporcionando subsídios adicionais para a tomada de decisão do administrador.

3.8.10.11 Considerando as limitações verificadas na metodologia de apuração de custos no CTRS nos exercícios de 1994 e 1995 (item 3.8.10.2), principalmente quanto à não inclusão de todos os gastos realizados, concluímos que os custos das obras e do metro quadrado construído não puderam ser corretamente aferidos, o que impossibilita obter conclusões quanto ao efetivo benefício que possa ter existido na execução direta de obras.

### **3.8.11 Outras limitações do sistema de custos da APS.**

3.8.11.1 Os custos apurados pela APS deveriam equivar aos custos nos quais o Governo Federal incorre para colocar à disposição da sociedade os serviços produzidos. Considerando essa premissa, verifica-se que o sistema desenvolvido pela APS deixa de fora a depreciação dos bens móveis e imóveis oriundos da extinta Fundação das Pioneiras Sociais.

3.8.11.2 Isso ocorre porque a APS registra em seu ativo permanente apenas os bens produzidos a partir do início de sua gestão e, em contas de compensação, aqueles oriundos da extinta Fundação. Age assim, porque esses bens não são de sua propriedade, e a depreciação relativa aos mesmos não representa, à primeira vista, um custo no qual incorre para a produção de seus serviços.

3.8.11.3 As contas de compensação se prestam, entre outros, ao registro de bens recebidos por meio de contratos de comodato, leasing, empréstimos, etc., que possam contribuir para o desenvolvimento de uma atividade ou empreendimento, inclusive bens de terceiros sob a responsabilidade de determinada organização. No entanto, não se trata aqui apenas de casos isolados de registro de bens de terceiros. Ao contrário, corresponde à integralidade do patrimônio organizado de uma entidade extinta, cuja administração foi cometida a outra recém-criada, de forma que, em um primeiro momento, essa última não possui patrimônio algum, senão aquele posto sob sua administração.

3.8.11.4 De acordo com a composição dos ativos sob sua administração, à medida em que se considera o custo de depreciação apenas daqueles que a ela pertencem, uma entidade privada que administre patrimônio público (organização social - OS), poderá apresentar custos unitários com grande disparidade quando comparados aos de outra que atue na mesma área, em função de a composição dos ativos desta última ser diferente da primeira. Assim, uma entidade que utilize proporcionalmente mais bens da União no desempenho de suas atividades, tenderá a incorrer em custos menores que aquelas cuja composição apresente proporcionalmente maior parcela de bens próprios.

3.8.11.5 A Lei de criação da APS estabelece que, na hipótese de rescisão do Contrato de Gestão, todos os bens sob sua administração reverteriam ao patrimônio da União. Na verdade, embora haja situação jurídica distinta para os dois grupos de bens (os integrantes do primeiro são de propriedade da APS, enquanto os do último são pertencentes ao patrimônio da União), ambos foram formados a partir da gestão de recursos públicos, posto que a Associação é mantida por recursos do orçamento da União. Logo, em última instância, o custo de produção dos serviços é arcado pela União tanto por intermédio do repasse de recursos financeiros quanto pela cessão de seu patrimônio para utilização nessa produção. O montante dos repasses é bem documentado, entretanto, veremos que a parcela do custo referente à depreciação do patrimônio da União permanece desconhecida.

3.8.11.6 Em vista de que a tradição na administração pública é de não promover a correção monetária e depreciação dos bens registrados no ativo permanente, sobretudo por não terem sistema de custos desenvolvidos, tais bens estão registrados por valores históricos. Um registro mais realista do valor dos bens exigiria que, antes de serem entregues a uma organização social, fossem reavaliados pelo liquidante da instituição em extinção. Assim, a OS teria maior controle sobre a parcela de custo decorrente da depreciação dos bens da União sob sua administração que deveria ser agregada ao custo dos bens produzidos. Tal providência permitiria agregar com maior precisão os custos que incidem sobre a produção dos serviços, uma vez

que a utilização dos bens da União efetivamente contribui para essa produção, apesar de legalmente esses bens não serem parte do patrimônio de propriedade da organização social.

3.8.11.7 Não há evidências de que tenham sido avaliadas as consequências da transferência da administração de grande volume de bens móveis e imóveis da União no sistema de custos que seria implantado na APS. Essa distorção fica mais clara quando pensamos no momento inicial de criação da Associação. De início, a APS contava em seu ativo tão somente com os saldos das dotações consignadas no orçamento da União em nome da FPS (§3º, art. 2º da Lei 8.246/91), tendo assumido a administração da estrutura pertencente à Fundação extinta, sem solução de continuidade na prestação de serviços. Sendo assim, tínhamos uma situação em que estavam sendo utilizadas as instalações físicas de um hospital geral (em Belo Horizonte), do Sarah Brasília e do prédio da administração na Capital Federal e todo o conjunto de equipamentos de alto valor que caracteriza a atividade médica, sem que um centavo sequer da depreciação de todo esse patrimônio estivesse sendo agregado ao custo dos serviços produzidos. Caso fosse realizada uma comparação entre os custos da FPS em confronto com os da recém-criada APS (providência que seria a ideal com vistas a se avaliar efetivamente o benefício decorrente da criação da Associação) ficaria evidente a queda artificial de custos, pelo menos relativa à parcela de depreciação, uma vez que esta não mais estaria sendo considerada nos cálculos.

3.8.11.8 Por outro lado, a reavaliação de todos os bens móveis poderia se revelar demasiadamente onerosa para os cofres públicos, em vista da grande quantidade de itens existentes. Mas a reavaliação dos bens imóveis é de todo prudente e viável. É pertinente deixarmos registrado aqui que a União efetuou a doação de todos os bens móveis da extinta FPS para a APS, atendendo a solicitação da Entidade (fls. 247/254, vol. I).

3.8.11.9 A situação criada com a edição da Lei 8.246/91 e a transferência da administração do patrimônio público para uma entidade privada, é bastante peculiar no âmbito da Administração e provavelmente se multiplicará com a instituição do Programa Nacional da Publicização pela MP nº 1.591/97. Assim, entendemos ser relevante a discussão sobre a apuração de custos por parte das organizações sociais tendo em vista que parcela dos custos de produção dos serviços pode permanecer desconhecida (depreciação), prejudicando a análise da economicidade e eficiência da gestão do patrimônio público. Nesse sentido, não podemos deixar de propor soluções, ressaltando entretanto que recentemente o Tribunal criou grupo de trabalho com a finalidade de estudar e propor sugestões quanto ao alcance das disposições contidas na MP 1.591/97 nas atividades de controle a cargo do TCU.

3.8.11.10 Uma primeira abordagem do problema sugere que os bens imóveis da antiga FPS, atualmente registrados em contas de compensação da APS, fossem reavaliados e passassem a ter sua depreciação calculada e agregada ao cálculo dos serviços produzidos pela Associação. O inconveniente dessa proposta seria causar um descompasso entre o sistema contábil e o de custos, pois o primeiro deixaria de registrar parcela de valores que alimentaria o segundo. Uma alternativa seria que,

após reavaliação, os bens imóveis da extinta FPS fossem registrados em contas do ativo permanente da Associação, em grupos específicos, de modo que não fossem confundidos com aqueles produzidos/adquiridos a partir de sua gestão, devendo dispensar a todos o mesmo tratamento no que se refere à depreciação. Desta feita, o inconveniente está no fato de que o registro de bens da União no ativo permanente da APS viria de encontro à prática contábil de nesse grupo de contas somente serem registrados bens e direitos pertencentes à própria Instituição.

3.8.11.11 Outra solução possível seria a de a APS manter contabilidade separada para o patrimônio da extinta FPS, registrando as variações que aí ocorressem, o que permitiria, a qualquer tempo, conhecer a evolução de seu valor, bem como proceder ao cálculo da parcela de depreciação que deveria ser considerada na composição dos custos dos serviços produzidos. Nesse caso, seria necessário proceder-se à reavaliação prévia dos bens imóveis. Entendemos que essa reavaliação deva ser realizada pela Associação pois é a Entidade que detém a posse e a administração dos bens. Além do que, os custos desse procedimento terminarão por ser cobertos pelo orçamento da União, de onde provêm os recursos que mantêm a APS.

3.8.11.12 Em havendo uma contabilidade para a APS e outra para o patrimônio sob sua administração, pode-se ter as demonstrações contábeis dos dois conjuntos patrimoniais, bem como um terceiro grupo de demonstrações, consolidadas, a evidenciar o valor e a evolução do patrimônio total, que, sob uma única administração, produziu serviços de saúde objeto do Contrato de Gestão.

3.8.11.13 Ante o exposto e em vista de que existe uma tendência atual de se firmar contratos de gestão nas áreas de educação, saúde, pesquisa, etc., e que sistemas de custos deverão ser implementados para fins de avaliação de resultados, propomos que o Tribunal:

- a) determine à APS que institua contabilidade específica para os bens pertencentes à União, sob sua administração;
- b) determine à APS que passe a apresentar demonstrações consolidadas relativas aos dois grupos patrimoniais;
- c) determine à APS que passe a agregar ao custo dos serviços produzidos a parcela da depreciação proveniente dos bens imóveis da União sob sua administração, procedendo, para tanto, à reavaliação desses bens;
- d) recomende ao Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado que estude a inclusão do procedimento de reavaliação dos bens imóveis entre as atribuições do liquidante de órgãos e entidades que venham a ser extintos em decorrência de inclusão no Programa Nacional de Publicização, com vistas a uma melhor avaliação dos custos dos serviços e bens produzidos pelas organizações sociais que vierem a administrá-los.

### **3.9. O desempenho da Rede Sarah em confronto com outras instituições da área de saúde.**

3.9.1 Em seguida apresentaremos os dados obtidos por meio da comparação de alguns indicadores de produção e de qualidade observados na Rede Sarah e nas seguintes instituições hospitalares: Instituto Nacional de Traumatologia e Ortopedia - INTO,

hospital da rede própria do MS, localizado na cidade do Rio de Janeiro e Hospitais Cristo Redentor - HCR e Nossa Senhora da Conceição - HNSC, ambos empresas do Grupo Hospitalar Conceição - GHC, sociedade anônima baseada no Rio Grande do Sul e controlada pela União.

3.9.2 Escolhemos o INTO por causa da natureza dos serviços ofertados pela Instituição. O instituto é especializado em ortopedia, porém não possui a mesma ênfase da Rede Sarah na área de reabilitação. O Grupo Conceição foi selecionado devido às informações da Secretaria de Assistência à Saúde no sentido de que as empresas do grupo mantêm um eficiente sistema de apuração de custos e, por serem hospitais gerais de grande porte, também atuarem na área de ortopedia.

3.9.3 Ressalvamos que não se trata de um estudo comparativo, mesmo porque não dispomos de informações com detalhamento suficiente sobre o sistema de custos do Grupo Conceição para corrigirmos as distorções provocadas por diferenças de metodologia, nem conhecemos as condições de atendimento oferecidas pelas instituições selecionadas e pelas unidades hospitalares da Rede Sarah fora de Brasília. A lista de restrições às comparações entre as instituições é extensa, o que restringe a validade de conclusões baseadas nas tabelas V a VII do Anexo II a este relatório. Entretanto, entendemos que um esforço inicial deva ser feito no sentido de tentar confrontar os resultados das instituições, uma vez que todo estudo comparativo deve ser baseado em padrões, que são raros devido à natureza dos serviços prestados pela Rede Sarah e inexistentes na área de custos hospitalares. Uma vez consolidada uma metodologia de avaliação baseada em padrões reconhecidos, como prescreve a Lei 8.246/91, o Tribunal terá melhores condições de avaliar a eficiência e a economicidade (inciso V, art. 3º, Lei 8.246/91), não só da gestão da APS como também de outras instituições da área de saúde que venham a ser administradas por meio de contrato de gestão.

3.9.4 Apenas como exemplo das limitações existentes, examinemos a questão da taxa de infecção hospitalar. Apesar de existir uma portaria do MS que rege o assunto (Portaria/MS nº 930, de 27.08.92), os hospitais não seguem de modo uniforme a metodologia preconizada, porque esta exige uma alteração das rotinas de trabalho e um grau de organização que certas instituições ainda não alcançaram. O estudo comparativo que juntamos às fls. 269/284, vol. I, avaliou a eficácia dos controles prescritos pelo MS, sem entrar no mérito das taxas de infecção observadas, pois estas variam, dentre outros motivos, segundo o tipo de serviço prestado. Assim, um hospital que atenda lesados medulares tende a apresentar infecção hospitalar alta, mesmo seguindo métodos rígidos de controle. Por outro lado, se o hospital presta esse serviço, mas não tem serviço de emergência, sua taxa de infecção hospitalar tende a ser menor. Independentemente do número observado, o Sarah Brasília foi avaliado como sendo o melhor do Brasil no controle de infecção hospitalar. O nome do HAL-Brasília não é citado, mas como o Hospital obteve 527 pontos na avaliação (fls. 267, vol. I), a conclusão é óbvia ao observar-se o gráfico de fls. 274 do vol. I.

3.9.5 Entendemos que os dois estudos quantitativos existentes (o de infecção hospitalar e a comparação entre o “Functional Independence Measure” - FIM do Sarah com o do “Rehabilitation Institute of Chicago, fls. 151/165 do vol. I) trazem evidências suficientes sobre a boa qualidade dos serviços prestados pelo Sarah Brasília (os estudos não abrangeram as demais unidades da Rede). O problema surge quando tentamos comparar custos, como já explicamos na seção anterior. Feitas as considerações preliminares, passemos a observar as tabelas.

3.9.6 A tabela V do Anexo II evidencia uma comparação entre o INTO e o Sarah Salvador. A principal semelhança entre as duas unidades hospitalares reside em sua atividade na área de ortopedia. De resto, o Sarah Salvador é bem maior tanto em área construída (27.243 m<sup>2</sup> vs. 11.409 m<sup>2</sup>) quanto em n° de leitos disponíveis (141 vs. 78). Apesar da inferioridade estrutural, o Instituto faz 104,62% mais consultas, 65,35% mais internações e 599,54% mais cirurgias. Para não ficarmos em números absolutos, nota-se que os médicos do INTO operam 203,64% mais dos que o do Sarah Salvador. Esse volume bem maior de produção não parece afetar em muito a taxa de infecção observada, bem inferior à do Sarah Salvador. Aqui cabe dizer que o HAL de Salvador é especializado em atendimento de lesados medulares, mas não atende emergências como o INTO. Para sustentar esse ritmo de trabalho, o Instituto teve despesa 80,96% maior do que a do seu congêneres. Observa-se também que o Sarah apresenta índices bem superiores no que se refere a exames complementares e atendimentos fisioterápicos, o que reflete sua ênfase no atendimento de reabilitação.

3.9.7 A tabela VI do Anexo II compara o Hospital Cristo Redentor ao HAL BSB. Ambos possuem n° de leitos e despesa operacional semelhantes. Vale lembrar que o HCR é um hospital geral e que os dados apresentados referem-se às diversas especialidades oferecidas pela instituição. O HCR possui 102 leitos para a traumatologia, 67 para neurologia, 43 para cirurgia geral, 16 para pediatria, 6 para saúde mental e 16 para atendimento a convênios, sem especificação de especialidade. Novamente, o Sarah exibe n°s de atendimentos fisioterápicos bem superiores. Os demais indicadores, em sua maioria, pendem a favor do HCR. O hospital gaúcho faz 182,16% mais de consultas, 47,65% mais de internações e 138,3% mais cirurgias. Os médicos do HCR fazem 110,04% mais consultas programadas e 181,53% mais cirurgias.

3.9.8 Por fim, a tabela VII do Anexo II confronta indicadores do HNSC com o consolidado da Rede Sarah. As instituições possuem n° semelhante de funcionários, mas é interessante observar que o HNSC possui 300,83% mais médicos e 111,90% mais paramédicos do que a Rede Sarah. Apesar da semelhança no n° total de funcionários, devemos levar em conta que o HNSC é um hospital de porte superior ao conjunto da Rede Sarah pois dispõe de 39,94% mais leitos disponíveis. À exceção dos atendimentos fisioterápicos, a produção do HNSC é muito superior a da Rede Sarah, chegando a 663,09% no item consultas realizadas.

3.9.9 Comparações são sempre arriscadas, mas podemos identificar uma tendência clara no sentido de os hospitais selecionados apresentarem produção superior às unidades da Rede Sarah. Uma forma mais objetiva de comparação seria por

meio de confronto entre custos, porém ainda faltam condições necessárias para tanto.

### **3.10 Expansão física da rede Sarah.**

3.10.1 Extinta a Fundação das Pioneiras Sociais, o Serviço Social Autônomo Associação das Pioneiras Sociais - APS, passou a administrar os bens móveis e imóveis que compunham o patrimônio da primeira, aí incluídas as instituições de assistência médica, de ensino e de pesquisa integrantes da rede hospitalar então existente, conforme disposto no § 1º, art. 2º da Lei 8.246/91.

3.10.2 A cláusula quinta do Contrato de Gestão traz o rol das unidades hospitalares a ser administradas pela Associação (fls. 04, vol. II). A relação inclui o Centro de Ginecologia Luíza Gomes de Lemos, localizado no Rio de Janeiro, e quatro outras unidades que estavam apenas em fase de projeto (parágrafo segundo da cláusula quinta do Contrato de Gestão), a saber: os hospitais de Curitiba (PR), Fortaleza (CE) e Maceió (AL), além do Centro de Reintegração do Deficiente Físico (DF).

3.10.2a No decorrer da vigência do Contrato algumas alterações foram realizadas na relação supracitada. Primeiramente, o Centro de Ginecologia foi devolvido ao MS por meio do Primeiro Termo Aditivo ao Contrato (item 2.2). Mais tarde, o terreno destinado à construção do hospital em Curitiba foi devolvido à União (comentário ao subprograma 2.1.01.01, Anexo I). Por último, a construção do hospital de Maceió foi cancelada unilateralmente pela Associação (comentário ao subprograma 2.1.01.04, Anexo I). Atualmente, a rede física da APS está assim estruturada:

a) Edifício das Pioneiras Sociais, em Brasília - passou por uma grande reforma que ainda não está totalmente completa. Atualmente, além da administração da APS, abriga parte da Secretaria de Saúde do Distrito Federal;

b) Hospital SARAH, em Brasília, onde está abrigado o Centro de Tecnologia Hospitalar e de Engenharia de Reabilitação - EQUIPOS. A unidade passou por grande reforma e no momento, possui 310 leitos;

c) Centro de Reintegração do Deficiente Físico - HOSTEL, em Brasília - obra paralisada em razão de limitação de recursos;

d) Hospital Sarah Kubitschek, em Belo Horizonte/MG - passou por uma grande reforma que o converteu de hospital geral para hospital do aparelho locomotor. Atualmente, possui 40 leitos;

e) Hospital de Medicina do Aparelho Locomotor, em São Luís/MA - ficou pronto em 1993 e no momento conta com 120 leitos;

f) Hospital de Medicina do Aparelho Locomotor, em Salvador/BA - entrou em operação em 1994. No presente, tem 141 leitos disponíveis. Em Salvador também localiza-se o Centro de Tecnologia da Rede (CTRS);

g) Hospital de Medicina do Aparelho Locomotor, em Fortaleza/CE - concluída cerca de 85% da área total. Término das construções condicionado à disponibilidade de recursos.

3.10.3 Quanto à expansão da rede, a cláusula quarta do Contrato estabelece como objetivo “completar a Rede Nacional de Hospitais de Medicina do Aparelho Locomotor, nos termos do Decreto nº 95.298, de 25 de novembro de 1987”.

3.10.4 Conforme o § 1º do Decreto nº 95.298, de 25.11.87, a Rede Nacional de Hospitais da Medicina do Aparelho Locomotor seria integrada, inicialmente, pelo Hospital das Doenças do Aparelho Locomotor/SARAH, em Brasília, e pelos hospitais da mesma especialidade, a ser construídos em São Luís/MA, Salvador/BA e Curitiba/PR. Ressalte-se porém que o mencionado Decreto foi revogado pelo Decreto s/nº de 05.09.91 (DOU de 06.09.91), antes portanto da assinatura do Contrato de Gestão (27.12.91).

3.10.5 Não obstante, resta claro que a expansão da Rede Sarah está prevista legal e contratualmente, ficando limitada, no entanto, à construção das unidades que estavam previstas no Contrato de Gestão.

3.10.6 A Tabela VI a seguir oferece um panorama da evolução do nº de alguns serviços prestados pela Rede Sarah no decorrer dos anos de vigência do Contrato de Gestão e que podem ser comparados com as informações relativas às novas unidades hospitalares construídas pela Associação. Ressalte-se que a interpretação dos dados não é simples, porque diversas reformas foram realizadas tanto no Sarah/BSB quanto no Sarah/BH, o que reduziu suas capacidades de atendimento durante um certo período. Diversos outros fatores causam variação significativa no número mensal de leitos disponíveis, fazendo com que os indicadores que sofrem sua influência tenham considerável variabilidade mês a mês. Mesmo agora, à época da execução da auditoria, constatamos a desativação temporária de 66 leitos no Sarah/BSB à conta de reformas (fls. 111, vol. I).

3.10.7 As vantagens decorrentes da expansão da Rede são de difícil mensuração. Embora uma avaliação mais abrangente devesse considerar o impacto social da instalação de serviços de alto padrão em áreas desfavorecidas do País, associado ao efeito indutor de qualidade que a disseminação das técnicas utilizadas pelo Sarah pode ter localmente, limitamo-nos a observar a evolução dos serviços prestados pela Rede, o comportamento da liberação financeira realizada pelo MS e dos investimentos feitos no período de vigência do Contrato, procedendo ao confronto entre essas variáveis.

**Tabela VI - Expansão dos serviços e investimentos da Rede Sarah - 1992/1996.**

Exercício	Paciente dia – média mensal	Internações	Consultas	Cirurgias	Exames Complementares	Atendimentos paramédicos	Investimento em R\$ mil	Liberação Financeira US\$ mil
1992	4.522	3.868	102.412	3.823	127.954	572.390	ND	47.654,8
1993	5.604	5.162	108.555	3.537	197.285	1.509.924	ND	66.887,7
1994	8.203	7.328	161.026	5.610	281.773	2.778.685	14.163,21	103.356,8
1995	7.621	5.850	139.821	5.024	311.898	3.229.186	47.280,30	125.113,1
1996	10.523	8.339	141.560	5.192	412.128	5.029.662	56.142,73	141.042,8

Fonte: fls. 124/126, 299, vol. I. Fls. 44, 52, 56/61, vol. II. Relatório de Acompanhamento, vol. IV. Relatório de Gestão do Exercício de 1995, vol. I do TC 009.422/96-0.  
ND - não disponível.

3.10.8. A observação referente à não disponibilidade de dados sobre investimento nos exercícios de 1992/1993 deve-se ao fato de que a informação anual fornecida pela APS estar em valores correntes e não em moeda constante, o que traria distorções a qualquer tipo de comparação referente àquele período de alta inflação. Entretanto, a Entidade disponibilizou números agregados sobre o investimento realizado pela Rede no período em questão que chegou a R\$ 216.334.700,00 (duzentos e dezesseis milhões, trezentos e trinta e quatro mil e setecentos reais, fls. 300, vol I). Os dados da Tabela VI revelam crescimento tanto dos serviços prestados pela Rede Sarah quanto do volume de repasse realizado pela União. Para melhor análise, passemos à tabela que traz dados sobre a variação percentual desses indicadores.

**Tabela VII - Variação percentual da prestação de serviços e investimentos da Rede Sarah com relação ao exercício anterior.**

Exercício	Paciente média mensal %	Internações %	Consultas %	Cirurgias %	Exames Complementares %	Atendimentos paramédicos %	Investimento %	Liberação Financeira %
1993	23,93	33,45	6,00	-7,48	54,18	163,79	ND	40,36
1994	46,38	41,96	48,34	58,61	42,83	84,03	ND	54,52
1995	<b>-7,09</b>	<b>-20,17</b>	<b>-13,17</b>	<b>-10,45</b>	10,69	16,21	233,82	21,05
1996	38,08	42,55	24,37	3,34	32,14	55,76	18,74	12,73
1996/1992	132,71	115,59	38,23	35,81	222,09	<b>778,71</b>	ND	<b>195,97</b>

Fonte: tabela VI.

ND - não disponível.

3.10.9 Ao observarmos a Tabela VII, não podemos deixar de notar a queda na prestação de alguns serviços no exercício de 1995. Esse fato é justificado pela Entidade como decorrente de reformas nas enfermarias do HAL Brasília e dos trabalhos de remodelação total do HAL Belo Horizonte para instalação de novos equipamentos e melhoria da qualidade de atendimento (Relatório de Gestão, fls. 31, vol. I, TC 009.422/96-0), já mencionadas no item 3.10.2. Chama a atenção também o crescimento do número de atendimentos paramédicos, bem acima da variação dos demais indicadores, e que, por isso, indica alteração metodológica de apuração dos dados ou de execução do serviço que entendemos deva ser objeto de exame em próxima auditoria, por envolver aspectos técnicos fora do escopo do presente trabalho.

3.10.10 Concluímos que os dados demonstram um incremento ininterrupto da liberação financeira feita pela União em favor da APS, medida em dólares norte-americanos, que chegou a 195,97% ao se comparar o exercício de 1996 com o ano inicial de vigência do Contrato. Essa informação aliada àquela referente à parcela destinada ao investimento na Rede, mais de duzentos e dezesseis milhões de reais, explica o crescimento da prestação de serviço pela Rede e demonstra o interesse da União na sustentação e expansão das atividades desenvolvidas”.

Por fim, a equipe de auditoria, com anuência da Diretora de Divisão e da titular da 4ª SECEX, apresentou a seguinte conclusão:

“Ante o exposto, com fulcro no inciso XIV, art. 3º da Lei nº 8.246/91, no inciso I, art. 43 da Lei 8.443/92 e no inciso I, art. 194 do Regimento Interno do TCU, propomos que:

I) seja determinado a 4ª SECEX que, nas contas da APS do exercício de 1997, acompanhe o cumprimento da Decisão contida na Relação nº 11/97, 2ª Câmara, Ata nº 6/97, TC 010.687/96-3 no que se refere a confecção do Plano Plurianual;

II) seja determinado à APS que:

a) adote providências com o fito de ajustar-se ao entendimento do TST, firmado em seu enunciado nº 108, com o objetivo de prevenir contenciosos futuros entre a Associação e seus empregados, com potencial risco de prejuízos aos cofres da Entidade;

b) institua contabilidade específica para os bens pertencentes ao patrimônio da União, sob sua administração;

c) passe a apresentar demonstrações consolidadas relativas aos dois grupos patrimoniais sob sua administração, os de sua propriedade e os da União;

d) passe a agregar ao custo dos serviços produzidos a parcela da depreciação proveniente dos bens imóveis da União sob sua administração, procedendo, para tanto, à reavaliação desses bens, com fundamento no §1º do art. 2º da Lei nº 8.246/91;

e) a fim de garantir maior transparência à aplicação de recursos no âmbito do Centro de Tecnologia da Rede Sarah - CTRS, adote providências com o fito de que, nas atribuições da Auditoria Interna da APS, estejam incluídas auditorias e inspeções naquela unidade;

III) seja determinado ao Exm<sup>o</sup> Sr. Ministro da Saúde que providencie a adoção das seguintes medidas:

a) quando da fixação negociada do conjunto de indicadores relevantes a ser utilizados na avaliação de desempenho da execução de contratos de gestão no âmbito daquele Ministério, em especial no que se refere ao contrato de que trata a Lei n<sup>o</sup> 8.246/91:

a1) elaboração de estudo sobre a adoção de índices e pesos para cada um daqueles indicadores, de modo a aperfeiçoar a avaliação do grau de realização das metas colimadas e permitir maior influência das áreas de atividade mais relevantes no resultado final da análise de desempenho;

a2) estabelecimento de indicadores e padrões a ser obedecidos quanto à remuneração e vantagens de qualquer natureza a ser percebidas pelos funcionários da Entidade;

a3) fixação de metas físico-financeiras relativas a produção de serviços e aumento da capacidade instalada (expansão da rede), permitindo planejamento de investimento e despesas de custeio, bem como a criação de um instrumento de programação financeira a ser submetido periodicamente ao Ministério da Saúde pela entidade contratada;

a4) fixação de metas quantificadas a ser atingidas anualmente pela entidade contratada com relação aos programas de execução continuada previstos no plano operacional do contrato de gestão;

a5) revisão dos indicadores e metas utilizados na avaliação da execução dos contratos de gestão, adequando-os periodicamente a alterações significativas das condições vigentes quando da sua assinatura, mediante repactuação dos índices a ser alcançados, de modo que estes possam efetivamente servir à aferição do desempenho da entidade contratada;

b) quando da assinatura de contratos de gestão no âmbito desse Ministério:

b1) estipulação do valor global a figurar em cláusula do contrato, especificando a parcela da despesa a ser executada em cada exercício, atentando para a correspondência com o plano plurianual elaborado em acordo com a entidade partícipe;

b2) criação de instrumento de programação financeira a ser submetido periodicamente ao MS pelas entidades partícipes de contrato de gestão como forma de orientar as liberações financeiras por parte do Ministério;

b3) elaboração de diagnóstico das atividades a ser administradas por meio de contrato de gestão, com o objetivo de subsidiar a definição de indicadores e o acordo sobre os respectivos índices que servirão de parâmetros para a avaliação da execução do contrato;

c) elaboração anual de avaliação do cumprimento do Contrato de Gestão firmado com a APS, de acordo com do art. 3<sup>o</sup>, XIII da Lei n<sup>o</sup> 8.246/91;

IV) seja determinado aos Exm<sup>o</sup> Srs. Ministros da Saúde, da Fazenda e da Administração Federal e Reforma do Estado que adotem providências para que, no prazo de noventa dias, seja regularizada a relação jurídica existente entre a Associ-

ação das Pioneiras Sociais e a União, em decorrência da extinção, em 28.12.96, do Contrato de Gestão previsto pela Lei 8.246/91;

V) seja recomendado ao Exm<sup>o</sup> Sr. Ministro da Administração Federal e Reforma do Estado que providencie a elaboração de estudo sobre a inclusão do procedimento de reavaliação dos bens imóveis entre as atribuições do liquidante de órgãos e entidades que venham a ser extintas em decorrência de inclusão no Programa Nacional de Publicização, com vistas a uma melhor avaliação dos custos dos serviços e bens produzidos pelas organizações sociais que vierem a administrá-los;

VI) quando da revisão das disposições contidas na IN/TCU n<sup>o</sup> 12/96, seja estudada a inclusão de duas outras alíneas no inciso III, art. 22 daquele normativo, que trata dos títulos específicos que devem constar do Relatório do Controle Interno, requerendo análise e avaliação relativas a:

a) transferências e recebimentos de recursos mediante convênio, acordo, ajuste e outros instrumentos congêneres, bem como a título de subvenção, auxílio e contribuição, destacando, dentre outros aspectos, a observância às normas legais e regulamentos pertinentes, a correta aplicação dos recursos e o atingimento dos objetivos colimados;

b) regularidade dos processos de aquisição e contratação quanto à obediência aos princípios básicos previstos no caput do art. 3<sup>o</sup> da Lei n<sup>o</sup> 8.666/93, referentes à Entidade regida pela Lei n<sup>o</sup> 8.246/91;

VII) seja esclarecido à APS que o Plano Plurianual das atividades da Associação, previsto nos incisos XII e XIV, art. 3<sup>o</sup> da Lei n<sup>o</sup> 8.246/91 e no subprograma 1.1.01.03 do Plano Operacional do Contrato de Gestão, deve estabelecer, para cada uma das unidades da Rede, as **diretrizes, objetivos e metas** da administração para o gasto com investimento e despesas relativas aos programas de execução continuada. Para esse fim, as diretrizes devem conter orientações ou princípios que nortearão a captação, gestão e gastos de recursos durante o período, com vistas a alcançar os objetivos da Entidade. Os objetivos devem discriminar os resultados que se pretende alcançar com a execução das ações da Entidade, com vistas à superação das dificuldades diagnosticadas. As metas devem ser a tradução quantitativa dos objetivos;

VIII) seja determinada a juntada dos presentes autos às contas da Associação das Pioneiras Sociais relativas ao exercício de 1997”.

É o Relatório.

## VOTO

Submeto à consideração deste Plenário os resultados da auditoria realizada na Associação das Pioneiras Sociais - APS com o objetivo de efetuar o acompanhamento previsto no inciso XIV, do art. 3<sup>o</sup>, da Lei n<sup>o</sup> 8.246, de 22.10.91.

A referida lei autorizou o Poder Executivo “a instituir o Serviço Social Autônomo ‘Associação das Pioneiras Sociais’, pessoa jurídica de direito privado sem

fins lucrativos, de interesse coletivo e de utilidade pública, com o objetivo de prestar assistência médica qualificada e gratuita a todos os níveis da população e de desenvolver atividades educacionais e de pesquisa no campo da saúde, em cooperação com o Poder Público”.

A Associação das Pioneiras Sociais veio a ser instituída com o Decreto nº 371, de 20.12.91, e para operacionalização do disposto na Lei nº 8.246/91 foi celebrado, em 27.12.91, um Contrato de Gestão entre a APS e a União, cuja Cláusula Décima estipula que:

“O presente CONTRATO DE GESTÃO vigorará pelo prazo de 5 (cinco) anos, a contar da data de sua assinatura, sendo automaticamente prorrogado por iguais e sucessivos períodos, nos termos do inciso III do art. 3º da Lei nº 8.246/91” (grifei).

Conforme assinalado pela equipe de auditoria, a parte final da Cláusula Décima do Contrato de Gestão está em desacordo com a Lei nº 8.246/91, que no inciso XIV do art. 3º estabelece:

“XIV – o Tribunal de Contas da União fiscalizará a execução do contrato de gestão durante o seu desenvolvimento e determinará, a qualquer tempo, a adoção das medidas que julgar necessárias para corrigir falhas ou irregularidades que identificar, incluindo, se for o caso, a recomendação do afastamento de dirigentes ou da rescisão, pelo Ministério da Saúde, do referido contrato, que somente será renovado se a avaliação final da execução do plano plurianual demonstrar a consecução dos objetivos preestabelecidos” (grifei).

Por outro lado, saliento que o disposto no inciso III, do art. 3º, da citada lei, não autoriza a renovação automática que foi introduzida no Contrato de Gestão. O referido dispositivo legal prescreve que:

“III – observado o disposto nesta Lei, o Ministério da Saúde e a Secretaria da Administração Federal definirão os termos do contrato de gestão, que estipulará objetivamente prazos e responsabilidades para sua execução e especificará, com base em padrões internacionalmente aceitos, os critérios para avaliação do retorno obtido com a aplicação dos recursos repassados ao Serviço Social Autônomo ‘Associação das Pioneiras Sociais’, atendendo ao quadro nosológico brasileiro e respeitando a especificidade da entidade” (grifei).

À vista dos dispositivos acima reproduzidos, verifica-se que a exigência constante do texto legal – renovação condicionada ao resultado da avaliação – não foi inserida no Contrato de Gestão, havendo tão-somente a previsão de prorrogação automática, que ocorreu de fato ao término do prazo inicialmente ajustado.

Entendo ser necessário alertar o Ministério da Saúde e a direção da Associação das Pioneiras Sociais que, doravante, a renovação do contrato deverá ser condicionada à avaliação final prevista no inciso XIV, do art. 3º, da Lei nº 8.246/91.

A despeito de eventuais dúvidas sobre a validade do dispositivo contido no contrato autorizando a prorrogação automática, discordo da opinião manifestada pela equipe de auditoria no que diz respeito aos repasses de recursos do Ministério da Saúde à APS após 28.12.96 não terem amparo legal, posto que as transferências

realizadas estavam formalmente autorizadas nas leis orçamentárias anuais em dotações específicas para esse fim.

O Ministério da Saúde, durante todo o prazo de execução do contrato, não promoveu o acompanhamento previsto na Lei nº 8.246/91, realizando apenas uma tentativa que não foi adiante no ano de 1993. O Poder Público perdeu com isso uma excelente oportunidade de testar na prática uma nova experiência, deixando de acumular conhecimentos que hoje com o apregoado Programa Nacional de Publicização seriam de suma importância. A interação entre o Ministério e a APS, fator indispensável para validar esse novo modelo de gestão, não ocorreu. Na realidade, a APS não teve durante todo o período de execução do contrato nenhuma assistência do Ministério da Saúde.

A Administração Pública não pode se limitar a repassar recursos, é preciso instituir mecanismos que assegurem a consecução dos objetivos preestabelecidos. Um contrato de gestão não pode e nem deve ser uma mera declaração de intenções, como bem demonstrou a equipe de auditoria nos comentários feitos a respeito do tema. É essencial que, no Plano Plurianual das atividades da Associação, as diretrizes, objetivos e metas sejam claramente definidos e particularizados para cada uma das unidades da Rede.

Entendo que as sugestões apresentadas, com vistas ao aperfeiçoamento dos futuros contratos de gestão, são em sua maioria apropriadas e se forem observadas pelo Ministério da Saúde dotarão o órgão de instrumentos mínimos para o acompanhamento e avaliação de contratos da espécie. No entanto, deixo de acolher a sugestão no sentido de que seja determinada a inclusão de cláusula estipulando o valor global e a parcela da despesa a ser executada em cada exercício, uma vez que sendo os recursos provenientes do Orçamento da União essa cláusula seria, a meu ver, ineficaz, pois cabe ao Congresso Nacional dispor sobre os orçamentos anuais.

No que concerne à proposição relacionada com o estabelecimento, no contrato de gestão, de indicadores e padrões para nortear a fixação de remuneração, entendo que a determinação deve ser extensiva à remuneração dos membros da Diretoria. Embora a competência para fixar a remuneração dos empregados seja da Diretoria e a dos membros desta seja do Conselho de Administração, acredito que os parâmetros para fixá-las devam ser definidos com a participação do Ministério da Saúde. É bom lembrar que em 1996 a despesa de pessoal da APS foi de R\$ 75,3 milhões, correspondendo a 46,3% do montante repassado pelo Ministério no exercício.

Com relação à determinação sugerida no que se refere à confecção do Plano Plurianual, esclareço que na prestação de contas da APS do exercício de 1997, está inserida cópia do referido Plano para o período de 1997 a 2000, aprovado pelo Conselho de Administração da Entidade no decorrer deste ano, sendo assim, ante esse fato superveniente, torna-se dispensável a medida proposta.

Quanto ao registro da contratação, a partir do segundo semestre de 1995, de firma de auditoria independente para a realização de auditoria interna no Centro de Tecnologia da Rede Sarah – CTRS, parece-me, a princípio, uma

disfunção, haja vista que a Associação tem em sua estrutura organizacional unidade específica para o desempenho das funções de auditoria interna. Por isso, entendo que se deva solicitar a remessa de cópias dos contratos firmados para a realização de auditorias internas no CTRS, bem como justificativas para as contratações de firmas de auditoria independente.

Outras questões muito importantes abordadas pela equipe de auditoria são as relativas ao prazo para apresentação das contas e ao parecer sobre o cumprimento do contrato de gestão. Os incisos XII e XIII do art. 3º da Lei nº 8.246/91 estabelecem que:

“XII – o Serviço Social Autônomo ‘Associação das Pioneiras Sociais’ apresentará anualmente ao Ministério da Saúde e ao Tribunal de Contas da União, até 31 de janeiro de cada ano, relatório circunstanciado sobre a execução do plano no exercício findo, com a prestação de contas dos recursos públicos nele aplicados, a avaliação do andamento do contrato e as análises gerenciais cabíveis;

XIII – no prazo de trinta dias, o Ministério da Saúde apresentará parecer sobre o relatório do Serviço Social Autônomo ‘Associação das Pioneiras Sociais’ ao Tribunal de Contas da União, que julgará a respectiva prestação de contas e, no prazo de noventa dias, emitirá parecer sobre o cumprimento do contrato de gestão”.

Diferentemente do ponto de vista defendido pela equipe de auditoria, entendendo que a Lei Orgânica deste Tribunal (Lei nº 8.443/92) não revogou os incisos retro transcritos da Lei nº 8.246/91, pois nenhuma das condições previstas no § 1º, do art. 2º, do Decreto-lei nº 4.657/42 (Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro) está presente. Segundo o referido dispositivo legal, “*A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior*”. Ademais, na Lei nº 8.443/92 não há dispositivo específico acerca de prazo para apresentação de contas.

Assim sendo, a Associação das Pioneiras Sociais deve ser alertada de que o prazo para apresentação de suas contas ao Ministério da Saúde e ao Tribunal é o indicado no inciso XII, do art. 3º, da Lei nº 8.246/91 ou seja 31 de janeiro de cada ano. De igual modo, deve-se esclarecer ao Ministério da Saúde que ele terá de enviar ao Tribunal, no prazo de trinta dias, parecer sobre as contas prestadas pela APS, de acordo com o inciso XIII do mesmo artigo.

Cabe destacar, ainda, que, no citado inciso XIII, foi atribuída ao Tribunal a obrigatoriedade de, no prazo de noventa dias contados da remessa do parecer do Ministério da Saúde, emitir parecer sobre o cumprimento do contrato de gestão. Conforme ressaltado pela equipe de auditoria, a manifestação do Tribunal sobre as contas da Associação das Pioneiras Sociais tem sido feita de forma global, inexistindo um pronunciamento em separado sobre a execução do multicitado contrato.

Não obstante inexista definição especial dos mecanismos a serem utilizados pelo Tribunal para realizar o acompanhamento do Contrato de Gestão firmado entre

a APS e a União, a execução do contrato tem sido acompanhada por meio das prestações de contas e de auditorias realizadas anualmente. Durante o período de 1992 a 1997, apenas em um exercício o Tribunal não realizou auditoria visando à fiscalização de que trata a Lei nº 8.246/91.

De modo geral, os subprogramas que compõem o Plano Operacional anexo ao Contrato de Gestão foram em sua maioria cumpridos ou tiveram seus objetivos parcialmente atendidos, conforme salientou a equipe de auditoria em tópico específico, reproduzido integralmente no Relatório que antecede este Voto. As causas para o atraso verificado na consecução de alguns subprogramas não podem ser atribuídas exclusivamente à Direção da APS. Caso o Ministério da Saúde tivesse exercido a supervisão que lhe compete, é bem possível que os resultados alcançados fossem mais expressivos, especialmente os relativos ao 4º objetivo do contrato: “*gerar estatísticas confiáveis que permitam avaliar a qualidade e os custos dos serviços desenvolvidos em sua Rede Hospitalar*”.

Dos quatro objetivos do contrato de gestão, o acima citado foi o que apresentou pior desempenho. O sistema de apuração de custos desenvolvido pela Entidade ainda tem muitas limitações e não foi possível a geração de padrões e estatísticas confiáveis com vistas ao controle e avaliação.

Por fim, cumpre salientar que as prestações de contas da Associação das Pioneiras Sociais relativas aos exercícios financeiros de 1996 e 1997 ainda estão sendo instruídas na 4ª SECEX. Creio ser de todo oportuno determinar àquela Unidade Técnica que priorize o exame desses processos.

Em face de todo o exposto, Voto por que o Tribunal adote a Decisão que ora submeto à consideração deste Plenário.

## DECISÃO Nº 102/99 - TCU - PLENÁRIO<sup>1</sup>

1. Processo nº: TC 012.099/97-0
2. Classe de Assunto: V- Relatório de Auditoria
3. Responsável: Aloysio Campos da Paz Júnior, Diretor Presidente
4. Entidade: Associação das Pioneiras Sociais
5. Relator: Ministro Humberto Guimarães Souto
6. Representante do Ministério Público: não atuou
7. Unidade Técnica: 4ª SECEX
8. Decisão: O Tribunal Pleno, diante das razões expostas pelo Relator, DECIDE:
  - 8.1. determinar ao Ministro de Estado da Saúde e à direção da Associação das Pioneiras Sociais - APS que, doravante, na renovação do contrato de gestão, firmado entre a União e a APS, deverá ser observada a condicionante contida no inciso XIV, do art. 3º, da Lei nº 8.246/91, ou seja, a renovação somente deverá ser feita se a avaliação final da execução do plano plurianual demonstrar a consecução dos objetivos preestabelecidos;

---

1. Publicada no DOU de 08/04/1999

8.2.determinar, ainda, ao Ministro de Estado da Saúde que adote providências com vistas ao fiel cumprimento do prazo estipulado no inciso XIII, do art. 3º, da Lei nº 8.246/91, para remessa a este Tribunal do parecer sobre o relatório circunstanciado sobre o cumprimento do contrato de gestão, que a Associação das Pioneiras Sociais deverá apresentar ao Ministério até 31 de janeiro de cada ano;

8.3. recomendar ao Ministro de Estado da Saúde a adoção de medidas no sentido de que, quando da fixação negociada do conjunto de indicadores relevantes a serem utilizados na avaliação de desempenho da execução de contratos de gestão no âmbito daquele Ministério, em especial no que se refere ao contrato de que trata a Lei nº 8.246/91, os responsáveis daquele Ministério atentem para a viabilidade de serem tomadas as seguintes medidas:

a) elaboração de estudo sobre a adoção de índices e pesos para cada um dos indicadores de desempenho, de modo a aperfeiçoar a avaliação do grau de realização das metas fixadas e permitir maior influência das áreas de atividade mais relevantes no resultado final da análise de desempenho;

b) estabelecimento de indicadores e padrões a serem obedecidos quanto à remuneração e vantagens de qualquer natureza atribuíveis aos empregados da Entidade e aos seus diretores;

c) fixação de metas físico-financeiras relativas à produção de serviços e aumento da capacidade instalada (expansão da rede), permitindo planejamento de investimento e despesas de custeio, bem como a criação de um instrumento de programação financeira a ser submetido periodicamente ao Ministério da Saúde pela entidade contratada;

d) fixação de metas quantificadas a serem atingidas anualmente pela entidade contratada com relação aos programas de execução continuada previstos no plano operacional do contrato de gestão;

e) revisão dos indicadores e metas utilizados na avaliação da execução dos contratos de gestão, adequando-os periodicamente a alterações significativas das condições vigentes quando da sua assinatura, mediante repactuação dos índices a serem alcançados, de modo que estes possam efetivamente servir à aferição do desempenho da entidade contratada;

f) elaboração de diagnóstico das atividades a serem administradas por meio de contrato de gestão, com o objetivo de subsidiar a definição de indicadores e o acordo sobre os respectivos índices que servirão de parâmetros para a avaliação da execução do contrato;

8.4. recomendar ao Ministro do Orçamento e Gestão que providencie a elaboração de estudo sobre a inclusão do procedimento de reavaliação dos bens imóveis entre as atribuições de liquidantes de órgãos e entidades que venham a ser extintas em decorrência do Programa Nacional de Publicização, com vistas a uma melhor avaliação dos custos dos serviços e bens produzidos pelas organizações sociais que vierem a administrá-los;

8.5. determinar ao Diretor-Presidente da Associação das Pioneiras Sociais a adoção de providências no sentido de que:

a) seja fielmente observado o prazo previsto no inciso XII, do art. 3º, da Lei nº 8.246/91 (31 de janeiro de cada ano) para apresentação ao Ministério da Saúde e a este Tribunal do relatório indicado no citado dispositivo legal;

b) o Plano Plurianual das atividades da Associação, previsto nos incisos XII e XIV, do dispositivo legal citado no item anterior e no subprograma 1.1.01.03 do Plano Operacional do Contrato de Gestão, contemple, para cada uma das unidades da Rede, as diretrizes, objetivos e metas da administração para os gastos com investimentos e despesas relativas aos programas de execução continuada, devendo as metas ser a tradução quantitativa dos objetivos;

c) sejam os procedimentos administrativos ajustados ao entendimento do Tribunal Superior do Trabalho, firmado em seu Enunciado nº 108, com o objetivo de prevenir a autuação pelo órgão federal de fiscalização do trabalho, a exemplo do ocorrido em 1996 no Hospital do Aparelho Locomotor de Belo Horizonte;

d) sejam instituídos registros específicos para os bens pertencentes ao patrimônio da União, sob sua administração, de modo que a parcela de depreciação proveniente desses bens, os quais devem ser previamente reavaliados, passe a ser agregada ao custo dos serviços produzidos;

e) adote providências com vistas a completar a implementação dos subprogramas vinculados ao quarto objetivo previsto no contrato de gestão;

8.6. solicitar ao Diretor-Presidente da Associação das Pioneiras Sociais que envie a este Tribunal, no prazo de 15 (quinze) dias, cópias dos contratos firmados, a partir do segundo semestre de 1995, com empresas de auditoria independente para realização de auditorias internas no Centro de Tecnologia da Rede Sarah – CTRS, bem como justificativas para as contratações, haja vista que a Associação tem uma unidade específica de auditoria interna em sua estrutura organizacional;

8.7. determinar à Secretaria-Geral de Controle Externo - SEGECEX que analise, oportunamente, relativamente à prestação de contas da Associação das Pioneiras Sociais, a conveniência de introduzir nos itens relativos ao Relatório do Controle Interno a necessidade de pronunciamento sobre:

a) transferências e recebimentos de recursos mediante convênio, acordo, ajuste e outros instrumentos congêneres, bem como a título de subvenção, auxílio e contribuição, destacando, dentre outros aspectos, a observância às normas legais e regulamentos pertinentes, a correta aplicação dos recursos e o atingimento dos objetivos colimados;

b) regularidade dos processos de aquisição e contratação quanto à obediência aos princípios básicos previstos no *caput* do art. 3º da Lei nº 8.666/93, referentes à Entidade instituída em conformidade com a Lei nº 8.246/91;

8.8. encaminhar cópias desta Decisão, bem como do Relatório e Voto que a fundamentam, aos Senhores Ministros da Saúde, da Fazenda e do Orçamento e Gestão, bem como à Direção Geral da Associação das Pioneiras Sociais, para conhecimento;

8.9. determinar à 4ª SECEX que adote providências com vistas a agilizar a análise das prestações de contas da Associação das Pioneiras Sociais relativas aos exercícios financeiros de 1996 e 1997, que se encontram ainda em instrução, atendendo para a obrigatoriedade de emissão de parecer sobre o cumprimento do contrato de gestão, prevista no inciso XIV, do art. 3º, da Lei nº 8.246/91;

8.10. determinar a juntada deste processo às contas da Associação das Pioneiras Sociais relativas ao exercício de 1997.