



UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA
MESTRADO EM CONTROLADORIA

**MODELAGEM DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC) COMO
FERRAMENTA DE GOVERNANÇA ORÇAMENTÁRIA: UMA ANÁLISE DA
EFICIÊNCIA ALOCATIVA ENTRE A REGIÃO METROPOLITANA E O
SERTÃO DO ARARIPE NA SAÚDE PÚBLICA DE PERNAMBUCO**

Fabiano Oliveira da Mota
Mestrando

Anailson Márcio Gomes
Orientador

Recife
2026

FABIANO OLIVEIRA DA MOTA

Modelagem de Custeio Baseado em Atividades (ABC) como ferramenta de governança orçamentária: Uma análise da eficiência alocativa entre a região metropolitana e o sertão do Araripe na saúde pública de Pernambuco

Dissertação apresentado ao Programa de Pós Graduação em Controladoria da Universidade Federal Rural de Pernambuco (PPGC/UFRPE), como pré-requisito para à obtenção do título de Mestre em Controladoria.

Orientador: Prof^o Dr. Anailson Márcio Gomes

Recife
2026

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Sistema Integrado de Bibliotecas da UFRPE
Bibliotecário(a): Auxiliadora Cunha – CRB-4 1134

M917m Mota, Fabiano Oliveira da.
Modelagem de custeio baseado em Atividades (ABC) como ferramenta de governança orçamentária: uma análise da eficiência alocativa entre a região metropolitana e o sertão do Araripe na saúde pública de Pernambuco / Fabiano Oliveira da Mota. – Recife, 2026.
116 f.

Orientador(a): Anailson Márcio Gomes.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal Rural de Pernambuco, Programa de Pós-Graduação em Controladoria, Recife, BR-PE, 2026.

Inclui referências.

1. Custeio baseado em atividades. 2. Orçamento-programa. 3. Administração dos serviços de saúde. 4. Teoria das restrições (Administração) 5. Transparência Pública. I. Gomes, Anailson Márcio, orient. II. Título

CDD 658.151

FABIANO OLIVEIRA DA MOTA

Modelagem de Custeio Baseado em Atividades (ABC) como ferramenta de governança orçamentária: Uma análise da eficiência alocativa entre a região metropolitana e o sertão do Araripe na saúde pública de Pernambuco

Dissertação apresentado ao Programa de Pós Graduação em Controladoria da Universidade Federal Rural de Pernambuco (PPGC/UFRPE), como pré-requisito para à obtenção do título de Mestre em Controladoria.

Orientador: Prof^o Dr. Anailson Márcio Gomes

Linha de pesquisa: Planejamento, Controle e Análise Financeira

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Anailson Márcio Gomes Orientador
Universidade Federal do Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Antonio André Cunha Callado
Universidade Federal Rural de Pernambuco

Prof. Dr. Victor Branco de Holanda
Universidade Federal do Rio Grande do Norte

Recife
2026

AGRADECIMENTOS

À Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE) e ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria, pela oportunidade de realização deste mestrado e pelo suporte institucional indispensável ao longo destes dois anos.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Anailson Gomes, pela confiança depositada em mim desde o primeiro momento. Expresso minha profunda gratidão pela orientação atenciosa, mesmo à distância, e pela paciência e críticas construtivas que foram fundamentais para o amadurecimento desta pesquisa.

Aos membros da banca examinadora, pelas valiosas contribuições e sugestões oferecidas durante a qualificação, que permitiram o significativo aprimoramento deste trabalho.

À CAPES, pelo apoio financeiro através da concessão da bolsa de estudos, provendo as condições necessárias para a dedicação exclusiva e a conclusão desta etapa acadêmica.

Aos meus colegas de mestrado, pelas ricas trocas de ideias e pelos cafés providenciais em congressos pelo Brasil, que não apenas ampliaram meus horizontes, mas tornaram a jornada mais leve e prazerosa.

À minha família, meu porto seguro e alicerce. À minha esposa, Daniele, pelo companheirismo, pela compreensão diante das minhas ausências e por caminhar ao meu lado em todas as noites de escrita e incertezas. Aos meus filhos, Pedro e Luiza, que são minha maior motivação.

Aos meus pais (*in memoriam*), Reginaldo e Socorro, por todo o esforço abnegado e pelo amor incondicional. Sem o apoio e os valores transmitidos por eles, eu não teria chegado até aqui.

Por fim, agradeço a todos que, direta ou indiretamente, contribuíram para a realização deste sonho

EPÍGRAFE

“L'homme est capable de faire ce qu'il est incapable d'imaginer.”

René Char

RESUMO

A gestão da saúde pública no Brasil enfrenta o desafio persistente de equilibrar restrições orçamentárias com a crescente demanda assistencial. Em Pernambuco, o planejamento orçamentário tradicional, de base incremental, muitas vezes falha em capturar as assimetrias de custos decorrentes das disparidades regionais e infraestruturais. Esta dissertação analisa a contribuição da metodologia de Custeio Baseado em Atividades (ABC) como ferramenta de aprimoramento da governança orçamentária da Secretaria de Saúde de Pernambuco (SES-PE). Utilizando uma abordagem qualitativa e quantitativa, o estudo realiza um estudo de caso comparativo entre a Região Metropolitana do Recife e o Sertão do Araripe. A metodologia fundamenta-se na triangulação de dados abertos extraídos do Portal da Transparência, SIOPS, CNES e SIGTAP/DATASUS. Os resultados revelam um “Efeito Tesoura” nas finanças estaduais, onde a rigidez das despesas correntes e o estoque de Despesas de Exercícios Anteriores (DEA) limitam a capacidade de investimento. A modelagem ABC demonstra que o custo unitário por atividade no Sertão do Araripe é artificialmente elevado pela existência de um gargalo tecnológico (Teoria das Restrições), que gera capacidade ociosa forçada e altos custos de logística e suporte não cobertos pela tabela federal de repasses. Conclui-se que a transição para um modelo de planejamento baseado em custos de atividade permite uma alocação mais eficiente e equânime, mitigando ineficiências sistêmicas e fortalecendo a *accountability* na gestão das Organizações Sociais de Saúde (OSS).

Palavras-chave: Custeio ABC; Planejamento Orçamentário; Gestão da Saúde; Teoria das Restrições; Pernambuco; Transparência Pública.

ABSTRACT

Public health management in Brazil faces the persistent challenge of balancing budgetary constraints with growing healthcare demands. In Pernambuco, traditional incremental-based budget planning often fails to capture cost asymmetries arising from regional and infrastructural disparities. This dissertation analyzes the contribution of the Activity-Based Costing (ABC) methodology as a tool for improving budgetary governance within the Pernambuco State Health Secretariat (SES-PE). Adopting a qualitative and quantitative approach, the study conducts a comparative case study between the Recife Metropolitan Region and the Sertão do Araripe. The methodology is grounded in the triangulation of open data extracted from the Transparency Portal, SIOPS, CNES, and SIGTAP/DATASUS. The results reveal a "Scissor Effect" in state finances, where the rigidity of current expenditures and the backlog of Expenses from Previous Fiscal Years (DEA) limit investment capacity. ABC modeling demonstrates that the unit cost per activity in the Sertão do Araripe is artificially inflated by a technological bottleneck (Theory of Constraints), which generates forced idle capacity and high logistics and support costs not covered by the federal reimbursement table. It is concluded that the transition to an activity-based cost planning model allows for a more efficient and equitable allocation, mitigating systemic inefficiencies and strengthening accountability in the management of Social Health Organizations (OSS).

Keywords: Activity-Based Costing (ABC); Budget Planning; Health Management; Theory of Constraints; Pernambuco; Public Transparency.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1- Detalhamento das Fontes de Financiamento da Saúde Pública por Esfera Federativa	28
Quadro 2- Regimes Fiscais e Metodologias de Vinculação Orçamentária da Saúde na Esfera Federal	31
Quadro 3- Dinâmica da Teoria da Agência na Saúde de PE.....	51
Quadro 4- Modelos de Governança Orçamentária e sua Aplicabilidade na Gestão Pública	53
Quadro 5- Classificação Funcional-Programática da Despesa: Função 10 e suas Respectivas Subfunções	60
Quadro 6- Classificação da Despesa Pública por Categoria Econômica e Grupo de Natureza de Despesa (GND)	62
Quadro 7- Evolução das Diretrizes Estratégicas e Riscos Fiscais na Gestão da Saúde Pública de Pernambuco (2008-2014)	65
Quadro 8- Cronologia das Pressões Fiscais e Impactos na Sustentabilidade do Sistema de Saúde Estadual.....	69
Quadro 9 - Composição das Despesas de Saúde e seus Impactos na Flexibilidade da Gestão Estadual	71
Quadro 10- Matriz de Correlação Metodológica e Integração de Dados Abertos	91
Quadro 11- Projeção de Pressão Orçamentária por Conversão em DEA	95
Quadro 12- Direcionadores de Custos Logísticos e Diferenciais Regionais em Pernambuco	97
Quadro 13- Variáveis de Infraestrutura e seus Reflexos nos Direcionadores de Custos (ABC) Regionais	98
Quadro 14- Matriz de Atividades e Direcionadores de Custos para Unidades de Saúde.....	100

LISTA DE TABELAS

Tabela 1- Execução de despesa do Hospital da Restauração	40
Tabela 2- Consolidação dos Custos Operacionais da Rede Complementar: Análise por Perfil Assistencial (2024)	40
Tabela 3- Evolução Cronológica da Receita Corrente Líquida (RCL) do Estado de Pernambuco e Variações Nominais (2008-2024)	67
Tabela 4- Evolução do Percentual da Receita Corrente Líquida (RCL) gasto com Pessoal no Poder Executivo de Pernambuco (2015-2024)	68
Tabela 5 - Evolução da Execução Orçamentária por Modalidade de Aplicação (2015-2024)	72
Tabela 6- Comparativo de Execução Financeira por Grupo de Despesa do Ano de 2024	95
Tabela 7- Relação entre Capacidade Instalada e Produção Efetiva (Efeito Gargalo)	97

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
1.1	JUSTIFICATIVA	17
1.2	OBJETIVOS	19
2	REFERENCIAL TEÓRICO	21
2.1	A EVOLUÇÃO DOS MODELOS DE GESTÃO: DA ADMINISTRAÇÃO BUROCRÁTICA À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA GERENCIAL (NPM)	21
2.2	SISTEMA ÚNICO DE SAÚDE - SUS	25
2.2.1	O Financiamento Federal e o Cenário de Restrição Fiscal	26
2.2.2	Instrumentos Governamentais de Planejamento do SUS	32
2.2.3	Financiamento do SUS: Blocos de custeio e o papel da SES-PE	35
2.2.4	O Fundo Estadual de Saúde de Pernambuco (FES-PE)	38
2.3	ECONOMIA DA SAÚDE E GESTÃO HOSPITALAR	41
2.3.1	Conceitos de eficácia, efetividade e eficiência em saúde	41
2.3.2	A Inflação do cuidado: uma análise da variação dos custos médico-hospitalares (VCMH) e o descompasso com o IPCA	43
2.3.3	Transição demográfica e epidemiológica: o impacto nos custos de alta complexidade	48
2.4	A TEORIA DA AGÊNCIA E OS CONTRATOS DE GESTÃO COM ORGANIZAÇÕES SOCIAIS EM PERNAMBUCO	49
2.5	O ORÇAMENTO PÚBLICO NO BRASIL: DO PLANEJAMENTO À EXECUÇÃO	52
2.5.1	Estrutura da lei orçamentária anual	59
2.5.2	A Evolução e as características do orçamento público em Pernambuco (2008- 2026)	64
2.5.3	O Planejamento estratégico e orçamentário da saúde em Pernambuco: o PPA 2024-2027	75

2.6 MÉTODO ABC	80
2.6.1 A Gestão de custos como instrumento estratégico.....	80
3 METODOLOGIA	87
4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	92
4.1 DIAGNÓSTICO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DA SES-PE (EXERCÍCIO 2024).....	92
4.2. ASSIMETRIA REGIONAL: REGIÃO METROPOLITANA VS. SERTÃO DO ARARIPE	96
4.3 MODELAGEM DE CUSTEIO ABC: DO GASTO À ATIVIDADE.....	99
4.3.1 Rastreamento de recursos e atividades de suporte via dados abertos	99
4.3.2 Identificação de ineficiências: o custo da capacidade ociosa	100
4.4 ANÁLISE DA DEFASAGEM: CUSTO REAL ABC vs. REPASSE SUS.....	101
4.4.1 O Parâmetro de receita: a tabela SIGTAP como limite inferior	102
4.4.2 O Componente de despesa: rastreamento do custo real via portal da transparência	102
4.4.3 O Diferencial de contrapartida e o efeito tesoura.....	103
5 CONCLUSÃO	105
6 REFERÊNCIAS	108

1 INTRODUÇÃO

A gestão da saúde pública no Brasil, sob a égide do Sistema Único de Saúde (SUS), opera sob limites orçamentários estabelecidos. Em Pernambuco, o exercício de 2024 foi marcado pela necessidade de eficiência máxima após a reestruturação fiscal do estado. Observa-se que o modelo de orçamento tradicional apresenta limitações na evidenciação da eficiência produtiva. Conforme Pollitt e Bouckaert (2017), a gestão pública contemporânea pressupõe que o orçamento atue como um reflexo do desempenho das atividades, transcendendo a função meramente contábil.

Historicamente, as transformações ocorridas a partir da década de 1980 evidenciaram os limites dos modelos burocráticos tradicionais e impulsionaram, nos anos 1990, um ciclo de reformas orientado à modernização da gestão pública. Segundo Matias-Pereira (2010), essa transformação visou substituir o controle rígido de processos por uma gestão focada em resultados e produtividade, permitindo maior flexibilidade administrativa no atendimento às demandas sociais (PEREIRA, 1998).

O ápice institucional desse movimento no Brasil consolidou-se com o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE) em 1995. Este documento não apenas diagnosticou a exaustão do modelo de administração burocrática, mas estabeleceu as balizas para a Administração Pública Gerencial. Segundo Bresser-Pereira (1996), a reforma visava transferir o foco do controle preventivo de procedimentos (meios) para o controle a posteriori de resultados (fins). No setor da saúde, essa transição exigiu que o Estado deixasse de ser apenas um repassador de verbas para se tornar um gestor de redes complexas, onde a eficiência na alocação de recursos — agora escassos frente à demanda crescente — passou a ser o pilar de sustentação do sistema.

A consolidação desse novo paradigma gerencial obteve contornos jurídicos definitivos com a promulgação da Emenda Constitucional nº 19/1998, que elevou a Eficiência ao status de princípio constitucional fundamental da Administração Pública, conforme preconiza o Art. 37 da Carta Magna (BRASIL, 1988). No entanto, no âmbito da gestão hospitalar, tal princípio corre o risco de tornar-se meramente retórico caso não seja instrumentalizado por ferramentas de medição precisas. Como assevera a premissa de Kaplan e Norton (1997), adaptada ao setor público, não é possível gerir — e muito menos otimizar — processos que não podem ser mensurados. Essa necessidade de controle é acentuada pela classificação da saúde, no âmbito do Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE), como um serviço não exclusivo (BRESSER-

PEREIRA, 1996). Ao situar-se em um setor de atuação competitiva, onde o poder público coexiste com a iniciativa privada, as instituições públicas de Pernambuco veem-se compelidas a adotar práticas de contabilidade de custos rigorosas, como o Custeio ABC. Segundo Martins (2018), tal metodologia permite que a gestão do recurso público atinja padrões de excelência e transparência equivalentes aos do setor privado, mitigando desperdícios e fundamentando a tomada de decisão em dados reais, superando a visão meramente orçamentária da despesa.

Essa obrigatoriedade de eficiência é complementada por um arcabouço normativo que, embora rigoroso, historicamente priorizou o controle formal da legalidade em detrimento da performance econômica. A Lei nº 4.320/1964, que estatui normas gerais de Direito Financeiro, já previa em seu escopo a verificação de custos, conforme o Art. 85, que dispõe sobre o controle da execução orçamentária visando evidenciar os resultados da gestão (BRASIL, 1964). Contudo, a prática administrativa brasileira consolidou-se majoritariamente em torno do orçamento por funções e programas, focando no estrito cumprimento de dotações orçamentárias. Conforme aponta Giacomoni (2021), esse cenário fomenta um “legalismo estrito”, no qual a preocupação do gestor público reside na conformidade legal e no cumprimento do teto de gastos, negligenciando, por vezes, a análise técnica sobre como os recursos são efetivamente consumidos nos processos operacionais.

Posteriormente, a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000) reforçou os pilares da transparência e do equilíbrio das contas públicas, exigindo uma gestão fiscal planejada e responsável (BRASIL, 2000). Todavia, a transparência preconizada pela LRF é frequentemente interpretada sob uma ótica estritamente financeira e de fluxo de caixa, carecendo de profundidade gerencial. De acordo com Slomski (2013), existe um hiato entre a exigência normativa e a entrega da contabilidade tradicional: enquanto o texto legal demanda eficiência, a ausência de sistemas de custos robustos impede a identificação de desperdícios ocultos. Assim, a eficiência estabelecida no Art. 37 da Constituição Federal e ratificada pela LRF torna-se um objetivo inalcançável sem a superação desse modelo contábil formalista, o que justifica a adoção de metodologias que evidenciem o custo real das atividades prestadas à sociedade (PISCITELLI; TIMBÓ, 2014)

Esse novo paradigma gerencial estabeleceu a necessidade de aprimoramento na gestão de recursos. Arruda e Callado (2019) apontam que entidades do setor público enfrentam desafios na mensuração de custos. Nesse sentido, sistemas de custos são

instrumentos para averiguar resultados e avaliar a aplicação de recursos quanto à eficácia e eficiência (SLOMSKI, 2003).

Historicamente, a contabilidade de custos utilizou métodos como o Custeio por Absorção e o Custeio Direto. O custeio por absorção, embora aceito pela legislação para fins de balanço, apresenta limitações críticas ao alocar todos os custos (fixos e variáveis) aos produtos ou serviços por meio de rateios muitas vezes arbitrários (MARTINS, 2018). Já o custeio direto, focado apenas nos custos variáveis, mostra-se insuficiente na saúde pública, onde a estrutura de custos é predominantemente composta por custos indiretos e fixos elevados, como manutenção hospitalar, folha de pagamento administrativa e ativos tecnológicos. Conforme salientam Beulke e Bertó (2012), métodos tradicionais falham em ambientes de alta complexidade, pois distorcem o valor real dos serviços ao não evidenciarem como os recursos são consumidos pelas atividades.

A Contabilidade de Custos cumpre funções de auxílio ao controle e apoio à tomada de decisão (MARTINS, 2018). No controle, fornece dados para padrões e orçamentos; na decisão, provê informações sobre valores relevantes para o gerenciamento. Diante da ineficiência dos métodos tradicionais em capturar a real complexidade do cuidado assistencial, surge a necessidade de uma metodologia que rastreie o consumo de recursos de forma mais granular.

A complexidade da gestão hospitalar reside, primordialmente, na elevada proporção de seus custos indiretos, os quais não possuem uma vinculação óbvia e imediata com o objeto final de custo, seja ele o paciente ou o procedimento realizado. Conforme salienta Falk (2001), a estrutura hospitalar diferencia-se substancialmente da linha de produção industrial clássica; enquanto nesta o consumo de matéria-prima é linear e facilmente rastreável, um hospital da rede pública — como os vinculados à SES-PE — consome recursos de suporte que são compartilhados por diversas unidades funcionais. Exemplos críticos incluem a energia elétrica necessária para a climatização estável de centros cirúrgicos, os rigorosos protocolos de higienização hospitalar para controle de infecções, e a manutenção preventiva de equipamentos de alta tecnologia, como tomógrafos e ventiladores mecânicos. Segundo Beulke e Bertó (2012), a falha em identificar como esses recursos são consumidos pelas diferentes atividades assistenciais gera distorções significativas nos custos unitários, comprometendo a eficiência alocativa pretendida pelo modelo gerencial.

Segundo Beulke e Bertó (2012), a alocação desses gastos por meio de rateios lineares ou baseada apenas em dias de internação mascara ineficiências, pois ignora que

diferentes patologias e perfis de pacientes consomem essas atividades de apoio em intensidades distintas. Assim, o custo indireto deixa de ser um “gasto geral” e passa a ser compreendido como o consumo de atividades de suporte indispensáveis à segurança e à qualidade da assistência, exigindo um modelo de custeio que trate essa complexidade com precisão técnica.

Essa limitação dos modelos tradicionais de rateio evidencia a necessidade de uma ruptura paradigmática na forma como os recursos são apropriados aos serviços de saúde. Se a alocação linear falha ao não distinguir as diferentes intensidades de consumo entre pacientes críticos e estáveis, a solução emerge na identificação precisa da relação de causalidade entre os processos realizados e os custos gerados. Conforme asseveram Kaplan e Cooper (1998), torna-se imperativo migrar de uma visão puramente contábil do gasto para uma visão gerencial do “custo da atividade”, na qual o foco deixa de ser o centro de custo isolado e passa a ser o fluxo operacional que efetivamente agrega valor ao atendimento. É nesse hiato entre a necessidade de precisão estratégica e a obsolescência dos métodos convencionais que se fundamenta a viabilidade de metodologias que rastreiam o consumo de recursos por meio das atividades (PAMPLONA, 1997).

Nesse cenário de busca por maior precisão gerencial, o sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC) consolida-se como a ferramenta apta a operacionalizar essa transição. Segundo Slomski (2013), ao rastrear o consumo de recursos por meio das atividades que lhes dão causa, o método permite que o gestor público identifique o custo real dos serviços prestados, superando a visão meramente orçamentária. Diferente dos modelos tradicionais, a metodologia ABC permite identificar com clareza o fluxo de custos em organizações públicas de serviços complexos, transformando o gasto administrativo em indicadores estratégicos de desempenho.

A gestão hospitalar contemporânea vive sob a tensão constante entre a necessidade de expansão da qualidade assistencial e a imperatividade do equilíbrio financeiro. De um lado, Schiesari (1999) argumenta que o aprimoramento dos modelos de gestão é a variável determinante na segurança e na qualidade da assistência prestada. Em contrapartida, Dallora e Foster (2008) adverte que essa qualidade é insustentável sem um gerenciamento de custos rigoroso, que garanta a saúde financeira da instituição. O confronto reside no fato de que, em ambientes de alta complexidade e vasta diversidade de serviços — que exigem pesados investimentos em ativos fixos e tecnologia —, a busca pela excelência clínica frequentemente colide com a escassez de recursos, exigindo uma

visão que transcenda a simples economia para atingir a eficiência alocativa. Nesse cenário de busca por eficiência e controle de custos, as instituições hospitalares caracterizam-se pela complexidade e diversidade de serviços prestados, exigindo investimentos em ativos fixos.

Sob a ótica da Economia da Saúde, emerge um embate conceitual persistente: a distinção entre eficácia, efetividade e eficiência. Enquanto o corpo clínico, pautado pela ética da assistência, prioriza a eficácia e a segurança dos protocolos para garantir o benefício direto ao paciente, a gestão pública é compelida pela eficiência, que busca a otimização da relação entre os resultados alcançados e os recursos escassos consumidos (UGÁ; PORTO; PIOLA, 2012). Conforme argumentam os autores, a alocação de recursos em saúde não é apenas uma decisão financeira, mas um desafio de equidade e racionalidade técnica diante do aumento constante dos gastos e da incorporação tecnológica. O paradoxo reside no fato de que a aplicação isolada de conceitos contábeis tradicionais falha em proporcionar uma visão sistêmica do cuidado. Conforme adverte Horngren et al. (2004), sem a integração granular entre dados operacionais (atividades assistenciais) e financeiros, o redimensionamento de recursos em redes complexas torna-se um exercício de suposições. Essa desconexão, segundo Piola e Vianna (2002), priva o gestor de subsídios reais para a tomada de decisão estratégica, impedindo que a sustentabilidade financeira caminhe em harmonia com a qualidade do desfecho clínico

No cenário específico de Pernambuco, o paradoxo entre 'escassez e complexidade' é materializado na estrutura de alocação da Secretaria de Estadual de Saúde (SES-PE). Embora a pasta gerencie um dos maiores volumes de recursos do Tesouro Estadual, observa-se um conflito latente entre a metodologia de execução financeira e a real necessidade de mensuração de custos. O modelo de orçamento tradicional por funções, que Sanvicente (1997) caracteriza como focado no controle estrito de dotações, prioriza a dimensão financeira do “quanto” se gasta em detrimento da performance de “onde” e “como” o recurso é efetivamente consumido. Esse planejamento, frequentemente pautado em séries históricas e rateios lineares, entra em confronto direto com a heterogeneidade territorial e epidemiológica do estado. Como adverte Mendes (2011), o planejamento das redes deve considerar a economia de escala; contudo, no caso do Sertão do Araripe, as especificidades logísticas e os vazios assistenciais impõem custos superiores aos das regiões metropolitanas. O resultado dessa prática, conforme Giacomoni (2021), é uma invisibilidade de ineficiências financeiras e gargalos operacionais que o orçamento comum, por sua natureza agregada, é incapaz de detectar.

O problema central reside na dificuldade da estrutura orçamentária atual em identificar o custo real das atividades assistenciais e administrativas. O planejamento baseado em séries históricas ou rateios lineares tende a omitir variações de custos entre diferentes níveis de complexidade e regiões geográficas (como as diferenças logísticas entre a Região Metropolitana e o Sertão do Araripe). A ausência de uma metodologia como o Custeio ABC dificulta a identificação de pontos de ineficiência financeira

Diante do exposto, e considerando a urgência por uma gestão pública orientada a resultados, a pesquisa busca responder: De que maneira a implementação do método de Custeio ABC pode otimizar o planejamento orçamentário da Secretaria de Saúde de Pernambuco, convertendo dados de execução financeira em indicadores de eficiência por atividade?

1.1 JUSTIFICATIVA

A pesquisa fundamenta-se na tensão estrutural entre a universalidade do acesso, preconizada pelo Art. 196 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), e a crescente escassez de recursos públicos. No cenário pernambucano, essa relação é balizada pelo Novo Regime Fiscal, que estabeleceu limites rigorosos para as despesas primárias. Contudo, essa rigidez imposta pelos tetos fiscais cria um paradoxo operacional: enquanto a norma jurídica limita o crescimento das despesas com base em indicadores generalistas como o IPCA, a dinâmica tecnológica da saúde apresenta uma curva ascendente de custos. Segundo Vianna (2002), essa desconexão gera uma compressão orçamentária onde a Secretaria de Saúde de Pernambuco (SES-PE) é desafiada a manter a oferta de serviços com recursos que, em termos de poder de compra setorial, tornam-se progressivamente escassos.

Um dos pilares que sustentam a urgência desta investigação é a crítica ao modelo de planejamento orçamentário incremental adotado na administração pública. Conforme Giacomoni (2021), o orçamento incremental baseia-se na repetição das dotações do exercício anterior, acrescidas de um ajuste marginal ou inflacionário, sem questionar a eficiência das bases de custo pré-existentes. No contexto hospitalar de Pernambuco, essa prática perpetua ineficiências históricas, pois assume que o consumo de recursos de ontem é o padrão correto para amanhã. Ao contrário desse modelo estático, o Custeio ABC permite uma ruptura com a lógica incremental, fornecendo subsídios para um Orçamento Baseado em Atividades (ABB), onde os recursos são alocados conforme a demanda real

dos processos assistenciais e não por mera inércia administrativa (MARTINS, 2018).

Essa fragmentação do planejamento é agravada pela crescente participação das emendas parlamentares na composição do orçamento da saúde. Embora representem um aporte importante de recursos, as emendas frequentemente obedecem a lógicas de conveniência política local em detrimento do planejamento técnico-sanitário da SES-PE. Conforme alertam Carnut et al. (2021), essa “pulverização” de recursos — caracterizada pela liberação intermitente de verbas para custeios pontuais ou aquisição de equipamentos sem garantia de sustentabilidade — compromete a consolidação de redes de atenção estruturadas. Nesse cenário, o Custeio ABC justifica-se como uma ferramenta de racionalidade orçamentária: ele permitiria ao gestor estadual mensurar o real impacto dessas emendas no custo operacional das unidades, demonstrando tecnicamente se o aporte parlamentar cobre o ciclo completo da atividade assistencial ou se gera um “custo oculto” futuro para o Tesouro Estadual, devido à ausência de previsão orçamentária para a manutenção desses novos recursos.

Soma-se a esse descompasso a real Variação de Custos Médico-Hospitalares (VCMH). Conforme aponta o Instituto de Estudos de Saúde Suplementar (IESS, 2024), a VCMH incorpora a frequência de uso e a incorporação de novas tecnologias, sendo intrinsecamente mais elevada devido à dependência de insumos importados e protocolos de alto custo. Sob o modelo de orçamento tradicional, esse cenário torna-se um "ponto cego" para a SES-PE. Sem a metodologia de Custeio ABC, o Estado perde a capacidade técnica de evidenciar o subfinanciamento real, uma vez que o planejamento incremental falha em demonstrar que procedimentos críticos de alta complexidade podem ter crescido exponencialmente acima da média inflacionária.

A transição demográfica acelerada em Pernambuco reforça essa necessidade. O envelhecimento da população impõe uma mudança no perfil epidemiológico, substituindo demandas agudas por condições crônico-degenerativas que exigem maior densidade tecnológica. Sob o planejamento incremental, o Estado falha em capturar o custo real dessa transição, pois as planilhas agregadas não distinguem o consumo de recursos entre diferentes níveis de complexidade. Conforme discutem Ugá, Porto e Piola (2012), o aumento constante dos gastos decorrente da senescência e da inovação tecnológica exige métodos de alocação mais precisos. O método ABC justifica-se, portanto, como a ferramenta capaz de mapear essas novas atividades, permitindo um planejamento que antecipe o impacto desse novo perfil demográfico na sustentabilidade financeira da SES-PE.

Essa fragilidade na gestão de recursos acaba por converter demandas administrativas em litígios jurídicos. A judicialização da saúde deve ser compreendida como um indicador de falha na informação de custos e no planejamento logístico. Ao compelir o Estado a adquirir insumos no "varejo" para atender decisões individuais, o sistema sofre um efeito dominó que desestabiliza o fluxo de caixa (WANG et al., 2021). O Custeio ABC apresenta-se como instrumento de justiça distributiva: ele permitiria identificar se a incorporação padronizada de uma tecnologia na RENAME (Relação Nacional de Medicamentos Essenciais) seria, no longo prazo, financeiramente mais vantajosa do que o pagamento contínuo de liminares judiciais.

Além do embate jurídico, a justificativa técnica repousa na necessidade de controle sobre as Organizações Sociais de Saúde (OSS), modelo que domina a rede hospitalar pernambucana. A relação entre a SES-PE e as OSS é marcada pela assimetria de informação, na qual o Estado, devido a distorções no controle interno e à ausência de uma metodologia de custos própria, apresenta dificuldades em fiscalizar objetos contratuais genéricos e reajustes sem previsão legal (FONTE; MORAIS; OLIVEIRA, 2024). O Custeio ABC funcionaria, portanto, como um instrumento de *Accountability*, permitindo que o gestor público saia da posição de 'comprador de pacotes' para a de auditor de processos finalísticos, mitigando riscos de sobrepreços e garantindo a transparência na aplicação do fundo público.

Por fim, a pesquisa assume uma dimensão social ao buscar a redução das desigualdades regionais. Em um estado com disparidades marcantes, a otimização dos processos gerenciais é o caminho para viabilizar a interiorização dos serviços para o Sertão e o Agreste. Como adverte Mendes (2011), um sistema de gestão ineficiente penaliza severamente as populações mais distantes da capital. Portanto, a análise da produtividade hospitalar via método ABC em Pernambuco não é apenas uma escolha contábil, mas um compromisso com a equidade e a sustentabilidade do SUS frente aos desafios fiscais de 2026.

1.2 OBJETIVOS

Esta dissertação tem como objetivo geral analisar a contribuição da metodologia de Custeio Baseado em Atividades (ABC) como ferramenta de aprimoramento do planejamento orçamentário da Secretaria de Saúde de Pernambuco (SES-PE), utilizando

dados de execução financeira de domínio público para evidenciar gargalos e oportunidades de eficiência operacional.

Para alcançar esse objetivo será necessário desenvolver os seguintes objetivos específicos:

- Analisar a execução orçamentária da SES-PE em 2024, por meio do Portal da Transparência e do Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde (SIOPS), a distribuição dos recursos.
- Comparar os valores empenhados e liquidados para serviços de média e alta complexidade entre a Região Metropolitana e o Sertão do Araripe, identificando variações de custos não evidenciadas pelo rateio linear.
- Modelar uma estrutura de custos por atividade (Teórica/Simulada) através de um modelo teórico de aplicação do Custeio ABC para procedimentos padrão utilizando parâmetros de custos públicos e bases de dados do DATASUS (SIA/SIH).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A EVOLUÇÃO DOS MODELOS DE GESTÃO: DA ADMINISTRAÇÃO BUROCRÁTICA À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA GERENCIAL (NPM)

Historicamente, a administração pública moderna consolidou-se sob a égide do modelo burocrático, cujas raízes remontam à necessidade de organizar o Estado de forma racional, impessoal e previsível. Segundo Weber (1999), a burocracia ideal estrutura-se na autoridade legal, na hierarquia funcional e no estrito cumprimento de normas, mecanismos concebidos para salvaguardar a coisa pública contra o patrimonialismo e garantir o tratamento equânime aos cidadãos. Esse modelo foi o pilar de sustentação das democracias liberais e do crescimento das estruturas estatais durante grande parte do século XX.

No entanto, o expansionismo das funções do Estado, especialmente após a Segunda Guerra Mundial com a ascensão do Welfare State (Estado de Bem-Estar Social), revelou os limites dessa estrutura. Conforme argumentam Pollitt e Bouckaert (2017), a rigidez e a autorreferencialidade burocrática tornaram-se disfuncionais diante de sociedades cada vez mais dinâmicas e de orçamentos cada vez mais pressionados. A administração pública clássica passou a ser criticada por focar excessivamente nos processos (meios) em detrimento dos resultados (fins), gerando ineficiências que comprometiam a sustentabilidade dos serviços essenciais.

Como resposta a essa crise de desempenho, emergiu na década de 1980 — inicialmente em países de tradição anglo-saxônica como o Reino Unido e a Nova Zelândia — o movimento da *New Public Management* (NPM), ou Nova Gestão Pública. Hood (1991) define o NPM não como uma teoria homogênea, mas como um conjunto de doutrinas gerenciais que propõem a importação de práticas do setor privado para o setor público.

A ênfase desloca-se da conformidade legal para a eficiência, a economia e a eficácia (o modelo dos 3 “Es”), priorizando a descentralização, a contratualização por resultados e o foco na satisfação do cidadão, agora visto como um “cliente” do serviço estatal. Pollitt (2003) argumenta que a introdução dos 3 “Es” foi a resposta técnica para a “fadiga burocrática”, permitindo que governos em crise fiscal pudessem justificar a legitimidade de suas instituições através do desempenho mensurável. Para o autor, a

economicidade (o custo dos insumos) e a eficiência (a relação insumo-produto) são os pilares que permitem ao Estado universal sustentar-se em períodos de austeridade. Essa visão é corroborada por Hood (1991), que aponta que a ênfase na eficiência e na economia redefiniu a *accountability* pública. Segundo o autor, o cidadão deixa de ser um mero súdito e passa a ser compreendido como um “cliente” ou “usuário-cidadão”, exigindo que o serviço público seja entregue com a mesma agilidade e custo-benefício do setor privado. Essa redefinição da *accountability* pública, pautada na eficiência e na economia, desloca a percepção do cidadão de um mero súdito para a de um “cliente” ou “usuário-cidadão” (HOOD, 1991); todavia, Bresser-Pereira (2017) ressalva que, na realidade brasileira, essa visão deve priorizar o “cidadão-usuário” para garantir que a busca pela agilidade e custo-benefício não comprometa a equidade social, pilar fundamental do Sistema Único de Saúde (SUS).

A convergência entre esses autores ocorre na necessidade de contratualização por resultados. Osborne e Gaebler (1992) sugerem que o Estado, ao focar na eficácia (o atingimento dos objetivos), deve descentralizar a execução, permitindo que unidades gestoras tenham autonomia em troca de responsabilidade pelo desempenho. No cenário nacional, Giacomoni (2021) conecta essa ideia ao orçamento público, advertindo que a conformidade legal (o gasto autorizado) é insuficiente se não houver a comprovação da eficiência (o menor custo possível para a atividade).

Portanto, o modelo dos 3 “Es” exige uma infraestrutura de dados que os métodos tradicionais de contabilidade pública brasileira ainda não oferecem em sua plenitude. Conforme sintetiza Martins (2018), a eficiência alocativa só é alcançada quando o gestor possui controle sobre o custo da atividade. É neste ponto que o Custeio ABC atua como o tradutor prático da teoria dos 3 “Es”: ele transforma a economicidade (insumos) em eficiência (processos), permitindo que a eficácia (resultado assistencial na SES-PE) seja avaliada não por estimativas, mas por evidências financeiras e operacionais robustas.

Essa transição de uma análise baseada em estimativas para uma gestão alicerçada em evidências operacionais é o que sustenta a viabilidade das reformas administrativas modernas ao redor do mundo. A robustez informacional defendida por Martins (2018) deixa de ser um requisito contábil isolado para se tornar a base da governança pública, permitindo que o Estado exerça sua autoridade de forma inteligente e estratégica. Sob essa ótica, a precisão na mensuração dos custos e da produtividade não serve apenas ao controle interno, mas redefine o próprio papel do ente público frente à prestação dos serviços sociais, integrando-se ao panorama global de reestruturação do aparelho estatal.

Nesse panorama global, o papel da contabilidade gerencial e do controle de custos torna-se o eixo central da reforma administrativa. Osborne e Gaebler (1992) sintetizaram essa transição ao defenderem um “governo empreendedor” que deve focar na direção estratégica (*steering*) em vez da execução direta (*rowing*). O termo *steering* (timonear) refere-se ao papel do Estado como formulador, regulador e catalisador de políticas, enquanto o *rowing* (remar) representa a operação direta da máquina pública. Essa visão, que encontra eco nas premissas de Peter Drucker (1969) sobre a necessidade de o governo concentrar-se em suas funções essenciais, pressupõe que, para o Estado delegar funções e cobrar resultados, ele deve possuir sistemas de informação robustos. Sem instrumentos que permitam mensurar o custo e a produtividade de cada atividade, o “timoneiro” estadual perde a capacidade de guiar o sistema, tornando a descentralização um risco à eficiência alocativa.

No entanto, essa separação entre estratégia e execução exige o que Pollitt (2003) denomina “contabilidade de performance”. O autor corrobora a ideia de que a delegação do serviço público — o “parar de remar” — só é bem-sucedida se acompanhada por uma infraestrutura informacional superior. Caso contrário, a assimetria de informação entre quem dirige e quem executa gera ineficiências ocultas. Assim, metodologias como o Custeio Baseado em Atividades (ABC) deixam de ser meras ferramentas contábeis e passam a ser os “instrumentos de navegação” indispensáveis para que o Estado mantenha a soberania sobre o planejamento sanitário, mesmo quando a execução é transferida para entes parceiros.

A trajetória da administração pública brasileira é marcada por um movimento pendular entre o controle formal de processos e a tentativa de entrega de valor ao cidadão. O paradigma inicial, consolidado a partir da década de 1930 com o Departamento Administrativo do Serviço Público (DASP), fundamentou-se na implementação rigorosa do modelo weberiano para profissionalizar o funcionalismo e erradicar o patrimonialismo (WEBER, 1999). Entretanto, com a redemocratização e a criação de sistemas complexos de massa, como o Sistema Único de Saúde (SUS) em 1988, essa estrutura rígida e baseada no legalismo estrito revelou-se incapaz de responder com agilidade às crises fiscais e à demanda por cuidados crônicos de alta complexidade.

Essa “incapacidade operacional” serviu de catalisador para a reforma gerencial brasileira, liderada por Bresser-Pereira (1996) por meio do Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE). A proposta buscou adaptar os preceitos globais da *New Public Management* à realidade nacional, elevando a eficiência ao status de mandamento

constitucional via Emenda 19/1998. Nesse contexto, a eficiência deixa de ser uma aspiração administrativa para tornar-se um imperativo jurídico-constitucional, especialmente após a Emenda Constitucional nº 19/1998, que incluiu o princípio da eficiência no Art. 37 da Carta Magna (BRASIL, 1988). No setor saúde, essa evolução é particularmente crítica; como argumentam Pollitt e Bouckaert (2017), o gerencialismo busca mitigar o conflito entre a demanda social crescente e a rigidez orçamentária.

A partir de 2008, o Estado de Pernambuco institucionalizou um modelo de gestão que se tornou referência nacional, fundamentado nos pilares da Gestão por Resultados (GPR). Sob a influência direta das premissas da *New Public Management*, o governo estadual estruturou o Programa “Todos por Pernambuco”, introduzindo a contratualização de metas e o monitoramento intensivo de indicadores. Conforme analisam Fonte, Morais e Oliveira (2024), esse modelo buscou romper com o tradicionalismo burocrático por meio de uma lógica expansionista de parcerias com o setor privado, focando na integração entre planejamento estratégico e execução orçamentária para elevar a eficiência alocativa em setores críticos, notadamente na saúde pública estadual.

Na saúde pública, essa estratégia materializou-se na expansão da rede através de parcerias com o terceiro setor, consolidando o modelo das Organizações Sociais de Saúde (OSS). Contudo, essa delegação gerou um fenômeno conhecido na literatura como Assimetria de Informação (AKERLOF, 1970; JENSEN; MECKLING, 1976), pois, embora o Estado tenha transferido a execução para as OSS, ele não desenvolveu, na mesma velocidade, instrumentos de controle de custos granulares. Essa lacuna informacional permite que o executor (agente) detenha um conhecimento sobre a estrutura de custos e processos operacionais que o ente público (principal) não consegue auditar com precisão, dificultando a aferição da real eficiência econômica das unidades geridas.

A sustentabilidade desse arranjo, iniciado em 2008, enfrenta hoje o seu maior desafio fiscal. Como destaca Andrade (2023), um modelo de gestão que contratualiza metas assistenciais (ex: número de cirurgias) sem conhecer o custo real da atividade (via método ABC) torna-se refém das planilhas apresentadas pelos entes executores. Sem a capacidade de auditar o custo do processo, o Estado corre o risco de financiar ineficiências ou sobrepreços sob o rótulo de “gestão por resultados”.

Desta sorte, a integração do Custeio ABC ao modelo de GPR pernambucano permitiria que a SES-PE retomasse a soberania informacional sobre seus processos,

mitigando a assimetria que compromete a gestão. Tal controle é fundamental para frear a lógica de apropriação do fundo público por entes privados, fenômeno que, segundo Behring (2021), tensiona a política social e submete os recursos do Estado à lógica da acumulação privada, em detrimento do interesse coletivo (BEHRING, 2021). Essa ferramenta garante que a eficiência pregada pela Reforma Gerencial não seja apenas uma conformidade legal, mas uma realidade econômica mensurável (PAULA, 2005), rompendo com o cenário de opacidade técnica que hoje caracteriza a transparência nas contratações de OSS. Segundo Krüger e Reis (2019), a expansão das Organizações Sociais na gestão dos serviços do SUS tem sido acompanhada por desafios no controle público, onde a transferência da execução para o setor privado muitas vezes mascara os custos reais e fragiliza a soberania do Estado na condução da política de saúde.

2.2 SISTEMA ÚNICO DE SAÚDE - SUS

O direito à saúde no Brasil configura-se como um direito social fundamental, sendo dever do Estado garanti-lo mediante a formulação e execução de políticas sociais e econômicas que visem à prevenção, promoção e recuperação da saúde, conforme preconiza o Artigo 196 da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988; GIOVANELLA, 2012).

Ressalta-se que, anteriormente à Carta Magna de 1988, o sistema de saúde brasileiro, segundo Pinto (2017), oscilava entre o assistencialismo filantrópico e um modelo de seguro social contributivo. Essa dualidade estrutural significava que a assistência médica pública de maior densidade tecnológica era um privilégio restrito aos trabalhadores do mercado formal, vinculados ao Instituto Nacional de Assistência Médica da Previdência Social (INAMPS), enquanto a parcela da população sem carteira assinada — os chamados “indigentes” — dependia da caridade de Santas Casas de Misericórdia ou de ações limitadas de saúde pública do Ministério da Saúde (PAIM, 2006). Conforme analisa Giovanella (2012), esse sistema era inerentemente excludente e fragmentado, pautado em um direito de base ocupacional e não na cidadania. A transição para o modelo de seguridade social representou uma vitória significativa da mobilização social concebida no bojo do Movimento da Reforma Sanitária Brasileira (MRSB) entre 1976 e 1988 (PAIM, 2006), o Sistema Único de Saúde materializa essa garantia ao instituir uma rede pública, regionalizada e hierarquizada para a assistência universal e integral à população, independentemente de sua contribuição (SOUZA, 2013). Tal modelo,

fundamentado nos princípios da justiça social e da solidariedade, busca romper com a lógica contributiva de mercado, mas impõe ao Estado o desafio de gerir recursos finitos para prover ações e crescentes demandas tecnológicas (GIOVANELLA, 2012; PINTO, 2017).

Para viabilizar essa estrutura, o ordenamento jurídico brasileiro estabelece uma base legal rígida, fundamentada na Lei nº 4.320/1964 e na Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF), enquanto a Lei Complementar nº 141/2012 assegura a aplicação dos mínimos constitucionais especificamente para o setor saúde. Todavia, a execução desse orçamento sob a ótica do planejamento por programas, como discutido por Giacomoni (2021), ainda carece de métricas precisas de custos por atividade, operando muitas vezes de forma meramente financeira e burocrática. Essa lacuna de gestão distancia o Brasil de tendências internacionais contemporâneas, como o conceito de *Value-Based Healthcare* (Porter e Teisberg, 2007), que reforça a premissa de que, para medir e entregar valor real ao sistema, é imperativo mensurar o custo exato ao longo de todo o ciclo de cuidado do paciente.

Operando em um modelo tripartite, conforme estabelecido pela Lei nº 8.080/1990, a gestão do SUS distribui competências entre a União, os estados e os municípios (Dain, 2007). Essa descentralização viabiliza uma gestão democrática e compartilhada, na qual os entes federativos conjuntamente definem mecanismos de controle, monitoram o nível de saúde populacional e gerenciam recursos orçamentários. A participação comunitária, assegurada em conferências e conselhos, fortalece o controle social. Em termos de legado, o SUS demonstrou ser um vetor de avanços notáveis, como o Programa Nacional de Imunizações (PNI), a eficiência do Serviço de Atendimento Móvel de Urgência (SAMU) e a consolidação da Estratégia Saúde da Família (ESF) como porta de entrada ordenadora da rede. Para Dain (2007), esse arranjo institucional e os avanços por ele gerados confirmam a complexidade do modelo tripartite brasileiro, embora tragam consigo o desafio permanente da sustentabilidade financeira.

2.2.1 O Financiamento Federal e o Cenário de Restrição Fiscal

A consolidação do SUS estabeleceu a saúde como um direito universal e inalienável, a sua sustentabilidade operacional é indissociável das tensões que permeiam o federalismo fiscal brasileiro. O financiamento federal, pilar central para o equilíbrio do sistema, tem sido marcado por uma trajetória de instabilidade normativa, onde a garantia de recursos mínimos trava um embate contínuo com as políticas de ajuste e contenção de

gastos públicos. Conforme destaca Funcia (2019), o setor saúde enfrenta um paradoxo: enquanto a demanda assistencial é impulsionada pela transição demográfica e pela incorporação tecnológica, a disponibilidade orçamentária é condicionada por regimes fiscais que priorizaram o controle do endividamento público em detrimento do aporte necessário à rede.

A operacionalização deste financiamento repousa sobre uma estrutura de receitas vinculadas que reflete o pacto federativo, exigindo de cada ente uma contrapartida financeira proporcional à sua base tributária. Para assegurar a estabilidade desses fluxos, a citada Lei Complementar nº 141/2012 detalha os impostos, transferências e receitas correntes que devem compor o cálculo dos limites mínimos constitucionais. No caso dos estados e municípios, essa base é composta predominantemente por impostos próprios e transferências intergovernamentais, enquanto a União segue critérios específicos de correção. O Quadro 1 abaixo sistematiza a composição detalhada dessa base de cálculo, evidenciando o rol de tributos e os respectivos percentuais de aplicação que balizam a execução orçamentária da saúde nas três esferas de governo.

Quadro 1- Detalhamento das Fontes de Financiamento da Saúde Pública por Esfera Federativa

	Municipais + DF	Estaduais + DF	União
Total das receitas de impostos	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS	ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias	Valor apurado no ano anterior, corrigido pela variação nominal do Produto Interno Bruto – PIB (Conforme legislação vigente no período)
	Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU;	IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores	
	Imposto sobre a transmissão de bens imóveis - ITBI	ITCMD – Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação	
(+) Receitas de transferências da União:	Quota-Parte do Fundo de Participação dos Municípios – FPM	Quota-Parte do Fundo de Participação dos Estados (FPE)	
	Quota-Parte do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR	Cota-Parte do Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) – Exportação	
	Quota-Parte da Lei Complementar n.º 87/96 (Lei Kandir)	Transferências da LC n. 87/1996 (Lei Kandir)	
	(+) Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF	Cota parte sobre o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF)	
(+) Receitas de transferências do Estado	Quota-Parte do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS		
	Quota-Parte do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA		
	Quota-Parte do Imposto sobre produtos industrializados - IPI – Exportação		
(+) Outras Receitas Correntes:	Receita da Dívida Ativa Tributária de Impostos, Multas, Juros de Mora e Correção Monetária	Receita da Dívida Ativa Tributária de Impostos, Multas, Juros de Mora e Correção Monetária	
Percentual mínimo (base vinculada)	15 %	12%	

Fonte: Elaborado pelo autor (2026), com base na Constituição Federal de 1988 e na Lei Complementar n.º 141/2012.

Não obstante as conquistas constitucionais, o sistema encontra-se em um estado de vulnerabilidade contínua, assediado por obstáculos estruturais de natureza política e econômica (PINTO, 2017). Historicamente, a previsão de financiamento idealizada pelos constituintes foi negligenciada nos primeiros anos da década de 90 (SERVO et al., 2020), vindo a ganhar contornos de obrigatoriedade apenas com a Emenda Constitucional nº 29/2000. Esta emenda instituiu vinculações orçamentárias baseadas em percentuais mínimos da arrecadação para Estados e Municípios, enquanto para a União, a Lei Complementar nº 141/2012 definiu que o investimento deveria acompanhar a variação nominal do PIB.

O desafio mais agudo a este modelo surgiu com a Emenda Constitucional nº 95/2016, que institucionalizou o Novo Regime Fiscal. Ao congelar o teto de gastos públicos por duas décadas e desvincular o piso da saúde do crescimento da economia, a EC 95 converteu o investimento real em um valor estagnado, corrigido apenas pela variação do IPCA. Entre 2018 e 2020, o ADCT (Art. 110, II) estabeleceu que o piso seria o valor de 2017 acrescido da inflação, lógica que persistiu e foi refinada pela EC 113/2021, alterando o período de aferição do índice inflacionário para o ano da elaboração orçamentária. Esse processo, denominado “desfinanciamento estrutural”, ignora o aumento real dos custos de insumos hospitalares e o envelhecimento populacional, direcionando a gestão pública para uma busca de eficiência marginal em um cenário de escassez absoluta.

Para um estado como Pernambuco, que detém uma rede de alta complexidade dependente de repasses federais, tal restrição impôs uma pressão sem precedentes sobre o Tesouro Estadual. A insuficiência dos repasses da União forçou o governo estadual a aportar recursos próprios sistematicamente acima dos 12% constitucionais para manter o funcionamento de grandes unidades hospitalares e honrar contratos de gestão com Organizações Sociais de Saúde (OSS).

A ruptura com o modelo de austeridade rígida da EC 95 ocorreu com a promulgação da EC 126/2023, que determinou a criação de um novo regime fiscal sustentável, consolidado pela Lei Complementar nº 200/2023 (Novo Arcabouço Fiscal). No exercício de 2023, a LC 201/2023 já sinalizava uma transição ao considerar a RCL estimada para o cálculo do piso, visando mitigar as perdas acumuladas nos anos anteriores. A partir de 2024, sob a égide da EC 86/2015, o piso federal retomou sua vinculação direta a 15% da Receita Corrente Líquida Realizada do respectivo exercício financeiro.

Embora o retorno à vinculação com a receita represente um incremento nominal de recursos, o cenário de 2026 impõe novos desafios. A execução orçamentária sob a ótica do planejamento por programas ainda carece de métricas precisas de custos por atividade, operando muitas vezes de forma meramente financeira e burocrática (GIACOMONI, 2021). A transição normativa descrita evidencia que o problema do financiamento não se resolve apenas com o aporte de capital, mas com a qualificação do gasto.

Neste contexto, a Secretaria Estadual de Saúde de Pernambuco (SES-PE) enfrenta o desafio de converter esse “novo fôlego” financeiro em resolutividade assistencial. A estabilidade dos repasses federais, concomitante à variação inflacionária dos insumos de saúde e à crescente judicialização, estabelece uma restrição orçamentária que exige do gestor ferramentas de *accountability* e controle. Distanciando-se do modelo de execução inercial, torna-se imperativo mensurar o custo exato ao longo de todo o ciclo de cuidado do paciente.

Abaixo, o quadro 2 sistematiza a evolução cronológica dessas normas, evidenciando a transição da lógica de crescimento real para a de austeridade e, finalmente, o retorno ao modelo de Receita Realizada a partir de 2024.

Quadro 2-Regimes Fiscais e Metodologias de Vinculação Orçamentária da Saúde na Esfera Federal

Período	Legislação/Norma		Método de Cálculo do Mínimo ser utilizado em ASPS
A partir de 1988	CF/88	ADCT, Art. 55	30% da Orçamento da Seguridade Social, excluído o seguro-desemprego
2000	EC 29	ADCT, Art. 77, I, a	Valor gasto em 1999 + 5% PIB
2001-2004		ADCT, Art. 77, I, b	Valor empenhado no ano anterior, acrescido da variação nominal do PIB
2005-2015		ADCT, Art. 77, § 2º	Manutenção da regra anterior
2012	LC 141	Art. 5º, caput e §2º	Manutenção da regra anterior, e em caso de variação negativa do PIB, o valor de que trata o caput não poderá ser reduzido, em termos nominais, de um exercício financeiro para o outro.
2016	EC 86/2015	CF, Art. 198, § 2º, i	13,2% em 2016 até 15% em 2020 da RCL
2017	EC 95/2016	ADCT, Art. 110, I	15% em 2017 da RCL
2018-2020	EC 95/2016	ADCT, Art. 110, II	15% da RCL em 2017 e nos anos seguintes este valor acrescido do IPCA (entre julho do ano (Transitório) anterior e junho da elaboração orçamentária)
2021-2036	EC 113/2021	ADCT, Art. 107, § 12	15% da RCL em 2017 e nos anos seguintes este valor acrescido do IPCA (medido/estimado entre janeiro a dezembro do ano da elaboração (Transitório) orçamentária)
2023	EC 126/2023	Art. 6	Determina a elaboração de Lei Complementar instituindo regime fiscal sustentável
2023	LC 201/2023	Art. 15	No exercício de 2023, será considerada a RCL estimada na Lei nº 14.535/2023.
2024	EC 86/2016	CF, Art. 198, § 2º, i	15% da RCL do respectivo exercício financeiro (Receita realizada)

Fonte: Elaborado pelo autor (2026), com base no texto constitucional e legislações correlatas (EC 29/00, LC 141/12, EC 95/16 e EC 126/23).

A análise dos dados extraídos do Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde (SIOPS) ratifica o cenário de desfinanciamento descrito pela literatura. Observa-se que, durante o auge da vigência da EC 95/2016, o Estado de Pernambuco foi compelido a elevar sua participação financeira para além do patamar de 15% de sua Receita Corrente Líquida, superando significativamente o limite de 12% exigido pela Lei Complementar nº 141/2012. Esse esforço fiscal adicional, muitas vezes ignorado em análises puramente contábeis, revela que o ente estadual assumiu o ônus da manutenção de serviços de média e alta complexidade diante da redução proporcional da participação da União. O hiato entre o custo real da assistência — inflacionado por

tecnologias médicas e insumos dolarizados — e o valor empenhado pelo governo federal sob a regra do IPCA justifica a necessidade premente de ferramentas de gestão de custos. Somente através da transparência de dados reais de aplicação estadual frente aos repasses federais é possível fundamentar a implementação do Custeio ABC como mecanismo de defesa da sustentabilidade financeira da SES-PE.

2.2.2 Instrumentos Governamentais de Planejamento do SUS

A estruturação do planejamento no Sistema Único de Saúde (SUS) é regida por um arcabouço normativo que visa consolidar os pilares da transparência, equidade e eficiência na alocação de recursos públicos. O marco inicial dessa organização é a Lei nº 8.080/1990 (Lei Orgânica da Saúde), que elevou o planejamento à condição de instrumento de gestão indispensável e obrigatório. Legalmente, o SUS pressupõe um fluxo ascendente, no qual as prioridades locais e as estratégias dos entes subnacionais devem alicerçar o planejamento em nível nacional (BRASIL, 1990a). No entanto, Vieira (2009) adverte que essa lógica enfrenta obstáculos práticos de implementação, resultando em diretrizes nacionais que, por vezes, ignoram as especificidades e demandas regionais.

Complementando esse arranjo, a Lei nº 8.142/1990 institucionalizou o controle social e os critérios de transferência fundo a fundo (BRASIL, 1990b), enquanto o Decreto nº 7.508/2011 detalhou a integração federativa, exigindo que o planejamento da saúde esteja estritamente vinculado aos instrumentos orçamentários clássicos: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA).

No centro dessa arquitetura estratégica está o Plano de Saúde, documento quadrienal fundamentado no artigo 15 da Lei nº 8.080/1990. Alinhado ao PPA, o plano estabelece metas e objetivos baseados em uma análise situacional rigorosa, que diagnostica desde o perfil epidemiológico até a capacidade instalada da rede. Contudo, persiste um hiato crítico entre a intenção estratégica e a realidade financeira; Vieira (2009) ressalta que a desarticulação entre os Planos de Saúde e as peças orçamentárias (LOA) frequentemente inviabiliza o cumprimento das metas estabelecidas, transformando o documento em uma peça meramente cartorial.

No Brasil, e especificamente no contexto estadual de Pernambuco, esse hiato pode ser explicado por quatro fatores principais:

1. **Temporalidades Conflitantes:** O Plano de Saúde é um instrumento quadrienal (estratégico), focado em metas de longo prazo e necessidades epidemiológicas. Já a LOA é anual (operacional) e rigidamente vinculada à arrecadação de tributos (ICMS/FPE). Muitas vezes, o orçamento anual é elaborado com base no gasto do ano anterior corrigido pela inflação, ignorando as novas metas estabelecidas no Plano de Saúde.
2. **O Planejamento "Cartorial" vs. Gestão de Caixa:** Como adverte Vieira (2009), o Plano de Saúde é frequentemente elaborado como um rito de conformidade legal para garantir o recebimento de repasses. No entanto, a Secretaria de Planejamento conjuntamente com a Secretaria da Fazenda, ao elaborar a LOA, prioriza o equilíbrio fiscal e o cumprimento do teto de gastos. O resultado é um Plano de Saúde que prevê expansão da rede (ex: novos leitos de UTI) e uma LOA que mal cobre o custeio das unidades existentes.
3. **A Incerteza dos Repasses Federais (Teto MAC):** O planejamento depende de recursos da União que não acompanham a inflação setorial. O congelamento real do Teto MAC impede que o Estado preveja na LOA o montante exato de recursos próprios necessários para cobrir o déficit tecnológico previsto por Newhouse (1992).
4. **A Pressão da Demanda Exógena:** A execução orçamentária sofre interferências frequentes decorrentes da judicialização da saúde e do atendimento a demandas interestaduais no Polo Médico regional. Tais fatores ensejam remanejamentos de recursos que impactam a conformidade da programação original, exigindo ajustes na alocação prevista para o exercício.

Para operacionalizar essas metas, utiliza-se a Programação Anual de Saúde (PAS), disciplinada pela Lei Complementar nº 141/2012. A PAS funciona como o braço executivo anual, detalhando ações, metas e a alocação de recursos em três eixos fundamentais:

- **Condições de Saúde:** abrangendo vigilância, atenção básica e alta

complexidade;

- Determinantes Sociais: fatores socioeconômicos e ambientais;
- Gestão: envolvendo financiamento, trabalho e controle social.

Essa estruturação programática, entretanto, defronta-se com a natureza incremental dos gastos em saúde. Enquanto a Programação Anual de Saúde (PAS) detalha a alocação de recursos, a execução financeira é tensionada pelo “efeito *Newhouse*” — a incorporação tecnológica não prevista (NEWHOUSE, 1992) — e pela “doença de custos” de Baumol (2012), que eleva o preço dos insumos acima das correções monetárias do orçamento público. Portanto, o planejamento governamental no SUS pernambucano não pode ser compreendido apenas como um rito administrativo, mas como um mecanismo de contenção e alocação estratégica.

Nesse cenário, a métrica da eficiência técnica deve ser integrada aos instrumentos de controle, sob pena de o Relatório Anual de Gestão (RAG) tornar-se uma verificação de legalidade desprovida de análise de sustentabilidade econômica. Como argumentam Piola e Paiva (2019), a desvinculação entre o planejamento sanitário e a realidade financeira compromete a continuidade das políticas públicas, transformando o ciclo orçamentário em uma gestão de déficits recorrentes em vez de uma ferramenta de expansão assistencial. Conforme Pereira (2025), a superação desse hiato exige que o gestor estadual utilize os instrumentos de planejamento para justificar a necessidade de aportes extraordinários diante da rigidez das despesas de alta complexidade.

A eficácia da PAS depende de sua viabilidade orçamentária, um desafio acentuado em contextos de restrição fiscal. Sob o cenário vigente em 2026, com a substituição do antigo Teto de Gastos pelo Novo Regime Fiscal (LC 200/2023), a exigência por um alinhamento fino entre o planejado e o executado tornou-se ainda mais premente. A falta de recursos suficientes para cobrir a programação anual, conforme apontado por Vieira (2009), exige que o gestor abandone a visão puramente financeira e adote sistemas de monitoramento de custos que justifiquem a eficiência do gasto.

O ciclo de planejamento encerra-se com o monitoramento e a prestação de contas, materializados nos Relatórios Quadrimestrais e no Relatório Anual de Gestão (RAG), ambos previstos na LC nº 141/2012. O RAG é o instrumento que permite aos Conselhos de Saúde e órgãos de controle avaliar o cumprimento da PAS. Todavia, a coleta de dados e a sistematização de informações ainda representam pontos de vulnerabilidade, podendo

mascarar a realidade assistencial e comprometer a tomada de decisão estratégica (VIEIRA, 2009).

Em última análise, a materialização das políticas de saúde em estados como Pernambuco depende da superação dessa desconexão entre o planejamento setorial e o orçamento público. A Lei Complementar nº 141/2012 é taxativa: para que uma despesa seja legalmente validada como Ação e Serviço Público de Saúde (ASPS), ela deve obrigatoriamente estar prevista no Plano de Saúde e ser movimentada via Fundo de Saúde. Portanto, o fortalecimento do planejamento ascendente e a integração de sistemas de custos ao RAG são passos essenciais para transformar o arcabouço legal em resultados efetivos de saúde para a população.

2.2.3 Financiamento do SUS: Blocos de custeio e o papel da SES-PE

O financiamento do SUS fundamenta-se nos princípios da descentralização e do comando único, conforme o Artigo 198 da CF/88. O modelo de repasse de recursos federais, anteriormente estruturado por convênios específicos, foi reorganizado pela Portaria nº 204/2007 com a instituição dos Blocos de Financiamento (Atenção Básica, MAC, Vigilância, Assistência Farmacêutica e Gestão).

Até 2017, o financiamento era fragmentado em seis blocos (Atenção Básica, Média e Alta Complexidade, Vigilância em Saúde, Assistência Farmacêutica, Gestão do SUS e Investimentos). Cada bloco possuía contas bancárias específicas, o que gerava o fenômeno dos saldos inutilizados: o gestor poderia ter excesso de recurso na Vigilância, mas não poderia utilizá-lo para pagar oxigênio na Média Complexidade.

Como alternativa, a Portaria de Consolidação nº 6/2017 alterou essa estrutura, condensando os blocos em dois eixos:

- Custeio das Ações e Serviços Públicos de Saúde: Destinado à manutenção da prestação dos serviços e ao funcionamento dos órgãos (folha, insumos, contratos de serviços).
- Bloco de Investimento na Rede de Serviços de Saúde: Destinado a despesas de capital, como obras, reformas e aquisição de equipamentos de caráter permanente.

Segundo Mendes (2018), essa unificação dos blocos de financiamento visou

ampliar a autonomia do gestor local na alocação de recursos conforme os indicadores epidemiológicos, respeitando a finalidade de Custeio ou Investimento. Ao gerir apenas duas contas correntes para os repasses, o sistema passou a conferir maior liquidez financeira à gestão. Entretanto, o autor ressalta que o gestor permanece obrigado a detalhar a aplicação dos recursos via Relatório Detalhado do Quadrimestre Anterior (RDQA), vinculando os gastos às ações de Atenção Básica ou Média e Alta Complexidade (MAC).

Sob a ótica da gestão de custos, a unificação dos blocos de financiamento atua primordialmente sobre a eficiência financeira, ao mitigar a fragmentação do fluxo de caixa. Contudo, essa flexibilidade procedimental não neutraliza a pressão exógena exercida pela “doença de custos” de Baumol (2012). Embora o gestor subnacional detenha maior autonomia para alocar o recurso entre diferentes níveis de atenção, o montante transferido permanece sujeito à inflação setorial e à natureza intensiva em trabalho da assistência à saúde, que limita ganhos de produtividade em larga escala. Assim, a simplificação dos repasses facilita a movimentação contábil, mas não resolve o hiato de financiamento gerado pela VCMH, uma vez que o poder de compra do bloco de custeio é erodido pela dinâmica tecnológica descrita por Newhouse (1992). Em Pernambuco, esse cenário exige que a autonomia na gestão das contas seja acompanhada por sistemas de apuração de custos, sob o risco de a liquidez financeira ser absorvida pela ineficiência estrutural do setor.

Apesar da flexibilidade, a Portaria 3.992/2017 não autoriza o uso de recursos de Custeio para Investimento e vice-versa e, a aplicação desses recursos deve observar o que preconiza a Lei Complementar nº 141/2012, que define o que são, de fato, ações e serviços públicos de saúde (ASPS), independentemente da nomenclatura do bloco de transferência. Contudo, é imperativo observar que a flexibilidade introduzida pelas normas infralegais do Ministério da Saúde não altera a natureza jurídica da despesa pública, pois embora a Portaria de Consolidação nº 6/2017 tenha simplificado o fluxo de caixa, a distinção entre despesas de custeio e de capital permanece estritamente vinculada aos critérios da Lei nº 4.320/1964.

Essa conformidade legal entre a origem do recurso e sua destinação final é o que baliza a execução orçamentária no âmbito das unidades federativas, exigindo dos Estados uma estrutura administrativa capaz de processar essas verbas dentro das normas de responsabilidade fiscal. Em Pernambuco, essa tarefa recai sobre a gestão central, que precisa traduzir as diretrizes federais de custeio e investimento em ações concretas de

assistência e suporte à rede de saúde. Dessa forma, a autonomia conferida pela unificação dos blocos é filtrada pela capacidade institucional de planejamento e regulação, funções essenciais para a manutenção do equilíbrio assistencial em todo o território.

No arranjo federativo, a Secretaria Estadual de Saúde de Pernambuco (SES-PE) coordena e regula a rede, atuando de forma complementar aos municípios e gerindo unidades de referência, como hospitais metropolitanos e UPAs estaduais. Conforme o Plano Estadual de Saúde (PES 2024-2027), a SES-PE deve compatibilizar o cofinanciamento estadual (mínimo de 12% da receita) com as transferências federais limitadas pelo teto de gastos. Simultaneamente, opera o Complexo Regulador Estadual e as parcerias com Organizações Sociais de Saúde (OSS). A regularidade no repasse do bloco de custeio é determinante para a manutenção do fluxo de insumos e o cumprimento das obrigações trabalhistas, evitando a interrupção da assistência.

Contudo, a unificação dos blocos de financiamento, estabelecida pela Portaria de Consolidação nº 6/2017, não extinguiu as disparidades na oferta de serviços de saúde no território pernambucano. Embora a Secretaria Estadual de Saúde (SES-PE) detenha competência regulatória e financeira, a execução dessas atribuições enfrenta limitações estruturais que variam entre as macrorregiões. Conforme discute Mendes (2015), a simplificação contábil do repasse de recursos não resolve, por si só, a insuficiência histórica de financiamento e as desigualdades regionais na densidade tecnológica.

Nesse sentido, a transição para um modelo de gestão por resultados exige o enfrentamento das restrições impostas pelo federalismo fiscal brasileiro que, segundo Arretche (2012), condicionam a autonomia dos entes subnacionais e influenciam a distribuição heterogênea dos serviços. Portanto, a eficácia dessa transição depende do manejo das limitações orçamentárias descritas por Rezende (2015), que aponta a rigidez orçamentária como um obstáculo à implementação de métricas de eficiência e à equidade assistencial no estado.

A fundamentação teórica sobre o papel do Estado remete à Teoria do Federalismo Fiscal. Mendes (2015) argumenta que ocorreu uma descentralização de responsabilidades sem a correspondente paridade na transferência de recursos. Em Pernambuco, tal cenário reflete-se na diferença de capacidade instalada entre as Gerências Regionais de Saúde (GERES). O fluxo de deslocamento de pacientes do interior para a capital evidencia o estágio de desenvolvimento das redes regionais. A gestão de custos apresenta-se como um instrumento para converter recursos de custeio em serviços descentralizados, reduzindo a concentração de demanda na Região Metropolitana do Recife.

Essa variação geográfica demanda que a destinação de montantes financeiros seja acompanhada de mecanismos que assegurem a resolutividade local. Para fortalecer as redes regionais, é necessário que os processos de controle operem como ferramentas de gestão técnica. A descentralização da saúde em Pernambuco está condicionada à capacidade estatal de auditar e medir o emprego dos recursos, conferindo visibilidade à execução do bloco de custeio perante a sociedade e os órgãos de controle.

A execução orçamentária em 2024 requer mecanismos de *accountability*. Na mesma linha, Arretche (2000) sustenta que a transparência na gestão dos fundos setoriais é condição *sine qua non* para a redução de ineficiências alocativas no pacto federativo. A função da SES-PE abrange a gestão de sistemas de custos, sendo que a implementação de métodos como o Custeio ABC permite ao Estado identificar o custo real de cada procedimento ou internação na rede hospitalar e universitária, superando modelos de execução exclusivamente inerciais.

2.2.4 O Fundo Estadual de Saúde de Pernambuco (FES-PE)

As despesas com ações e serviços públicos de saúde (ASPS) devem ser obrigatoriamente financiadas por recursos movimentados nos respectivos fundos de saúde. Conforme a Lei Complementar nº 141/2012, o repasse de impostos e transferências constitucionais deve ser creditado diretamente nestas contas específicas, cujas bases foram estabelecidas pelas Leis nº 8.080/1990 e nº 8.142/1990 (BRASIL, 1990a; 1990b). Juridicamente classificados como fundos especiais, nos moldes da Lei nº 4.320/1964, o FES-PE atua como uma unidade orçamentária e gestora segregada, garantindo que receitas vinculadas atendam exclusivamente aos seus objetivos finalísticos.

Essas receitas integram o elenco de recursos do estado, originando-se de tributos arrecadados, dispositivos constitucionais, convênios ou transferências voluntárias. Em suma, os fundos provêm de arrecadação própria e de repasses intergovernamentais. O mecanismo “fundo a fundo” é o instrumento primordial utilizado pelo Ministério da Saúde para o envio de verbas, possuindo normas próprias. Segundo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), essa modalidade é exclusiva para a transferência entre entes federados (BRASIL, 2023c). A vinculação das receitas para as ASPS exige que todo o fluxo ocorra nas contas dos fundos, sendo estas unidades orçamentárias e gestoras. Na prática, o fundo deve constar na Lei Orçamentária Anual (LOA) como unidade onde as despesas são consignadas. Embora não possuam

personalidade jurídica própria para firmar contratos ou contratar pessoal diretamente, os fundos devem demonstrar disponibilidade de caixa e contabilidade segregada, atendendo à Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000a; 2023d).

No contexto regional, o Fundo Estadual de Saúde de Pernambuco (FES-PE) funciona como o centro de convergência financeira da Secretaria Estadual de Saúde (SES-PE). Segundo o CONASS (2011), esses fundos permitem a administração direta e o controle social sobre o fluxo de caixa. O ingresso de recursos que financiam o FES-PE é oriundo de duas fontes principais:

- Transferências Fundo a Fundo (Federais) que são os Recursos oriundos do Fundo Nacional de Saúde (FNS), referentes aos blocos de Custeio e Investimento, conforme a Portaria de Consolidação nº 6/2017.
- Tesouro Estadual (Fonte 0500) que são os Repasses do Tesouro do Estado de Pernambuco, que deve garantir o mínimo constitucional de 12% da receita corrente líquida, conforme estabelecido pela Constituição Federal de 1988.

A operacionalização da despesa pelo FES-PE segue as fases de empenho, liquidação e pagamento, apresentando uma execução híbrida para as unidades de administração direta. No caso do Hospital da Restauração, as despesas operacionais, como insumos e serviços terceirizados, são liquidadas de forma descentralizada na própria unidade gestora hospitalar, conforme detalhado na Tabela 1. Em contrapartida, a folha de pessoal é liquidada centralizadamente na Unidade Gestora (UG) da Secretaria de Saúde, embora o custo pertença à unidade prestadora. Essa fragmentação da execução por diferentes centros de liquidação dificulta a consolidação imediata do custo real por paciente, uma vez que o controle de custos ainda se baseia em planilhas agregadas por elementos de despesa e no histórico de consumo, em vez de uma visão integrada por atividade.

Tabela 1 – Execução de despesa do Hospital da Restauração

Natureza da Despesa	Empenhado (R\$)	Liquidado	Pago
339014	996,24	996,24	996,24
339030	67.285.296,21	67.285.296,21	64.508.141,35
339032	8.215.543,71	8.215.543,71	7.825.323,71
339036	33.648.140,25	33.648.140,25	33.465.017,00
339039	16.135.772,85	16.135.772,85	16.135.772,85
339040	825.387,20	825.387,20	825.387,2
339047	6.747.952,13	6.747.952,13	6.091.431,19
339092	10.159.130,38	10.159.130,38	10.140.068,02
449052	15.612.780,94	15.612.780,94	4.656.148,63
Total	158.630.999,91	158.630.999,91	143.648.286,19

Fonte: Elaborado pelo autor (2026), com base em dados do Portal da Transparência de Pernambuco

Já para as Organizações Sociais de Saúde (OSS), o repasse ocorre via Contratos de Gestão, com o empenho do valor global previsto no cronograma, conforme tabela 2 abaixo. Segundo o Portal da Transparência de Pernambuco (2024), esses repasses condicionam-se ao cumprimento de metas de produção e qualidade. Diferente dos hospitais próprios, a OSS gere o recurso com autonomia em conta específica, sob regime celetista, prestando contas trimestralmente.

Tabela 2- Consolidação dos Custos Operacionais da Rede Complementar: Análise por Perfil Assistencial (2024)

	EMPENHADA	LIQUIDADADA	PAGO + RP
Custeio Contratos Gestão - Hospitais	R\$ 977,10 mi	R\$ 977,10 mi	R\$ 942,39 mi
Custeio Contratos Gestão - UPAS	R\$ 187,67 mi	R\$ 187,67 mi	R\$ 186,15 mi
Custeio Contratos Gestão - UPAES	R\$ 120,45 mi	R\$ 120,45 mi	R\$ 118,73 mi
Total	R\$ 1.285,22	R\$ 1.285,22	R\$ 1.247,27

Fonte: Elaborado pelo autor (2026), com base em dados do Portal da Transparência

Por fim, a transparência do FES-PE é monitorada pelo Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde (SIOPS). Este banco de dados permite verificar o cumprimento dos limites constitucionais e a distribuição dos recursos. Conforme observa Mendes (2012), a gestão dos fundos de saúde deve transcender a função de mera conta passiva para consolidar-se como um instrumento estratégico de governança, no qual o empenho financeiro reflete as prioridades pactuadas no Plano Estadual de Saúde, integrando, de forma indissociável, o planejamento assistencial à execução financeira real.

2.3 ECONOMIA DA SAÚDE E GESTÃO HOSPITALAR

2.3.1 Conceitos de eficácia, efetividade e eficiência em saúde

A gestão do setor saúde é reconhecidamente uma das tarefas mais complexas da administração pública contemporânea. Essa complexidade não advém apenas da natureza do objeto — a vida e o bem-estar humano —, mas também da escassez crônica de recursos frente a uma demanda que se expande por pressões demográficas e tecnológicas. No centro desse debate, surge a necessidade de distinguir e articular três conceitos que, embora frequentemente utilizados como sinônimos no senso comum, possuem distinções semânticas e operacionais fundamentais para a análise acadêmica: eficácia, efetividade e eficiência. Segundo Pereira (2025), a compreensão profunda desses termos é o que permite ao gestor municipal do Sistema Único de Saúde (SUS) transitar entre a obrigação legal do gasto e a responsabilidade social do resultado.

A eficiência é, talvez, o conceito mais discutido na literatura de gestão pública, especialmente sob a influência da *New Public Management*. Salvatore Schiavo-Campo (2017), uma das referências internacionais que dialogam com a obra de Pereira, define a eficiência como a relação técnica entre insumos (inputs) e produtos (outputs). No entanto, o autor adverte que na esfera pública a eficiência não pode ser reduzida meramente ao "menor custo", mas sim à "melhor aplicação".

No cenário brasileiro, essa discussão ganha contornos específicos na saúde coletiva: Ugá, Porto e Piola (2012) argumentam que a eficiência alocativa é o mecanismo capaz de equilibrar o aumento constante dos gastos — gerado pelo envelhecimento e pela tecnologia — com a escassez de recursos. Complementarmente, Mendes (2018) ressalta que essa busca pela eficiência não deve mascarar o subfinanciamento crônico do setor, mas servir como uma ferramenta de transparência na gestão das contas de custeio e investimento. Estabelecendo um paralelo com a tese de Pereira (2025), a eficiência no âmbito estadual deve ser lida sob as óticas técnica e alocativa, mas com um agravante de escala: enquanto o município foca na eficiência técnica da unidade básica, o Estado deve gerenciar a eficiência da rede de média e alta complexidade. Se Pereira observa que muitos municípios demonstram alta eficiência no custeio mas falham no investimento, na gestão estadual de Pernambuco essa tensão é nítida: o orçamento é frequentemente “sequestrado” pela manutenção de grandes estruturas hospitalares e contratos de OSS,

limitando a capacidade de investimento tecnológico no Sertão do Araripe, o que perpetua a dependência da capital.

Enquanto a eficiência olha para os meios, a eficácia foca nos fins imediatos e no grau de alcance das metas. Mendes (2015) pontua que a eficácia no SUS é muitas vezes mascarada por metas que não refletem a necessidade real da população. Para o gestor estadual, a eficácia não se mede apenas pelo cumprimento do plano de metas da SES-PE, mas pela capacidade de garantir o acesso regionalizado. Pereira (2025) reforça que os instrumentos de gestão, como o Relatório Anual de Gestão (RAG), deveriam servir como bússolas de eficácia, mas muitas vezes tornam-se apenas peças burocráticas para fins de auditoria. A eficácia, portanto, exige um planejamento robusto que não seja meramente reativo às crises, mas preditivo assegurando que a produção hospitalar planejada seja efetivamente entregue no interior, evitando o deslocamento desnecessário de pacientes.

A efetividade, por outro lado, representa o “padrão ouro” da gestão pública, pois mede o impacto real e a transformação da realidade sanitária. Um programa de saúde pode ser eficiente (baixo custo por vacina) e eficaz (meta de cobertura atingida), mas não ser efetivo se a incidência da doença não diminuir. Internacionalmente, a OCDE destaca que a efetividade clínica e social é o que garante a sustentabilidade dos sistemas universais. Na perspectiva de Pereira (2025), a efetividade no SUS municipal é limitada pela fragmentação. Transpondo esse argumento para a escala estadual, a efetividade depende da integração regional. A autora argumenta que a gestão orçamentária precisa estar conectada aos indicadores epidemiológicos. Não basta que o Estado aplique percentuais superiores aos 12% constitucionais (chegando aos 17,38% observados em Pernambuco); é necessário que esse gasto se traduza em redução da mortalidade e na resolução de gargalos históricos no Sertão.

O desafio central da gestão estadual reside na harmonização entre a sustentabilidade fiscal e a garantia da assistência à saúde, exigindo uma governança que equilibre a escassez de recursos com a crescente demanda tecnológica. Assim, a busca frenética pela eficiência (corte de custos) pode comprometer a eficácia (entrega de serviços) e, conseqüentemente, anular a efetividade (saúde da população). Pereira (2025) conclui que a eficiência orçamentária é uma ferramenta ética: ao economizar recursos através de uma gestão técnica e sem desperdícios, o gestor libera orçamento para expandir a eficácia e buscar a efetividade.

2.3.2 A Inflação do cuidado: uma análise da variação dos custos médico-hospitalares (VCMH) e o descompasso com o IPCA

Um dos maiores desafios para a sustentabilidade financeira do Sistema Único de Saúde (SUS) em Pernambuco reside no fenômeno da inflação setorial. Enquanto os índices de preços ao consumidor, como o IPCA, medem a variação de uma cesta de bens e serviços representativa do consumo das famílias, a VCMH (Variação dos Custos Médico-Hospitalares) reflete uma dinâmica de custos significativamente mais acelerada, impactando diretamente o Tesouro Estadual. Como aponta Pereira (2025), o orçamento da saúde enfrenta uma “pinça financeira” que imobiliza a gestão estadual: de um lado, a rigidez das regras fiscais e os limites da arrecadação do ICMS — fenômeno que Áquilas Mendes (2015) identifica como um subfinanciamento estrutural imposto pela dominância financeira sobre o fundo público; de outro, uma pressão de custos que ignora os índices oficiais de inflação. Este descompasso é teorizado por William Baumol como a “doença de custos”, onde a natureza intensiva do trabalho em saúde impede ganhos de produtividade que compensem o crescimento dos gastos, tornando a inflação setorial invariavelmente superior ao IPCA.

Diante desse cenário, torna-se evidente que a sustentabilidade da rede estadual de saúde não pode ser alcançada apenas com aportes financeiros nominais, dado que a velocidade da inflação do cuidado neutraliza rapidamente os incrementos de receita baseados em índices gerais como o IPCA. Essa disparidade cria uma necessidade premente de deslocar o foco da gestão puramente fiscal para uma análise técnica da execução do gasto, uma vez que, como teorizado por Baumol (2012), o aumento dos custos em setores intensivos em trabalho é inexorável. Assim, a articulação entre os vetores de custo e a realidade fiscal de Pernambuco — marcada pelo subfinanciamento estrutural descrito por Mendes (2015) — exige que o gestor público adote a eficiência orçamentária como uma ferramenta de resistência institucional. Conforme defende Pereira (2025), transformar o rigor nos processos de liquidação e pagamento torna-se a principal estratégia para preservar o poder de compra do Tesouro Estadual frente ao avanço da VCMH.

A inflação na saúde sob a ótica estadual não é apenas um reflexo do aumento de preços de insumos, mas o resultado de uma combinação de frequência de uso e

intensidade tecnológica em unidades de alta complexidade. De acordo Baumol (2012) e os dados do IESS, a VCMH é composta por três vetores principais:

1. O Preço dos Serviços e a Variação dos Insumos (O Vetor Inflacionário): Este vetor refere-se à oscilação dos preços unitários de materiais, medicamentos e honorários. Diferente de outros setores, a saúde possui uma inflação própria, impulsionada pela alta dependência de insumos importados e pela dolarização de princípios ativos (IFAs). Como ressalta Mendes (2015), o financiamento público é severamente impactado por este componente devido ao poder de mercado de grandes conglomerados farmacêuticos. Em Pernambuco, o Polo Médico demanda uma cadeia de suprimentos globalizada. A volatilidade cambial atinge diretamente o Tesouro Estadual, que precisa custear insumos hospitalares cujos preços sobem invariavelmente acima do IPCA.
2. O Volume de Utilização e a Frequência (O Vetor Demográfico): Este componente mede a intensidade de uso do sistema. Na saúde, o aumento da oferta e o envelhecimento populacional geram uma demanda que cresce de forma desproporcional à receita. Relatórios da OCDE (2023) indicam que sistemas universais enfrentam gastos crescentes porque a população vive mais e consome mais serviços por habitante. Para Pereira (2025) a transição demográfica em estados como Pernambuco pressiona o orçamento de alta complexidade. O aumento da frequência de exames e procedimentos crônicos eleva o custo total do sistema, mesmo quando o preço unitário do serviço permanece estável.
3. A Incorporação de Novas Tecnologias (O Vetor da Intensidade): Este é o vetor mais crítico para a gestão estadual. Na saúde, a inovação é frequentemente incremental e somativa, e não substitutiva. De acordo com Baumol (2012), o setor saúde é vítima de uma “doença de custos” onde a tecnologia de ponta se soma aos custos existentes, elevando o patamar médio do cuidado. Pereira (2025) argumenta que o Estado é um “tomador de tecnologia” exógeno. Quando novas terapias biológicas ou robóticas são incorporadas, o impacto financeiro recai sobre o orçamento estadual sem que haja um ajuste proporcional nos repasses federais, consolidando o subfinanciamento estrutural.

Para Pereira (2025), a gestão pública estadual enfrenta uma vulnerabilidade crítica ao assumir o custeio de unidades de referência, uma vez que a incorporação de inovações diagnósticas e fármacos oncológicos de alto custo gera um impacto imediato no gasto real per capita. Esse fenômeno é agravado pelo que Piola e Paiva (2019) identificam como a estagnação do financiamento federal, onde os repasses do teto de Média e Alta Complexidade (MAC) sofrem um descompasso em relação à inflação setorial. Tal cenário corrobora o conceito de Mendes (2015) sobre o subfinanciamento estrutural, no qual a insuficiência de atualização dos valores da Tabela SUS e dos incentivos federais transfere o ônus da sofisticação tecnológica para o Tesouro Estadual, estrangulando a capacidade financeira das grandes unidades hospitalares de Pernambuco.

Essa compressão financeira, situada entre a estagnação dos repasses federais e o crescimento exponencial dos custos de alta complexidade, exige que o Governo de Pernambuco desloque o foco da simples contabilidade de caixa para uma gestão estratégica da execução financeira. Se o Estado não detém o poder de reverter as regras do federalismo fiscal ou de conter a inflação tecnológica global, sua capacidade de resposta passa a depender da otimização dos processos internos. Nesse sentido, a análise técnica da saúde deixa de ser apenas uma questão assistencial para tornar-se um imperativo de governança, onde a mitigação do desperdício e o controle do ciclo orçamentário surgem como as ferramentas centrais de sobrevivência institucional.

Um dos pontos a ser observado como defende Pereira (2025) é a eficiência orçamentária não é apenas um imperativo burocrático, mas a "única salvaguarda" diante da VCMH. No cenário pernambucano — onde o Estado gere o maior Polo Médico do Norte-Nordeste — a pressão tecnológica é sentida com vigor nos hospitais de grande porte, como o Hospital da Restauração, o Getúlio Vargas e o Hospital Mestre Vitalino.

O gestor estadual lida com variáveis exógenas: o preço de insumos importados e a incorporação tecnológica ditada pelo mercado global. Pereira (2025) sugere que a sobrevivência do sistema reside na gestão do fluxo financeiro. Para o Governo de Pernambuco, a maximização da eficiência nos processos de liquidação e pagamento torna-se a estratégia vital para evitar que atrasos nos repasses a fornecedores e Organizações Sociais de Saúde (OSS) gerem juros, multas e sobrepreços, mitigando a instabilidade crônica do financiamento federal.

Somado à pressão dos custos, é imperativo analisar o impacto deletério do descompasso entre as regras fiscais vigentes e a manutenção da rede pública. Um ponto

de diálogo fundamental entre Pereira (2025) e as referências da economia da saúde é como a transição da EC 29 para marcos fiscais mais restritivos, como o Teto de Gastos (EC 95), desconsiderou a natureza intrínseca da inflação setorial. Ao indexar o crescimento das despesas a índices de inflação geral, como o IPCA, o modelo fiscal brasileiro ignora que o custo real de operação em saúde — que sustenta a estrutura de UTIs e centros cirúrgicos — expande-se exponencialmente acima da média da economia.

Em Pernambuco, essa realidade manifesta-se de forma dramática: a limitação de recursos baseada em índices genéricos de preços provoca uma redução anual sistemática do “poder de compra” do SUS estadual. Como demonstra Pereira (2025), esse cenário resulta no estrangulamento das contas públicas, uma vez que o Governo do Estado é forçado a aportar recursos próprios em patamares substancialmente superiores aos mínimos constitucionais. Este esforço financeiro extraordinário torna-se a única via para evitar o colapso dos serviços de urgência e emergência que, dada a relevância do polo médico pernambucano, atendem não apenas à população local, mas a pacientes provenientes de toda a região Nordeste.

Para além das restrições impostas pelas regras fiscais federais, a sustentabilidade do Tesouro Estadual de Pernambuco é desafiada por variáveis intrínsecas à própria natureza da prestação de serviços de saúde. Não se trata apenas de uma escassez de recursos, mas da vigência de uma lógica econômica setorial que opera de forma distinta dos demais mercados produtivos. Esse fenômeno, que distancia o planejamento orçamentário da realidade das unidades de referência, encontra sua fundamentação teórica na análise da dinâmica tecnológica e na composição do custo do cuidado especializado.

O descompasso entre o IPCA e a VCMH no governo estadual é explicado pela “Doença de Custos de Baumol”. Setores que dependem de mão de obra altamente qualificada, como a medicina de alta complexidade praticada no polo pernambucano, têm pouca margem para ganhos de produtividade mecânica, mantendo custos crescentes. Essa rigidez estrutural descrita por Baumol é catalisada por dinâmicas específicas do setor saúde que operam à revelia do planejamento orçamentário tradicional, manifestando-se em Pernambuco por meio de três fenômenos críticos que distorcem a previsibilidade dos gastos estaduais:

- Assimetria de Informação e Demanda Induzida: Na rede estadual, o prestador detém o poder de decisão técnica, o que pode gerar uma demanda por tecnologias de ponta que elevam os custos para além das variações de mercado.
- Incorporação Tecnológica Incremental: Diferente da tecnologia de consumo, a tecnologia médica é somativa. Um novo exame de imagem de alta definição no Hospital Pelópidas Silveira não substitui o anterior; ele se soma ao arsenal diagnóstico, elevando o custo médio do tratamento estadual.
- Variação Cambial e Insumos: Conforme ressaltado por Pereira (2025), a alta dependência de insumos importados e a dolarização de equipamentos de ponta impactam a saúde estadual de forma direta e agressiva, muito além do que o IPCA consegue registrar.

A gestão financeira do Governo de Pernambuco apresenta desafios que transcendem as métricas contábeis convencionais, pois está baseada estritamente no equilíbrio de curto prazo demonstrando limitações frente a um setor no qual a despesa decorre de determinantes tecnológicos e demográficos. Conforme fundamentado por Baumol (2012), a “doença de custos” estabelece uma trajetória de elevação de gastos superior à média da economia, o que sugere a necessidade de o planejamento orçamentário estadual adotar a VCMH como parâmetro de projeção estratégica em substituição ao IPCA.

A ausência de ajustes no modelo de financiamento federal que contemplem o diferencial entre a variação dos custos da alta complexidade em Pernambuco e a evolução das receitas (ICMS e FPE) resulta em um cenário de restrição orçamentária progressiva. Este fenômeno ratifica a tese de Mendes (2015) sobre o subfinanciamento estrutural, processo no qual o ente estadual absorve o diferencial financeiro decorrente da estagnação dos repasses federais frente à inflação setorial.

De acordo com a análise de Pereira (2025), a manutenção de modelos de eficiência estritamente fiscais, que prescindam da consideração das especificidades inflacionárias da saúde, compromete a eficácia e a efetividade das ações finalísticas. A continuidade deste descompasso projeta um risco de obsolescência tecnológica e insuficiência assistencial da rede pernambucana, resultando em um sistema com conformidade

administrativa, porém com capacidade clínica reduzida diante das demandas complexas da população.

2.3.3 Transição demográfica e epidemiológica: o impacto nos custos de alta complexidade

A sustentabilidade do sistema de saúde em Pernambuco é condicionada pela transição demográfica — caracterizada pela alteração na estrutura etária da população — e pela transição epidemiológica, que desloca a carga de doenças das causas infecciosas para as Condições Crônicas Não Transmissíveis (CCNT). Como aponta Pereira (2025), este fenômeno modifica a estrutura de custos da rede estadual, visto que o manejo de patologias crônicas requer maior densidade tecnológica e períodos de internação mais extensos.

Sob a perspectiva da gestão pública estadual, a prevalência das Condições Crônicas Não Transmissíveis (CCNT) em Pernambuco constitui um determinante crítico da rigidez orçamentária. Dados do Sistema de Informações sobre Mortalidade (SIM) e do Plano Estadual de Saúde demonstram que doenças do aparelho circulatório e neoplasias são as principais causas de óbito no estado, demandando uma estrutura de serviços de alta complexidade que opera com custos fixos elevados. Conforme analisa Pereira (2025), essa transição epidemiológica impõe ao Governo do Estado a manutenção de uma rede de referência — como as unidades de oncologia e cardiologia do Polo Médico — cujos insumos e tecnologias sofrem variações de preços superiores aos reajustes dos repasses federais. Assim, a concentração de doenças crônicas resulta em uma pressão contínua sobre o Tesouro Estadual, que assume o ônus financeiro da assistência continuada diante da insuficiência de atualização do Teto MAC para cobrir a densidade tecnológica exigida por essas patologias.

Sob a ótica da Economia da Saúde, a alteração no perfil populacional atua como variável de pressão sobre a VCMH. Enquanto patologias agudas demandam intervenções pontuais, as condições crônicas — como as cardiovasculares, oncológicas e renais, predominantes no polo médico local — requerem assistência contínua e multiprofissional. Conforme a tese de Baumol (2012), setores intensivos em trabalho especializado apresentam limitados ganhos de produtividade mecânica, o que resulta na manutenção de trajetórias de custos crescentes para a preservação do padrão assistencial. Esta premissa é ratificada por Newhouse (1992), que identifica o progresso tecnológico

como o principal vetor de expansão das despesas em saúde. Para esse mesmo autor, a inovação médica difere de outros setores industriais por ser predominantemente incremental e somativa, exigindo novos insumos e mão de obra altamente qualificada em vez de substituí-los. Na rede hospitalar de Pernambuco, a convergência desses fatores manifesta-se no aumento progressivo do custo real per capita, uma vez que a sofisticação tecnológica das unidades de referência demanda um aporte contínuo de recursos especializados que não podem ser otimizados por ganhos de escala ou automação.

Para a Gestão Hospitalar, o cenário demanda a readequação da infraestrutura em unidades de referência, como o Hospital da Restauração e o Hospital Getúlio Vargas. O aumento da longevidade, na ausência de compressão da morbidade, resulta em maior frequência de utilização de serviços de alta complexidade. Nesse sentido, Mendes (2015) indica que o subfinanciamento estrutural se acentua quando os modelos de repasse não incorporam variáveis demográficas, transferindo ao ente estadual o ônus do custeio de tecnologias de suporte à vida e terapias substitutivas com demanda de crescimento exógeno.

A convergência desses fatores indica que a eficiência técnica isolada não assegura a sustentabilidade do sistema, requerendo uma estratégia de eficiência alocativa condizente com o panorama epidemiológico atual. Dessa forma, a gestão estadual de Pernambuco confronta-se com a necessidade de conciliar o financiamento de uma rede estruturada para a urgência com a demanda por cuidados crônicos de alta complexidade

2.4 A TEORIA DA AGÊNCIA E OS CONTRATOS DE GESTÃO COM ORGANIZAÇÕES SOCIAIS EM PERNAMBUCO

A descentralização da execução dos serviços de saúde em Pernambuco, operacionalizada por meio de contratos de gestão com Organizações Sociais de Saúde (OSS), estabelece uma estrutura típica da Relação de Agência. Segundo Jensen e Meckling (1976), essa configuração emerge quando o Principal (Estado/SES-PE) delega autoridade e tomada de decisão a um Agente (OSS) para a prestação de serviços especializados

O desafio intrínseco a este modelo reside na assimetria de informação. O Agente detém o domínio técnico e operacional sobre os processos internos hospitalares, enquanto o Principal enfrenta limitações no monitoramento da eficiência produtiva real após a

celebração do contrato. Na ausência de um sistema de custos granular, o Estado fica exposto ao risco moral, onde o Agente pode adotar comportamentos estratégicos que priorizem o equilíbrio administrativo em detrimento da densidade assistencial.

No contexto pernambucano, tais disparidades manifestam-se como custos de agência, evidenciados quando o monitoramento realizado pela SES-PE se restringe ao cumprimento de metas quantitativas. Como apontam análises do TCE-PE, a fiscalização meramente cartorial deixa lacunas na avaliação da eficiência qualitativa e financeira.

Nesse cenário, o Custeio Baseado em Atividades (ABC) atua como um instrumento de governança essencial. Ao transpor a prestação de contas de uma visão global por natureza de despesa para uma análise por centros de atividades, o Principal obtém visibilidade sobre o consumo real de recursos em cada etapa do cuidado. Conforme postulam Kaplan e Cooper (1998), o método ABC mitiga a assimetria informativa ao evidenciar as relações de causa e efeito entre os recursos e as atividades realizadas, impedindo que ineficiências operacionais sejam camufladas em rubricas genéricas de custos indiretos. Sob a perspectiva da gestão pública, Slomski (2013) reforça que essa transparência de custos é um pilar da governança moderna, pois transforma a contabilidade em uma ferramenta de controle social e gerencial. Assim, a gestão de custos deixa de ser uma exigência burocrática para tornar-se um mecanismo de alinhamento de incentivos, garantindo que o repasse do Tesouro Estadual seja convertido em valor assistencial mensurável e reduzindo as perdas residuais da relação de agência.

Outro ponto abordado pela teoria da agência é a Seleção Adversa no momento da qualificação e escolha da OS. Se o Estado não possui critérios técnicos de custos bem definidos, corre o risco de contratar entidades que apresentam propostas financeiras inexecutáveis — as chamadas “vencedoras por preço” —, mas que posteriormente sacrificam a qualidade assistencial para equilibrar o caixa. A dinâmica desses conflitos entre o Estado (Principal) e as OSS (Agentes), bem como as soluções mitigadoras via gestão de custos, está detalhada no Quadro 3.

Quadro 3-Dinâmica da Teoria da Agência na Saúde de PE

Conceito Teórico	Aplicação Prática (SES-PE / OSS)	Solução via Gestão de Custos (ABC)
Assimetria Informativa	O Agente detém os dados de consumo real; o Principal visualiza apenas o consolidado financeiro.	Desmembramento do custo por atividade, revelando a variabilidade clínica e o consumo por paciente.
Risco Moral	O Agente pode reduzir a intensidade do cuidado para garantir superávits operacionais.	Indicadores de desempenho baseados em eficiência e desfecho (Custo por Atividade).
Custos de Monitoramento	Gastos com comissões de fiscalização e auditorias externas para validação documental.	Auditoria de dados contínua e automatizada baseada no rastro de custos das atividades.
Seleção Adversa	Dificuldade em selecionar a entidade com melhor capacidade técnica antes da contratação.	Utilização de parâmetros históricos de custos ABC para balizar editais e propostas de trabalho.

Fonte: Elaborado pelo autor (2025), baseado em Jensen e Meckling (1976), Eisenhardt (1989) e SES-PE (2024)

A relação entre a Secretaria Estadual de Saúde de Pernambuco (SES-PE), na figura de “Principal”, e as Organizações Sociais de Saúde (OSS), na figura de “Agente”, é atravessada por conflitos de agência que comprometem a transparência e a eficiência alocativa. Conforme demonstrado no Quadro 3, essa dinâmica pode ser segmentada em quatro dimensões críticas: a assimetria informativa, o risco moral, os custos de monitoramento e a seleção adversa.

No que tange à Assimetria Informativa, o Quadro 3 detalha que, enquanto o Agente detém o controle granular do consumo de insumos por paciente, o Estado muitas vezes visualiza apenas o consolidado financeiro das transferências. A solução proposta via Custeio ABC, conforme indicado na terceira coluna do referido quadro, reside no desmembramento do custo por atividade, permitindo que o gestor público identifique variações clínicas injustificadas.

Adicionalmente, o fenômeno do Risco Moral — também mapeado no Quadro 3 — revela o perigo de o Agente reduzir a intensidade do cuidado para preservar margens operacionais. Para mitigar esse risco, a modelagem de custos deve converter indicadores puramente quantitativos em métricas de desfecho e eficiência. Da mesma forma, os Custos de Monitoramento e a Seleção Adversa, ambos listados como desafios práticos no Quadro 3, encontram no rastro de dados do ABC uma ferramenta de auditoria contínua e automatizada, essencial para balizar futuros editais de contratação com base em parâmetros históricos reais, e não apenas em estimativas genéricas (JENSEN; MECKLING, 1976; WILLIAMSON, 1985).

2.5 O ORÇAMENTO PÚBLICO NO BRASIL: DO PLANEJAMENTO À EXECUÇÃO

O orçamento público no Brasil não é apenas um documento contábil, mas o principal instrumento de viabilização de políticas públicas e de exercício da democracia financeira, sendo desta forma, o ato pelo qual o Poder Legislativo prevê e autoriza ao Poder Executivo, por certo período, realizar despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins adotados pela política econômica ou geral do país, assim como a arrecadação das receitas já criadas em lei (Baleeiro, 2012).

Giambiagi e Além (2018) ressaltam que o orçamento público desempenha três funções clássicas e sua distribuição é importante para embasar as decisões no âmbito do Sistema Único de Saúde:

- A função alocativa tem como objetivo fornecer de bens e serviços que o setor privado é incapaz de fornecer dado as falhas de mercado. Esses bens e serviços são classificados como não rivais e nem excludentes, ou seja, o consumo destes bens por parte de alguns não impede o consumo dos demais e ninguém pode ser proibido de consumir.
- A função estabilizadora é caracterizada pelas ações apropriadas para amenizar os impactos na renda e no consumo das famílias em momentos de crise ou recessões com o objetivo de manter o pleno emprego. Essa política pode se manifestar diretamente, através da variação dos gastos públicos em consumo e investimento, ou indiretamente, pela redução das alíquotas de impostos, que eleva a renda disponível do setor privado.
- A função distributiva diz respeito ações com o intuito de amenizar as desigualdades ou desequilíbrios na renda e na condição de vida dos indivíduos, um exemplo, de política de distribuição de renda a cobrança progressiva de tributos sobre as classes mais ricas e a transferência desses recursos coletados para as classes mais pobres. (GIACOMONI, 2021)

Contudo, para que essas funções teóricas se traduzam em benefícios tangíveis à sociedade e à gestão da saúde, a administração pública utiliza diferentes técnicas orçamentárias que evoluíram conforme a necessidade de maior controle e eficiência. Essa transição entre o conceito econômico e a execução prática ocorre por meio de modelos

orçamentários específicos, que definem como os recursos serão organizados e aplicados ao longo do tempo.

Segundo Giacomoni (2021), essa trajetória abrange desde o orçamento tradicional e sua lógica incremental — focada em ajustes marginais sobre gastos anteriores — até modelos mais analíticos ou democráticos, como o orçamento de desempenho, o base zero e o participativo.

A escolha entre modelos como o orçamento tradicional, de desempenho, base zero, incremental, participativo ou o moderno orçamento-programa reflete a maturidade administrativa e as prioridades políticas de cada período. No contexto da Secretaria de Saúde de Pernambuco, a transição para um modelo que integre o planejamento à eficiência de custos exige a compreensão das nuances técnicas de cada metodologia. Conforme detalhado no Quadro 4, enquanto os modelos clássicos focam no objeto do gasto ou no incremento marginal, o Orçamento Baseado em Atividades (ABC) emerge como a solução para rastrear o “como” gastar, combatendo desperdícios e ineficiências históricas.

Quadro 4-Modelos de Governança Orçamentária e sua Aplicabilidade na Gestão Pública

Modelo	Finalidade	Enfãse	Características
Tradicional	Controle político sobre os gastos públicos	Objetos de gasto (O “quê” comprar)	Desvinculado do planejamento; foco em unidades administrativas e elementos de despesa (pessoal, material).
Desempenho	Eficiência operacional das unidades administrativas.	Resultados das ações (O “quanto” é feito).	Foco no que a administração faz; introduz a medição de custos, mas ainda sem integração total com o planejamento.
Base Zero	Otimização e eliminação de gastos supérfluos	Justificativa de cada dotação (O “porquê” gastar).	Não há direito adquirido a verbas anteriores; exige análise de custo-benefício para cada novo ciclo.
Participativo	Democratização da decisão e controle social.	Prioridades da sociedade (O “quem” decide).	Envolvimento direto da população na definição de investimentos; foco em cidadania e transparência.
Incremental	Manutenção da estabilidade e redução de conflitos.	Ajustes marginais (O “quanto” a mais).	Baseia-se no orçamento anterior acrescido de inflação; perpetua ineficiências históricas e evita revisões profundas.
Programa	Integração entre planejamento e orçamento.	Objetivos e metas (O “para quê” gastar).	O orçamento é o instrumento de execução do plano; foco na eficácia e no alcance de políticas públicas.
Baseado em Atividades (ABC)	Eficiência alocativa e controle de processos assistenciais.	Atividades e Processos (O “como” gastar).	Rastreia o consumo de recursos por atividade; identifica desperdícios, ociosidade e assimetrias regionais (Principal x Agente).

Fonte: Elaborado pelo autor (2025), baseado em Giacomoni (2021), Sanches (2023) e Nakagawa (2012).

Esse rito de planejamento não se esgota na estrutura legal; ele fundamenta-se nos princípios orçamentários, que, conforme destaca Piscitelli e Timbó (2014), são regras básicas que conferem racionalidade, transparência e ordem ao processo de alocação de recursos.

Os princípios orçamentários constituem os pilares normativos que conferem racionalidade e validade jurídica à gestão das finanças públicas. Conforme ensina Piscitelli e Timbó (2014), esses preceitos asseguram que as fases de elaboração, execução e controle do orçamento transcendam o rito burocrático, consolidando-se como instrumentos de transparência e responsabilidade fiscal. No âmbito do Sistema Único de Saúde (SUS), a observância desses vetores assume uma dimensão finalística estratégica. Sob a lente de Abraham (2021), a aplicação rigorosa do Princípio da Universalidade garante que o orçamento contemple a integralidade das receitas e despesas setoriais, coibindo a formação de “caixas paralelos” e viabilizando o efetivo controle social sobre o montante investido em imunizantes, rede hospitalar e atenção primária.

Complementarmente, o Princípio da Unidade exige a consolidação do orçamento em documento único, materializado no caso brasileiro pela centralização de recursos no Fundo Nacional de Saúde (FNS), o que permite uma visão global e sistêmica da política pública. Essa estrutura é balizada pelo Princípio da Periodicidade (ou Anualidade), que, conforme argumenta Giacomoni (2021), é crucial para o planejamento de programas continuados, como o Programa Nacional de Imunizações (PNI), ao impor a renovação periódica das prioridades e a tempestividade na prestação de contas.

Por fim, a sustentabilidade financeira do sistema é resguardada pela exceção ao Princípio da Não Afetação (ou Não Vinculação) de Receitas. Embora a regra geral vete o engessamento de receitas tributárias, a Constituição Federal de 1988 estabelece pisos mínimos de aplicação na saúde, regulamentados pela Lei Complementar nº 141/2012. No cenário fiscal contemporâneo, essa garantia é harmonizada com a Lei Complementar nº 200/2023 (Novo Regime Fiscal), que preserva o piso financeiro do setor enquanto submete a trajetória dos gastos às métricas de responsabilidade fiscal, assegurando que o financiamento setorial permaneça vinculado ao planejamento epidemiológico e às demandas assistenciais da população.

A estabilidade normativa desses preceitos, contudo, transcende a definição de parâmetros percentuais, manifestando-se por meio de um rito processual contínuo de planejamento. A conversão desses fundamentos constitucionais em ações finalísticas exige que a administração pública operacionalize os princípios de universalidade e

unidade através de instrumentos de planejamento de médio e curto prazo. Conforme destacam Piscitelli e Timbó (2014), a eficácia na alocação dos recursos depende da integração técnica entre o planejamento estratégico e a execução financeira, de modo que o orçamento deixe de ser uma peça formal para se tornar um instrumento de gestão. Esse encadeamento lógico, estruturado sob a égide do ciclo orçamentário brasileiro, é o que viabiliza a conformidade entre as prioridades governamentais e as necessidades do Sistema Único de Saúde, conferindo previsibilidade e racionalidade à gestão pública (ABRAHAM, 2021).

A observância desses princípios no âmbito do SUS é determinante para a viabilização de uma gestão técnica dos recursos, contribuindo para a sustentabilidade financeira do sistema e para a efetividade do direito constitucional à saúde. Conforme assevera Giacomoni (2021), a racionalidade orçamentária não se esgota na formulação de diretrizes, mas exige a operacionalização de um processo complexo e contínuo: o ciclo orçamentário. Este rito envolve as fases de elaboração, aprovação, execução e avaliação, sendo fundamental para a definição das prioridades governamentais e para a alocação de recursos em áreas de natureza essencial, como a saúde pública.

Nesse sentido, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu um Sistema de Planejamento e Orçamento estruturado no Título VI — Da Tributação e do Orçamento. Este sistema é composto por três instrumentos complementares, definidos por leis de iniciativa do Poder Executivo, onde cada peça carrega características próprias e desempenha um papel específico no contexto das finanças públicas brasileiras. Segundo Giacomoni (2021), essa tríade (PPA, LDO e LOA) assegura a coexistência e a integração entre o planejamento estratégico de médio prazo e a execução financeira anual, permitindo que a gestão setorial em Pernambuco harmonize a disponibilidade de recursos com as metas assistenciais pactuadas.

A eficácia desse sistema de planejamento é condicionada pela integração vertical e temporal entre seus componentes. Conforme assevera Giacomoni (2021), cada instrumento atua em uma dimensão específica — estratégica, tática ou operacional — formando um encadeamento lógico que visa garantir a coordenação na aplicação do gasto público. Ainda de acordo com Giacomoni (2021), a compreensão individual dessas peças é essencial para analisar como as prioridades da saúde são transpostas da intenção política para a execução financeira, uma vez que a ausência de sintonia entre o plano estratégico e a dotação orçamentária compromete a continuidade das políticas setoriais. A compreensão individual dessas peças, conforme detalhado a seguir, é essencial para

analisar como as prioridades da saúde são transpostas da intenção política para a execução financeira:

- Plano Plurianual (PPA): Com vigência quadrienal, o Plano Plurianual (PPA) constitui o instrumento central de planejamento de médio prazo, destinado a estabelecer, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes, bem como para as relativas aos programas de duração continuada (BRASIL, 1988). A relevância desse instrumento transcende a organização contábil, manifestando-se como um mecanismo de garantia da continuidade das políticas públicas; dado que sua vigência se inicia no segundo ano de um mandato e encerra-se no primeiro ano do mandato subsequente, o PPA mitiga riscos de descontinuidade administrativa durante as transições de governo. No âmbito do Sistema Único de Saúde (SUS), este plano assume um caráter estratégico para a estruturação de reformas de longo alcance e para o planejamento de investimentos em infraestrutura hospitalar e expansão da rede assistencial.
- A LDO exerce a função denexo entre o planejamento estratégico (PPA) e a execução físico-financeira (LOA). Sob o rito constitucional, este instrumento compreende as metas e prioridades da administração pública para o exercício financeiro subsequente, orienta a elaboração da lei orçamentária anual, dispõe sobre alterações na legislação tributária e estabelece a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento (BRASIL, 1988). Segundo Abraham (2021), a relevância técnica da LDO foi ampliada pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que passou a exigir a inclusão de anexos de riscos fiscais e metas anuais, elementos que balizam o financiamento e a gestão da saúde pública. Conti (2022) ressalta que, diante da omissão legislativa quanto à edição da lei complementar exigida pelo art. 165, § 9º da Constituição Federal, a LDO passou a desempenhar um papel normativo central. Para o autor, esse instrumento acaba por suprir tal lacuna ao estabelecer as diretrizes indispensáveis para a elaboração e execução do orçamento, funcionando como um mecanismo de segurança jurídica que organiza o ciclo orçamentário e mitiga a instabilidade no cenário fiscal brasileiro (CONTI, 2022).
- Lei Orçamentária Anual (LOA): Caracteriza-se como o instrumento que estima a receita e fixa a despesa para o exercício financeiro subsequente, em estrita

observância ao princípio da anualidade. Conforme o mandamento constitucional, a LOA é composta por três esferas: o orçamento fiscal, o da seguridade social — onde se alocam os recursos destinados ao SUS — e o de investimento das empresas estatais (BRASIL, 1988). Segundo Giacomoni (2021), trata-se do instrumento operacional por excelência, por meio do qual o crédito orçamentário é consignado às unidades gestoras, a exemplo da Secretaria Estadual de Saúde. Sob o aspecto legal, a dotação específica na LOA constitui condição prévia e indispensável para a execução da despesa pública; conforme assevera Abraham (2021), a ausência dessa previsão impõe óbice jurídico à realização de empenhos destinados à manutenção da rede assistencial, incluindo a aquisição de insumos e a remuneração de pessoal.

A materialização desses instrumentos ocorre por meio do ciclo orçamentário, processo que Giacomoni (2021) sistematiza em quatro fases distintas e interdependentes cuja materialização se estende por vários anos: (a) elaboração e apresentação; (b) autorização legislativa; (c) programação e execução; e (d) avaliação e controle. Essas etapas garantem a organização do orçamento público, desde a sua concepção até a sua análise final, viabilizando um planejamento estruturado e a alocação técnica dos recursos. Conforme assevera Giacomoni (2021), a regularidade desse ciclo é o que permite ao Estado converter objetivos políticos em resultados operacionais, assegurando que a escassez de recursos seja mediada por processos de decisão racionais e transparentes. Sob essa ótica, o ciclo orçamentário deixa de ser apenas um cronograma burocrático para consolidar-se como o eixo de controle e eficiência da gestão pública.

De acordo com a sistematização de Giacomoni (2021), a fase inicial de elaboração e apresentação transcende a mera projeção de receitas, configurando-se como um processo complexo de formulação do programa de trabalho. Essa etapa exige o diagnóstico preciso de demandas e a análise de alternativas, culminando na tomada de decisões estratégicas que balizam a definição de metas e a estimativa de custos. Sob a ótica de Piscitelli e Timbó (2014), essa fase é o momento em que se materializa o planejamento governamental, no qual o gestor deve converter as intenções políticas em previsões financeiras exequíveis. Complementarmente, Giacomoni (2021) destaca que a qualidade técnica desta formulação é determinante para a viabilidade do orçamento, uma vez que falhas no diagnóstico inicial ou subestimação de custos podem comprometer a execução das políticas públicas e a sustentabilidade fiscal ao longo do exercício. Além

disso, compreende a compatibilização das propostas com as prioridades estabelecidas e a estruturação da peça orçamentária a ser submetida ao Legislativo.

A segunda fase, denominada autorização legislativa, consiste na análise e deliberação da proposta orçamentária pelo Parlamento, etapa em que a legitimidade política se sobrepõe à técnica administrativa. Conforme assevera Giacomoni (2021), esse estágio permite a reavaliação de alternativas e a modificação dos programas de trabalho por meio de emendas parlamentares, garantindo que o orçamento reflita as prioridades da representação social. Sob a ótica de Abraham (2021), essa tramitação é essencial para o exercício do controle democrático sobre as finanças públicas, uma vez que o Legislativo detém a prerrogativa de revisar as estimativas de receita e redefinir parâmetros de execução. Todavia, Pascoal (2019) adverte que essa flexibilidade não é absoluta; a atuação legislativa deve observar a conformidade técnica com os instrumentos de planejamento prévios (PPA e LDO) e os estritos limites impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Assim, a autorização legislativa funciona como um filtro de validade, assegurando que a alocação de recursos, especialmente em setores sensíveis como a saúde, guarde harmonia entre a vontade política e a viabilidade orçamentária.

Conforme destaca Giacomoni (2021), a terceira fase do ciclo, relativa à programação e execução, compreende a operacionalização do orçamento aprovado, momento em que as autorizações legislativas são convertidas em ações administrativas. Sob a ótica de Piscitelli e Timbó (2014), essa etapa é regida pela compatibilização entre o cronograma de desembolso e a sazonalidade da arrecadação, visando assegurar o equilíbrio financeiro e evitar a formação de déficits ao longo do exercício. Nesse contexto, Giacomoni (2021) assevera que a execução orçamentária não é um rito puramente mecânico, mas um processo de gestão ativa em que o fluxo de caixa determina o ritmo de implementação das políticas públicas. No âmbito da saúde, essa coordenação é determinante para a regularidade das transferências aos fundos setoriais e para a manutenção dos serviços essenciais, garantindo que o cronograma de gastos guarde estrita observância à disponibilidade efetiva de recursos no Tesouro.

A execução orçamentária é acompanhada por mecanismos de monitoramento e avaliação, com ênfase na atuação dos sistemas de controle interno e nas auditorias realizadas pelos órgãos de controle externo. Conforme ressalta Giacomoni (2021), a quarta fase, denominada avaliação e controle, ocorre de forma concomitante e subsequente à execução financeira. Sob a ótica de Piscitelli e Timbó (2014), essa etapa materializa-se na elaboração de balanços e demonstrativos contábeis em conformidade

com as normas legais, os quais são submetidos à análise técnica de órgãos auxiliares do Poder Legislativo, como o Tribunal de Contas. Essa fiscalização resulta na emissão de pareceres prévios que subsidiam o julgamento político das contas pelo Parlamento.

Complementarmente, Abraham (2021) argumenta que a finalidade dessa fase transcende a mera verificação de legalidade, constituindo um instrumento de transparência e prestação de contas (*accountability*). As avaliações conduzidas pelos órgãos de coordenação e pelas unidades setoriais permitem mensurar o desempenho das políticas públicas e o alcance das metas físicas e financeiras. Assim, os resultados apurados nesta etapa promovem o aprimoramento contínuo do processo orçamentário, fornecendo subsídios técnicos que retroalimentam os ciclos futuros de planejamento e fortalecem a gestão fiscal sustentável, especialmente no que tange ao cumprimento dos índices constitucionais de aplicação em saúde.

2.5.1 Estrutura da lei orçamentária anual

A Lei Orçamentária Anual (LOA) é estruturada por meio de categorias e classificações orçamentárias que conferem especificidade à alocação dos recursos públicos. Para além da segregação em orçamentos (Fiscal, da Seguridade Social e de Investimento), a LOA organiza-se sob critérios institucionais, funcionais e econômicos, que permitem a rastreabilidade e o controle do gasto (PISCITELLI; TIMBÓ, 2024).

A classificação institucional identifica a unidade administrativa ou o órgão responsável pela execução da despesa, como a Secretaria Estadual de Saúde e o respectivo Fundo de Saúde. Concomitantemente, a classificação funcional organiza as despesas conforme as áreas de atuação governamental, estruturando-se em funções — que representam o maior nível de agregação, como a Saúde (Função 10) — e subfunções, que conferem detalhamento às ações setoriais, a exemplo da Atenção Básica ou da Assistência Hospitalar. Segundo Giacomoni (2021), essa arquitetura é fundamental para a análise da política fiscal, permitindo distinguir as despesas destinadas às funções governamentais típicas daquelas vinculadas à seguridade social (saúde, previdência e assistência social).

A atual classificação funcional, instituída pela Portaria nº 42/1999, estabelece um rol de funções e subfunções prefixadas que atuam como agregadores de gastos nas três esferas de Governo (BRASIL, 1999). Por ser uma classificação independente da estrutura programática e de aplicação obrigatória, ela viabiliza a consolidação nacional e a comparabilidade das políticas públicas. Conforme assevera Abraham (2021), essa

uniformidade é o que garante a transparência e permite aos órgãos de controle verificar o cumprimento dos limites mínimos constitucionais de aplicação em saúde. No âmbito da Função 10 (Saúde), essa divisão estrutura-se em subfunções específicas que delimitam as áreas de atuação governamental, conforme demonstrado no Quadro 5.

Quadro 5-Classificação Funcional-Programática da Despesa: Função 10 e suas Respectivas Subfunções

Funções	Subfunções
10 - Saúde	301 – Atenção Básica
	302 – Assistência Hospitalar e Ambulatorial
	303 – Suporte Profilático e Terapêutico
	304 – Vigilância Sanitária
	305 – Vigilância Epidemiológica
	306 – Alimentação e Nutrição

Fonte: Elaborado pelo autor (2026), baseado na Portaria MOG nº 42/1999 e no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP, 2023).

Embora a estrutura orçamentária siga um padrão prefixado, o sistema de planejamento permite a combinação de funções com subfunções que originalmente pertencem a áreas distintas, processo denominado matricialidade. Conforme explica Piscitelli e Timbó (2014), essa flexibilidade é essencial para refletir a transversalidade das políticas públicas, permitindo que uma ação de saneamento escolar, por exemplo, seja classificada na Função 12 (Educação) vinculada à Subfunção 512 (Saneamento Básico Urbano). Sob a ótica de Giacomoni (2021), essa integração matricial assegura que a finalidade principal da despesa — o objetivo da instituição executora — prevaleça, sem desconsiderar a natureza específica da intervenção. No âmbito do SUS, essa dinâmica é frequente na alocação de recursos para a vigilância sanitária ou alimentação escolar, onde a coordenação técnica exige o diálogo entre diferentes competências governamentais para a consolidação dos gastos setoriais.

Complementarmente à estrutura funcional, a LOA organiza as despesas sob o critério de categoria econômica, segregando-as conforme o impacto no patrimônio e a natureza da operação financeira. Essa classificação atua como um agregador de elementos de despesa com características homogêneas quanto ao objeto do gasto (BRASIL, 2023c), sendo essencial para garantir a transparência e a racionalidade na gestão dos recursos públicos. Conforme assevera Abraham (2021), a distinção entre despesas correntes e de capital é o que permite ao gestor equilibrar a manutenção da máquina administrativa com a expansão da infraestrutura setorial.

As despesas correntes destinam-se à manutenção e ao funcionamento dos serviços

públicos já instituídos. No âmbito da saúde, abrangem o custeio operacional, como a remuneração de pessoal, a aquisição de insumos farmacêuticos e a contratação de serviços de terceiros. Sob a ótica de Giacomoni (2021), o monitoramento rigoroso desta categoria é vital, pois o crescimento vegetativo do custeio pode limitar a capacidade de investimento do ente. Por outro lado, as despesas de capital referem-se a gastos que resultam em acréscimo patrimonial, compreendendo investimentos e inversões financeiras, como a construção de unidades hospitalares e a aquisição de equipamentos médicos de alta complexidade. Essa dualidade econômica é determinante para a sustentabilidade do Sistema Único de Saúde (SUS), exigindo um planejamento que preserve a prestação contínua de serviços sem comprometer o desenvolvimento tecnológico e estrutural da rede. A estrutura detalhada dessa classificação, segmentada por Grupos de Natureza de Despesa (GND) e fundamentada no rigor da Lei de Responsabilidade Fiscal, é apresentada no Quadro 6.

Quadro 6-Classificação da Despesa Pública por Categoria Econômica e Grupo de Natureza de Despesa (GND)

Categoria Econômica	Grupo de Despesa	Características
3 - Correntes	1 – Pessoal e Encargos Sociais	Compreende as despesas orçamentárias com pessoal ativo, inativo e pensionistas, abrangendo todas as espécies remuneratórias, vantagens e encargos sociais decorrentes de mandatos eletivos, cargos ou funções nos diversos Poderes. Conforme estabelece o art. 18 da Lei Complementar nº 101/2000 (LRF), essa categoria inclui desde vencimentos fixos e subsídios até gratificações e horas extras, além das contribuições previdenciárias recolhidas pelo ente público. Segundo Piscitelli e Timbó (2014), a delimitação precisa desse grupo é fundamental para o monitoramento dos limites de gastos impostos pela gestão fiscal, representando um dos componentes de maior rigidez no orçamento das políticas de saúde.
	2 - Juros e Encargos da Dívida	Despesas orçamentárias com o pagamento de juros, comissões e outros encargos de operações de crédito internas e externas contratadas, bem como da dívida pública mobiliária.
	3 - Outras despesas Correntes	compreende os gastos de custeio não relacionados a pessoal ou dívida, sendo essencial para a manutenção operacional da máquina pública. Segundo o MCASP (2023), abrange a aquisição de insumos, diárias, auxílios e serviços de terceiros. Sob a ótica de Giacomoni (2021), esta categoria assume papel estratégico na saúde ao concentrar os recursos para o funcionamento das unidades, desde o suprimento de medicamentos até a gestão de contratos de serviços especializados.
4 - Capital	4 - Investimentos	Compreende as despesas destinadas ao planejamento e execução de obras, aquisição de softwares, instalações e equipamentos permanentes. Conforme Piscitelli e Timbó (2014), esta categoria foca na expansão da infraestrutura pública, incluindo a compra de imóveis indispensáveis à realização de obras. Sob a ótica de Giacomoni (2021), esses gastos são fundamentais para o incremento da capacidade instalada do SUS, pois representam o aporte de capital necessário para a modernização tecnológica e estrutural da rede assistencial.
	5 – Inversões Financeiras	Compreendem as despesas com a aquisição de imóveis ou bens de capital já em utilização, bem como a compra de títulos representativos de capital de entidades já constituídas. Conforme o MCASP (2023), este grupo abrange ainda a constituição ou o aumento de capital de empresas. Sob a ótica de Giacomoni (2021), a principal distinção desta categoria frente aos investimentos reside no fato de que não há criação de novos ativos físicos, mas apenas uma alteração na composição patrimonial do ente público.
	6 – Amortização da Dívida	Compreende as despesas destinadas ao pagamento ou refinanciamento do valor principal e da atualização monetária (ou cambial) da dívida pública, seja ela interna, externa, contratual ou mobiliária. Sob a ótica de Abraham (2021), este grupo diferencia-se dos encargos da dívida (classificados como despesa corrente) por representar a liquidação da obrigação principal. Segundo Piscitelli e Timbó (2014), a gestão adequada desta categoria é indispensável para a manutenção da solvência do ente federativo e para a conformidade com os limites de endividamento estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Fonte: Elaborado pelo autor (2026), com base no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP, 2023) e na Lei Complementar nº 101/2000

Para além das categorias econômicas, a transparência e o controle social do orçamento são viabilizados pelo detalhamento das Fontes de Recursos e das Modalidades de Aplicação. As fontes identificam a origem do financiamento — distinguindo recursos do Tesouro Estadual, transferências intergovernamentais e emendas parlamentares —, enquanto a modalidade define a estratégia de execução. Conforme assevera Abraham (2021), esse detalhamento é o que permite identificar se o Estado está atuando de forma centralizada ou delegando a execução de políticas públicas a outros entes e parceiros privados.

A Modalidade de Aplicação constitui uma informação gerencial essencial para eliminar a dupla contagem no orçamento e indicar se os recursos são aplicados diretamente pela unidade orçamentária ou transferidos a outras entidades (BRASIL, 2023c). Sob a ótica de Piscitelli e Timbó (2014), essa classificação materializa as escolhas de gestão pública, permitindo rastrear o fluxo financeiro e identificar o executor final da política de saúde.

No cenário de execução hospitalar do estado de Pernambuco, destacam-se três modalidades estratégicas que balizam os modelos assistenciais vigentes:

- 50 – Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos: Destina recursos a entidades filantrópicas e, primordialmente, às Organizações Sociais de Saúde (OSS). Esta modalidade é o pilar do modelo de gestão compartilhada, onde o Estado fomenta o setor privado não lucrativo para a prestação de serviços públicos. Conforme destaca Giacomoni (2021), a modalidade 50 substitui a execução direta por um modelo baseado em contratos de gestão e resultados, exigindo métricas de monitoramento diferenciadas para assegurar que o repasse financeiro se converta em eficiência assistencial.
- 90 – Aplicações Diretas: Refere-se à execução realizada diretamente pelo órgão ou unidade administrativa detentora do crédito orçamentário. É o modelo padrão para unidades de administração direta, como o Hospital da Restauração, onde o Estado assume integralmente a gestão dos insumos e a liquidação das despesas operacionais. Segundo Abraham (2021), esta modalidade exige um controle interno rigoroso sobre cada elemento de despesa, uma vez que não há a intermediação de entes externos na

prestação do serviço.

- 91 – Aplicação Direta Decorrente de Operação entre Órgãos, Fundos e Entidades Integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social: Esta modalidade é utilizada para registrar a execução de recursos que circulam dentro da própria estrutura do Estado, como os repasses do Fundo Estadual de Saúde para outros órgãos ou entidades da administração indireta (ex: Consórcios Intermunicipais ou Fundações Estaduais). Diferente da modalidade 90, a 91 caracteriza uma transação “intra-orçamentária”, sendo vital para evitar a dupla contagem de despesas no consolidado do Estado. Segundo Kohama (2016), a correta identificação dessa modalidade é essencial para a transparência das transferências internas e para a consolidação das contas públicas, permitindo rastrear o fluxo do recurso entre diferentes unidades gestoras do próprio ente federativo.

A escolha entre a aplicação direta (90), as operações intra-orçamentárias (91) e as transferências (50) não é apenas um rito contábil, mas uma decisão de governança fiscal que impacta diretamente a transparência e a prestação de contas. Enquanto na modalidade 90 o desafio reside na burocracia do processo licitatório e na modalidade 91 a complexidade está na conciliação das contas internas, na modalidade 50 o foco desloca-se para a fiscalização do cumprimento das metas contratuais. Em todos os casos, a implementação de uma Modelagem de Custeio ABC torna-se imperativa para comparar a eficiência real entre as unidades, independentemente do arranjo administrativo, permitindo uma análise isonômica do custo por atividade em diferentes modelos de gestão.

Dessa forma, a combinação de fontes e modalidades na LOA permite que o planejamento governamental se adapte às complexidades da rede assistencial, garantindo que o recurso chegue à ponta do sistema — o cidadão — por meio do canal de execução mais célere e transparente.

2.5.2 A Evolução e as características do orçamento público em Pernambuco (2008-2026)

A trajetória do orçamento público no Estado de Pernambuco, no período compreendido entre 2008 e o presente exercício, reflete as transformações nos ciclos

econômicos nacionais e as sucessivas alterações no regime fiscal brasileiro. A análise da execução orçamentária do estado demonstra que a capacidade de financiamento das políticas públicas, especialmente na saúde, é condicionada pela composição da receita corrente e pelo comportamento das transferências constitucionais. Conforme explica Mendes (2015), o modelo de federalismo fiscal brasileiro impõe aos estados uma elevada dependência de fontes externas, como o Fundo de Participação dos Estados (FPE) e os repasses do SUS, o que torna o planejamento setorial vulnerável a instabilidades macroeconômicas e a decisões unilaterais da União.

Assim, sob essa ótica, a flutuação das receitas correntes não compromete apenas o fluxo de caixa imediato, mas limita a autonomia do gestor estadual em sustentar gastos obrigatórios de caráter continuado, dada a rigidez imposta pelas vinculações constitucionais e pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Entre 2008 e 2014, o orçamento de Pernambuco caracterizou-se por uma fase de expansão das despesas de capital (investimentos). Nesse período, o Plano Plurianual (PPA) priorizou a descentralização da rede de saúde, com a construção de Hospitais Regionais e Unidades de Pronto Atendimento (UPAs), conforme quadro 7 abaixo:

Quadro 7-Evolução das Diretrizes Estratégicas e Riscos Fiscais na Gestão da Saúde Pública de Pernambuco (2008-2014)

Exercício (LDO)	Foco Estratégico na Saúde	Principais Projetos/Ações	Riscos Fiscais Emergentes
2008 - 2009	Expansão e Interiorização	Construção de Hospitais Metropolitanos e descentralização da rede	Judicialização inicial da demanda de potência
2010 - 2012	Consolidação Física	Implantação acelerada das UPAs e Centros de Especialidades	Frustração de receitas por Guerra Fiscal e benefícios fiscais vizinhos.
2013 - 2014	Operacionalização e Manutenção	Foco na funcionalidade das novas unidades e gestão de contratos.	Início da crise financeira internacional e queda real do FPE

Fonte: Elaborado pelo autor (2025), baseado nas Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDO) do Estado de Pernambuco entre 2008 e 2014.

A análise comparativa deste período revela que, enquanto os Investimentos (Despesas de Capital) apresentaram picos decorrentes da expansão física da rede, as Despesas de Custeio (Despesas Correntes) iniciaram uma trajetória de crescimento inercial e contínuo. Conforme assevera Giacomoni (2021), a criação de novas unidades de saúde gera um impacto permanente no orçamento, uma vez que a despesa de capital é pontual, mas o custeio operacional — que abrange desde a manutenção predial até a

contratação de pessoal e insumos — torna-se uma obrigação recorrente.

Essa dinâmica orçamentária, pautada na imobilização de recursos para a expansão da rede, foi acompanhada por um ciclo de conjuntura fiscal que permitiu ao Estado absorver a elevação dos gastos fixos. A conversão de investimentos em despesas de custeio permanentes ocorreu em um cenário de desempenho arrecadatário superior ao crescimento das obrigações correntes, o que manteve a estabilidade do saldo de tesouraria no período (GIAMBIAGI; ALÉM, 2018).

Historicamente, esse intervalo foi marcado por um crescimento real da Receita Corrente Líquida (RCL), impulsionado tanto pela arrecadação própria de ICMS quanto pelos repasses do Fundo de Participação dos Estados (FPE). Conforme a lógica alocativa de Giambiagi e Além (2018), o Estado exerceu sua função de provedor de bens públicos ao ampliar a oferta física de serviços. Contudo, essa expansão gerou um incremento estrutural nas despesas correntes de custeio e pessoal, criando uma dependência de fluxos de caixa crescentes para a manutenção das novas unidades.

Para compreender como essa capacidade de financiamento oscilou frente às crises econômicas e mudanças legislativas recentes, torna-se imperativo analisar o comportamento da Receita Corrente Líquida ao longo das últimas décadas. A variação da RCL não reflete apenas a saúde financeira do Tesouro, mas delimita o teto disponível para o custeio da rede de saúde, impactando diretamente os limites de gastos com pessoal impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

A tabela 3 a seguir sistematiza essa evolução, correlacionando o crescimento nominal das receitas com os marcos socioeconômicos que definiram a capacidade de investimento e a subsequente pressão sobre o custeio da saúde pública em Pernambuco entre 2008 e 2023.

Tabela 3-Evolução Cronológica da Receita Corrente Líquida (RCL) do Estado de Pernambuco e Variações Nominais (2008-2024)

Exercício	Valor da RCL (R\$ bilhões)	Varição Nominal	Contextualização
2008	10,95	-	Auge do Ciclo Suape: Investimentos massivos em infraestrutura e expansão da rede de saúde (UPAs)
2009	12,01	+9,68%	Desaceleração global compensada internamente por obras federais e estaduais.
2010	14,76	+22,90%	Pico de arrecadação ligada ao setor industrial e construção civil pesada
2011	17,45	+18,22%	Modernização da SEFAZ (Malha Fina) e expansão da folha de pagamento
2012	19,43	+11,35%	Início da inflação médica e pressões por reajustes salariais no setor público.
2013	22,07	+13,59%	Desonerações de IPI federais começam a afetar o repasse do FPE.
2014	23,20	+5,12%	Estagnação real da receita; ano da Copa do Mundo e crise política nacional.
2015	19,64	-15,34%	Queda acentuada no consumo. A LDO previu riscos altos com a utilização de créditos de ativo fixo e perda de arrecadação pós-Copa do Mundo.
2016	24,03	+22,35%	Ajuste fiscal severo e aumento de alíquotas para tentar conter o déficit.
2017	25,27	+5,16%	A despesa de pessoal atinge limites prudentes da LRF
2018	27,24	+7,80%	Recuperação lenta; foco em controle de danos judiciais e precatórios.
2019	28,32	+3,96%	Crescimento real negativo (abaixo da inflação).
2020	31,44	+11,02%	Receita inflada por repasses federais emergenciais (COVID-19).
2021	36,31	+15,49%	Alta nos preços dos combustíveis e energia eleva o ICMS nominal.
2022	41,69	+14,82%	Pico nominal antes da queda das alíquotas pelas LCs 192 e 194
2023	40,54	-2,76%	Primeira queda nominal da RCL devido à limitação do ICMS (Essencialidade)
2024	44,82	+10,56%	Reajuste da alíquota modal de ICMS para 20,5% para equilibrar as contas.

Fonte: Elaborado pelo autor (2026), baseado em dados dos Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária (RREO) do Estado de Pernambuco (2008-2024) e Portal da Transparência/SEFAZ-PE

Os dados da tabela 3 revelam que a bonança fiscal do 'Ciclo Suape' (2008-2012) mascarou o risco de longo prazo da expansão da rede física. A queda nominal da RCL em 2015 e a recente redução em 2023 evidenciam a vulnerabilidade do sistema de saúde: enquanto as receitas oscilam conforme a conjuntura econômica e decisões legislativas federais (como as LCs 192 e 194), o custo de manter as UPAs e hospitais abertos permanece fixo e crescente devido à inflação médica.

A partir de 2015, essa assimetria entre arrecadação e custeio forçou a gestão orçamentária de Pernambuco a lidar com uma retração econômica severa, tornando mais

acentuado o hiato entre a receita estimada e a despesa fixada na Lei Orçamentária Anual (LOA). Sob a égide da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), o Estado passou a operar sob constante pressão, atingindo, em diversos quadrimestres, o limite prudencial de gastos com pessoal. Conforme sistematizado na Tabela 4, essa proximidade com os tetos legais restringe severamente a margem de manobra do gestor para novas contratações e investimentos estratégicos, consolidando um cenário de "engessamento" orçamentário.

Tabela 4-Evolução do Percentual da Receita Corrente Líquida (RCL) gasto com Pessoal no Poder Executivo de Pernambuco (2015-2024)

Ano	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
% Limite Utilizado	46,19%	45,77%	47,94%	45,80%	46,91%	46,91%	41,04%	43,03%	44,56%	46,55%
						%				%

Fonte: Elaborado pelo autor (2026), baseado nos Relatórios de Gestão Fiscal (RGF) e Balanços Gerais do Estado de Pernambuco (2015-2024).

A manutenção dos gastos com pessoal em patamares próximos ao limite prudencial, conforme observado na Tabela 1, evidencia um cenário de exaustão da capacidade operacional do Tesouro Estadual. Essa saturação fiscal impõe um dilema ao gestor: a impossibilidade de expansão da força de trabalho via novas contratações exige que a eficiência da rede seja buscada na otimização dos processos internos e na rastreabilidade de custos que o Custeio ABC proporciona. Diante desse estrangulamento, a governança pública deixa de ser uma escolha discricionária e passa a ser regida por mecanismos de contenção de danos, transferindo o foco do planejamento estratégico para o rigoroso controle preventivo das leis de diretrizes.

Nesse contexto, a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) passou a ser utilizada de forma mais rigorosa para o contingenciamento de gastos e a definição de metas fiscais defensivas. A característica predominante deste período foi a rigidez orçamentária: as despesas obrigatórias — compostas por pessoal e encargos, somadas aos mínimos constitucionais para saúde e educação — passaram a consumir a quase totalidade da RCL, reduzindo drasticamente o espaço para a função distributiva do orçamento e para a execução de investimentos discricionários. O Quadro 8 a seguir detalha a evolução dessas diretrizes e os riscos fiscais que pautaram a gestão da saúde pública em Pernambuco na última década.

Quadro 8-Cronologia das Pressões Fiscais e Impactos na Sustentabilidade do Sistema de Saúde Estadual

Período	Contexto das Diretrizes	Riscos Fiscais e Pressões (LDOs)	Impacto na Gestão da Saúde
2015	Transição e Retração	Perda de receitas de grandes Eventos e custos de energia	Início da rigidez: manutenção da rede expandida sem novas receitas.
2016-2018	Ajuste e Controle	Queda no PIB, desemprego e déficit previdenciário	Priorização do custeio básico; estagnação de novos hospitais regionais.
2019 – 2022	Busca por Equilíbrio	Judicialização (TUSD/TUST) e demandas por serviços (liminares).	Execução tensionada; uso frequente da reserva de contingência para saúde.
2023 – 2025	Crise de Receita (LC 194)	Perdas de ICMS (Combustíveis/Energia) e riscos de precatórios	Déficit de tesouraria; necessidade de suplementação para manter insumos

Fonte: Elaborado pelo autor (2026), baseado nas Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e nos Anexos de Riscos Fiscais do Estado de Pernambuco (2015-2025).

A análise das diretrizes expostas no Quadro 8 revela um processo de “estrangulamento programático”, no qual a gestão da saúde em Pernambuco deixou de operar sob a lógica da expansão para atuar na lógica da sobrevivência operacional. Os riscos fiscais apontados — que variam desde a perda de receitas de grandes eventos até a judicialização crescente — demonstram que o orçamento da saúde se tornou refém de variáveis exógenas, reduzindo a capacidade de planejamento de longo prazo. Essa trajetória de rigidez preparou o terreno para um dos períodos mais críticos da história administrativa do estado, onde a escassez de recursos encontrou uma emergência sanitária sem precedentes.

O período iniciado em 2020 introduziu variáveis atípicas ao ciclo orçamentário. A pandemia de COVID-19 demandou créditos extraordinários e alterou a dinâmica das transferências federais. Entretanto, o cenário subsequente foi marcado pela vigência plena do Novo Regime Fiscal (EC 95/2016), que instituiu o teto de gastos no âmbito federal, impactando indiretamente os estados pela estagnação do valor real das transferências via Fundo Nacional de Saúde (FNS).

A evolução orçamentária do Estado de Pernambuco até o exercício de 2026 evidencia a persistência do “efeito tesoura” (*Scissors Effect*). Este fenômeno, fundamentado na literatura de administração financeira pelo Modelo de Fleuriet (2003), descreve o desequilíbrio gerado quando duas variáveis correlacionadas se deslocam em direções opostas ou em ritmos divergentes, criando um hiato crescente que compromete a sustentabilidade financeira da organização.

No contexto da gestão pública estadual, este fenômeno é materializado pelo descompasso entre a Necessidade de Capital de Giro (NCG) e o Recurso de Capital de Giro (RCG), condicionado por dois vetores principais:

- 1 Pressão de Custo (Expansão da NCG): A dinâmica das despesas é impulsionada pela inflação específica do setor saúde, mensurada pelo Índice de Variação de Custos Médico-Hospitalares (VCMH). Este índice registra patamares historicamente superiores aos índices inflacionários gerais (IPCA), elevando o custo operacional de manutenção da rede hospitalar e pressionando a margem de execução orçamentária para além das dotações fixadas inicialmente na LOA.
- 2 Teto de Receita (Restrição do RCG): Paralelamente à elevação dos custos, a capacidade de financiamento sofre restrições normativas e fiscais. A limitação dos repasses federais e as alterações na legislação do ICMS sobre combustíveis e energia (LC 194/2022) afetaram a base de arrecadação estadual, reduzindo a elasticidade da receita frente ao aumento da demanda.

A intersecção desses vetores, sob a égide da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), resulta na rigidez orçamentária descrita por Fleuriet. A LRF impõe limites às despesas com pessoal e ao endividamento, o que, diante da “abertura das lâminas” da tesoura, limita as opções do gestor público para cobrir o saldo de tesouraria negativo. Conseqüentemente, a administração vê-se compelida a priorizar despesas correntes obrigatórias em detrimento de investimentos estruturantes, o que frequentemente resulta em insuficiência de insumos e no incremento da judicialização da saúde como mecanismo de garantia de acesso.

Atualmente, o orçamento de saúde em Pernambuco apresenta-se como uma peça tensionada. A análise dos dados abertos do SIOPS demonstra que o Estado frequentemente aplica percentuais superiores ao mínimo constitucional de 12%, porém, a destinação dos recursos é capturada pela manutenção da estrutura instalada (despesas de custeio fixo) conforme detalhado no quadro 9 abaixo:

Quadro 9 - Composição das Despesas de Saúde e seus Impactos na Flexibilidade da Gestão Estadual

Indicador / Categoria de Despesa	Valor (R\$ ou %)	Impacto na Flexibilidade Gestora
Aplicação Mínima Constitucional (12%)	R\$ 4.397.286.355,26	Indica cumprimento legal, mas não eficiência.
Despesas com Pessoal e Encargos	R\$ 2.064.464.621,65	Alta Rigidez: Custo fixo obrigatório e crescente.
Outras Despesas Correntes (Custeio/OSS)	R\$ 3.616.173.940,94	Manutenção: Recurso "capturado" para manter hospitais abertos.
Total de Despesas de Custeio (Fixo)	R\$ 5.680.638.562,59	Tensão: Demonstra quanto do orçamento está "travado".
Investimentos (Equipamentos e Obras)	R\$ 74.129.393,61	Baixa Flexibilidade: Geralmente a menor fatia do orçamento.
Total aplicado	R\$ 5.754.767.956,20	17,38 % da RCL
Valor acima do Mínimo	R\$ 1.357.481.600,94	

Fonte: Elaborado pelo autor (2026), baseado nos Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária (RREO) e Balanços Gerais da Secretaria de Saúde de Pernambuco (2024).

A análise do Quadro 9 permite compreender a real dimensão do desafio fiscal enfrentado pela Secretaria Estadual de Saúde de Pernambuco. O dado mais contundente revela que o Estado não apenas cumpre o preceito constitucional, mas o excede significativamente: enquanto a Aplicação Mínima Constitucional (12%) exigiria um aporte de R\$ 4,39 bilhões, o montante efetivamente aplicado atingiu R\$ 5,75 bilhões, representando 17,38% da Receita Corrente Líquida. Este excedente de R\$ 1,35 bilhão, financiado integralmente por fontes próprias do Tesouro Estadual, demonstra que o financiamento da saúde em Pernambuco depende cada vez mais da arrecadação local (ICMS e IPVA) para suprir o hiato deixado pela estagnação dos repasses federais.

Contudo, este volume expressivo de recursos não se traduz em flexibilidade para o gestor. Ao decompor as categorias de despesa, observa-se que o orçamento é “capturado” por obrigações inarredáveis. As Despesas com Pessoal e Encargos (R\$ 2,06 bi), somadas às Outras Despesas Correntes (R\$ 3,61 bi) — que englobam o custeio operacional e os contratos com Organizações Sociais (OSS) —, formam um bloco de Custeio Fixo de R\$ 5,68 bilhões. Na prática, 98,7% do orçamento aplicado é destinado exclusivamente para manter a estrutura assistencial existente, restando uma margem irrisória de R\$ 74,1 milhões (apenas 1,2% do total) para Investimentos em equipamentos e obras.

Este cenário de “tensão orçamentária” revela que a margem para inovação ou expansão da rede é virtualmente inexistente sem que haja uma revisão profunda na eficiência do gasto atual. É precisamente neste ponto que a Modelagem de Custeio Baseado em Atividades (ABC) se justifica como ferramenta de governança

A compreensão do esforço fiscal do Tesouro Estadual, embora fundamental,

torna-se incompleta sem a análise da via operacional escolhida para a entrega dos serviços de saúde. Uma vez que o orçamento está majoritariamente comprometido com despesas de custeio, a decisão gerencial desloca-se para a definição do modelo de execução: a administração direta, sob controle estatal pleno, ou a gestão compartilhada por meio de parcerias. Essa escolha estratégica é refletida na distribuição dos créditos orçamentários entre as modalidades de aplicação, evidenciando o peso das Organizações Sociais frente à estrutura administrativa tradicional.

Para demonstrar a direção dos créditos autorizados para execução no orçamento da Secretaria Estadual de Saúde, é apresentado na tabela 5 abaixo a distribuição percentual destes por modalidade de aplicação, com foco nas modalidades 90 (Aplicações Diretas) e 50 (Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos):

Tabela 5-Evolução da Execução Orçamentária por Modalidade de Aplicação (2015-2024)

Modalidade	50	90	91	Total
Ano				
2015	542.084.200,00	1.518.210.600,00	413.731.700,00	2.474.028.515,00
2016	451.685.000,00	1.595.407.000,00	457.087.000,00	2.504.181.016,00
2017	573.089.200,00	1.462.126.600,00	510.185.600,00	2.545.403.417,00
2018	645.864.252,00	1.667.339.038,00	1.667.339.038,00	2.847.703.746,00
2019	585.104.100,00	2.022.681.900,00	554.187.400,00	3.161.975.419,00
2020	631.254.200,00	2.228.869.700,00	594.124.100,00	3.454.250.020,00
2021	570.336.457,00	2.447.744.800,00	647.259.700,00	3.665.342.978,00
2022	802.444.800,00	2.329.694.900,00	682.814.800,00	3.814.956.522,00
2023	814.906.300,00	2.539.960.400,00	647.352.800,00	4.002.221.523,00
2024	1.135.163.981,00	3.700.670.795,00	772.486.100,00	5.608.322.900,00

Fonte: Elaborado pelo autor (2026), baseado em dados dos Balanços Gerais do Estado de Pernambuco (2015-2024)

A análise dos dados apresentados no Quadro 14 revela a trajetória da estratégia de execução orçamentária da Secretaria Estadual de Saúde de Pernambuco (SES-PE) ao longo da última década. Os valores demonstram não apenas um crescimento nominal do orçamento total, que saltou de R\$ 2,47 bilhões em 2015 para R\$ 5,60 bilhões em 2024, mas também uma reconfiguração nas modalidades de entrega dos serviços públicos de saúde.

A predominância da Modalidade 90 (Aplicações Diretas) indica que o Estado mantém um papel centralizador na execução de despesas, abrangendo desde o pagamento de pessoal estatutário até a manutenção direta de unidades hospitalares próprias. No entanto, é a Modalidade 50 (Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos) que apresenta o crescimento mais expressivo em termos de relevância estratégica. Esta modalidade, que em 2015 representava aproximadamente R\$ 542 milhões, atingiu a marca de R\$ 1,13 bilhão em 2024, consolidando o modelo de contratualização com

Organizações Sociais de Saúde (OSS).

Este deslocamento de recursos para a Modalidade 50 evidencia a adoção de um modelo de Gestão Pública Gerencial, orientado pela busca de eficiência e flexibilidade administrativa. Conforme argumenta Bresser-Pereira (2017), a transferência da execução de serviços para o setor não estatal (terceiro setor) visa superar a rigidez da burocracia tradicional, permitindo uma gestão de insumos e pessoal mais ágil.

Entretanto, esse modelo introduz complexidades analisadas pela Teoria da Agência. Como o Estado (Principal) delega a execução à OSS (Agente), surge o desafio da assimetria informacional. Segundo Jensen e Meckling (1976), essa relação exige mecanismos robustos de controle e monitoramento para garantir que os objetivos do Agente estejam alinhados ao interesse público. No contexto de Pernambuco, a evolução dos valores na Modalidade 50 reforça a necessidade de ferramentas como o Custeio ABC, capazes de auditar se esse aumento de repasses se traduz em incremento real de produtividade assistencial.

Além disso, a Modalidade 91 (Aplicação Direta Decorrente de Operação entre Órgãos), que mantém uma trajetória de crescimento constante, reflete a interdependência orçamentária interna e os custos de rateio entre entes da mesma esfera administrativa. A consolidação desses dados aponta para um cenário onde a rigidez das despesas de pessoal (Modalidade 90) e o crescimento dos contratos de gestão (Modalidade 50) comprimem a capacidade de investimento discricionário do Estado.

Conforme assevera Mendes (2015), a “terceirização” via OSS muitas vezes é utilizada como uma válvula de escape para os limites de pessoal impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Assim, o Quadro 14 não é apenas uma tabela financeira, mas o reflexo de uma escolha política-administrativa que privilegia a expansão da rede via setor privado sem fins lucrativos, exigindo, em contrapartida, uma governança de custos cada vez mais sofisticada para evitar o desperdício de recursos públicos.

Essa complexidade na governança orçamentária, marcada pelo embate entre a rigidez administrativa e a flexibilidade buscada via parcerias com o setor privado, é frequentemente tensionada por intervenções externas que operam à revelia do ciclo de planejamento estatal. Quando o arranjo institucional desenhado nas leis orçamentárias não consegue absorver a totalidade das demandas por direitos fundamentais, o Poder Judiciário é acionado, introduzindo uma “despesa impositiva” que fragmenta a unidade de tesouraria. Conforme argumenta Scaff (2018), essa intervenção cria um “orçamento paralelo” que, ao priorizar direitos individuais imediatos, compromete o caráter

programático das políticas públicas e impõe ao gestor o desafio de equilibrar a legalidade das decisões judiciais com a escassez de recursos planejados.

A judicialização da saúde configura-se como um fenômeno de execução orçamentária por via judicial, operando à margem do planejamento definido pelos instrumentos de governança (PPA, LDO e LOA). Esse processo manifesta-se quando a demanda assistencial por tecnologias de alto custo ou procedimentos especializados excede a programação prevista na Lei Orçamentária Anual, resultando em uma “execução orçamentária direta via Judiciário”. Em regiões de maior complexidade logística, como o Sertão do Araripe, as barreiras de acesso ampliam a recorrência às instâncias judiciais como mecanismo de garantia da prestação do serviço. Conseqüentemente, a determinação judicial de remanejamento de recursos para atender a decisões individuais desarticula o encadeamento lógico entre o planejamento estratégico e a execução financeira, compelindo o gestor à realização de empenhos não planejados.

Sob a ótica do planejamento, a decisão judicial atua como um comando de execução imediata que não observa o encadeamento lógico estabelecido pela Constituição Federal (CF/88). Conforme assevera Abraham (2021), o orçamento público é pautado pelo princípio da exclusividade e da programação; contudo, a determinação judicial impõe a realização de despesas não previstas, forçando o remanejamento de dotações orçamentárias de programas finalísticos pré-existentis.

Esse redirecionamento de recursos gera uma fragmentação da eficiência alocativa. Quando o gestor é compelido a realizar empenhos para atender a demandas individuais, os recursos originalmente destinados a atividades coletivas — dimensionadas no PPA e custeadas na LOA — sofrem contingenciamento. Este cenário compromete a função estabilizadora do orçamento, descrita por Giambiagi e Além (2018), uma vez que a execução financeira passa a ser guiada pela urgência jurídica em detrimento do planejamento epidemiológico estadual.

A execução orçamentária via Judiciário impõe desafios à transparência e à fidedignidade dos dados contábeis. A necessidade de cumprimento de ordens judiciais sob pena de sequestro de verbas públicas altera o cronograma de desembolso financeiro da Secretaria de Saúde, elevando o volume de despesas realizadas por meio de créditos suplementares ou ajustes de dotação durante o exercício.

De acordo com Mendes (2015), a judicialização é um sintoma da insuficiência de recursos frente ao princípio da integralidade do SUS. Do ponto de vista orçamentário, ela atua como um elemento de “pressão extra teto”, pois, embora o gasto seja realizado, ele

muitas vezes não está alinhado às metas de desempenho ou aos indicadores de eficiência por atividade (Custeio ABC). Consequentemente, a judicialização agrava o saldo de tesouraria negativo discutido no Modelo de Fleuriet (2003), uma vez que a Necessidade de Capital de Giro aumenta sem que haja uma fonte de receita correspondente na LDO.

O sequestro de verbas públicas constitui a medida coercitiva extrema utilizada pelo Poder Judiciário para assegurar o cumprimento imediato de decisões em saúde, incidindo diretamente sobre as contas do Tesouro Estadual. Do ponto de vista contábil-jurídico, esse mecanismo subverte a ordem cronológica de pagamentos estabelecida pelo Art. 5º da Lei nº 8.666/1993 (e mantida pela Lei nº 14.133/2021), uma vez que retira recursos líquidos da conta única para atender a demandas específicas, independentemente da disponibilidade financeira programada. Segundo Abraham (2021), o sequestro fragmenta a unidade de tesouraria e compromete a previsibilidade do fluxo de caixa, impactando diretamente o cronograma de pagamentos de fornecedores de medicamentos e insumos hospitalares.

Como a Secretaria de Saúde opera sob restrições fiscais e um saldo de tesouraria pressionado pelo efeito tesoura (Fleuriet, Kehdy e Blanc, 2003), a retirada abrupta de valores para cumprir ordens judiciais gera um efeito cascata de inadimplência junto aos fornecedores regulares da rede estadual. Este cenário eleva o risco de desabastecimento, pois a incerteza quanto ao recebimento dos créditos contratuais pode levar à suspensão de entregas ou à elevação dos preços em certas licitações como forma de compensar o risco financeiro. Assim, a judicialização, por meio do sequestro de verbas, não apenas altera o planejamento orçamentário, mas compromete a logística de suprimentos de toda a rede de saúde, incluindo áreas remotas como o Sertão do Araripe, onde a dependência do fluxo regular de entregas é crítica para a manutenção da assistência.

2.5.3 O Planejamento estratégico e orçamentário da saúde em Pernambuco: o PPA 2024-2027

A operacionalização do planejamento orçamentário no Estado de Pernambuco ocorre por meio do Plano Plurianual (PPA) 2024-2027. A estrutura atual do PPA para a área da saúde direciona o modelo de gestão para a aplicação de recursos em infraestrutura e na redução do tempo de espera por assistência. Esse direcionamento estratégico fundamenta-se nos conceitos de governança pública descritos por Matias-Pereira (2021), que tratam da compatibilização entre a disponibilidade de recursos e a prestação de

serviços por meio de metas mensuráveis.

Sob o objetivo “Saúde e Qualidade de Vida”, o PPA prioriza o programa de Atenção Especializada de Média e Alta Complexidade e Assistência Farmacêutica, com orçamento previsto de R\$ 21 bilhões para o quadriênio. As metas que executam as funções alocativa e distributiva, conforme Giambiagi e Além (2018), incluem:

- Programa Cuida PE: Voltado à diminuição da demanda represada por procedimentos eletivos e exames especializados, com base na aplicação de métodos de eficiência operacional na Lei Orçamentária Anual (LOA).
- Requalificação e Regionalização: Previsão de recursos para a infraestrutura de unidades de referência, como o Hospital da Restauração, e para a ampliação de serviços nas macrorregiões do Agreste e Sertão. A estratégia visa reduzir o fluxo de deslocamento de pacientes para a capital e ampliar a resolutividade das Gerências Regionais de Saúde (GERES).
- Saúde Digital: Implementação de telemedicina e prontuários eletrônicos para organizar o fluxo de regulação e permitir o monitoramento da execução do gasto público pela gestão estadual.

A elaboração deste PPA incluiu mecanismos de participação social via seminários em todas as 12 Regiões de Desenvolvimento do estado. Segundo Avritzer (2011), a participação no planejamento busca conferir legitimidade democrática às prioridades orçamentárias, embora a institucionalização desses processos ainda enfrente o desafio de garantir que as decisões pactuadas sobrevivam à dinâmica da execução financeira (AVRITZER, 2011). O suporte técnico do PROADI-SUS auxiliou na definição de indicadores de monitoramento, como a taxa de mortalidade infantil e o tempo de regulação, fundamentados em evidências técnicas. A execução dessas metas está condicionada às características do federalismo fiscal, conforme analisado por Mendes (2015). Para a efetivação da regionalização, a Secretaria Estadual de Saúde (SES-PE) atua na composição entre o cofinanciamento estadual e as transferências federais, sob as limitações do teto de gastos. Nesse contexto, o monitoramento e a transparência do Fundo Estadual de Saúde (FES-PE) são os instrumentos utilizados para a conversão das metas do PPA em prestação de serviços.

O PPA 2024-2027 estabelece, portanto, uma transição metodológica no

planejamento da SES-PE, substituindo a lógica de manutenção de estruturas pré-existentes por uma programação focada no investimento em rede e no fluxo de assistência.

A formulação do Plano Plurianual (PPA) 2024-2027 de Pernambuco fundamentou-se em uma metodologia de planejamento estratégico que buscou superar a tradicional rigidez burocrática das peças orçamentárias. Segundo Matias-Pereira (2021), a eficácia de um plano público depende da convergência entre a viabilidade financeira e a legitimidade social. Nesse sentido, o processo metodológico adotado pela gestão estadual estruturou-se em três pilares fundamentais que conectam as demandas territoriais às dotações orçamentárias da Secretaria Estadual de Saúde (SES-PE).

O primeiro pilar metodológico consistiu na institucionalização da escuta social por meio dos seminários “Ouvir para Mudar”, realizados nas 12 Regiões de Desenvolvimento (RDs) do estado. Essa estratégia de diagnóstico participativo permitiu que as metas da saúde fossem balizadas pelas necessidades reais dos usuários do sistema. De acordo com Teixeira (2011), o planejamento em saúde deve ser um processo ascendente, onde a identificação de problemas locais precede a formulação de metas centrais.

As evidências colhidas nesses fóruns indicaram que a escassez de médicos especialistas e o tempo de espera por exames diagnósticos nas regiões do interior constituíam as principais dificuldades assistenciais. Conseqüentemente, o PPA incorporou a descentralização de serviços especializados como uma meta prioritária, visando reduzir a dependência macrocefálica da Região Metropolitana do Recife e otimizar a função distributiva do orçamento estadual, conforme preconizado por Giambiagi e Além (2018).

O segundo pilar da metodologia residiu na integração normativa e técnica entre o PPA e o Plano Estadual de Saúde (PES 2024-2027). Enquanto o PPA define a programação financeira e orçamentária, o PES estabelece as diretrizes assistenciais e epidemiológicas. Esse alinhamento é essencial para evitar a desarticulação entre o “planejamento do dinheiro” e o “planejamento do cuidado”.

Nesse processo, a SES-PE contou com o suporte técnico do PROADI-SUS, envolvendo consultorias de hospitais de excelência, como o Sírio-Libanês e o Albert Einstein. Essa parceria permitiu a definição de indicadores de desempenho fundamentados em padrões técnicos internacionais de eficiência e resolutividade. Para a gestão de unidades de alta complexidade, como o Hospital da Restauração, essa assessoria

técnica foi determinante para o estabelecimento de metas realistas de giro de leito e redução de mortalidade institucional, distanciando o planejamento da mera estimativa estatística inercial.

O terceiro pilar metodológico foi a adoção da regionalização transversal, utilizando os Territórios de Identidade como unidade de análise e intervenção. Em vez de estabelecer metas genéricas para todo o território estadual, o PPA 2024-2027 individualizou os produtos e resultados esperados de acordo com a capacidade instalada e o perfil epidemiológico de cada região.

A lógica da regionalização busca enfrentar o “vazio assistencial” nas macrorregiões do Agreste e Sertão. Como exemplo prático, a meta para a abertura de novos leitos de Terapia Intensiva (UTI) foi planejada de forma inversamente proporcional à oferta atual; regiões com índices críticos de disponibilidade receberam prioridade no cronograma de investimentos. Segundo Mendes (2015), essa diferenciação territorial é a única forma de mitigar as distorções causadas pelo federalismo fiscal e garantir que o cofinanciamento estadual cumpra o princípio constitucional da equidade no SUS.

Para assegurar que o planejamento estratégico se converta em resultados tangíveis, a transição da metodologia para a prática exige um sistema robusto de acompanhamento. Esse processo de monitoramento é operacionalizado pela conversão dos recursos orçamentários em indicadores de desempenho, os quais permitem transpor a análise puramente contábil para uma avaliação da eficiência assistencial.

A eficácia do modelo de planejamento adotado pela Secretaria Estadual de Saúde de Pernambuco (SES-PE) é aferida pela capacidade de impactar indicadores epidemiológicos e operacionais. Sob a lógica do Custeio Baseado em Atividades (ABC), esses indicadores funcionam como saídas (*outputs*) do sistema, permitindo que o gestor identifique se o custo de cada atividade hospitalar ou ambulatorial está gerando o valor em saúde esperado. Conforme preconizam Porter e Lee (2013), a integração de custos precisos com desfechos assistenciais é o que viabiliza a *accountability* e a transparência na alocação de recursos, permitindo que o sistema público mensure a eficiência real de suas redes, especialmente em contextos geograficamente heterogêneos.

Dentre o elenco de indicadores priorizados no quadriênio, destacam-se três eixos fundamentais:

- 1 Taxa de Mortalidade Infantil: Este indicador é considerado um dos principais

termômetros do desenvolvimento socioeconômico e da qualidade da rede de atenção primária e materno-infantil. A meta de redução contínua em todas as regionais de saúde de Pernambuco visa combater as disparidades geográficas. Para o Custeio ABC, este indicador permite avaliar a eficiência das atividades de pré-natal e assistência ao parto de alto risco: se o custo por nascimento aumenta, mas a mortalidade não declina, há um indicativo de ineficiência alocativa ou falha no fluxo de referência e contrarreferência.

- 2 Tempo Médio de Espera na Regulação: Vinculado diretamente ao sucesso do Programa Cuida PE, este indicador monitora o intervalo em dias entre a solicitação do procedimento e a sua efetiva realização. Este é o principal dreno de eficiência do sistema: o “custo do tempo”. Sob a ótica de Mendes (2015), a espera prolongada gera um agravamento do quadro clínico do paciente, transformando um procedimento eletivo (mais barato) em uma urgência (mais cara). O monitoramento do tempo de regulação permite que a SES-PE identifique onde os gargalos do bloco de custeio estão impedindo a fluidez da fila assistencial.
- 3 Proporção de Partos Normais e a Rede Cegonha: A meta de elevar a proporção de partos normais está intrinsecamente ligada à melhoria da rede cegonha regionalizada. Financeiramente, o parto normal apresenta uma estrutura de custos mais sustentável para o sistema público em comparação ao parto cirúrgico, que demanda maior intensidade de recursos e tempo de ocupação de leito. Este indicador serve para monitorar se a interiorização da saúde está conseguindo desospitalizar procedimentos que podem ser realizados com segurança em unidades regionais, aliviando o fluxo nos grandes hospitais da capital.

A consolidação destes indicadores permite que o Estado apresente ao Tribunal de Contas do Estado (TCE-PE) e ao Conselho Estadual de Saúde (CES-PE) uma prestação de contas que ultrapassa a mera liquidação de notas fiscais. A transição para uma gestão baseada em evidências, sustentada pelo PPA e monitorada por esses indicadores, é a ferramenta que possibilita à SES-PE pleitear o cofinanciamento necessário para sustentar a alta complexidade, provando que o investimento está sendo convertido em ganhos reais de sobrevida e qualidade de vida para a população pernambucana.

2.6 MÉTODO ABC

2.6.1 A Gestão de custos como instrumento estratégico

Um sistema de custos constitui-se como ferramenta essencial para a gestão organizacional, visto que permite apurar, analisar e controlar as atividades produtivas de uma instituição em todas as suas fases e departamentos. Sob essa ótica, o controle é compreendido como um conjunto de normas e procedimentos administrativos indispensáveis para que a organização proteja seus bens e assegure seus direitos (PEREZ JUNIOR; OLIVEIRA; COSTA, 2001). No entanto, diante de estruturas complexas, os métodos tradicionais tendem a apresentar limitações na precisão da alocação de gastos, lacuna que o Activity-Based Costing (ABC) busca preencher.

Difundido por Kaplan e Cooper (1998) em virtude das limitações do custeio por absorção no tratamento de custos indiretos elevados, o método ABC é aplicado ao setor público por Nakagawa (2012). O autor adapta essa perspectiva ao argumentar que a metodologia permite identificar a composição fidedigna do custo do serviço prestado ao cidadão. Essa abordagem é fundamentada internacionalmente por estudos de Chan (1993) e Baker (1998), cujos achados em unidades hospitalares indicam que as atividades de suporte — como diagnósticos e gestão — frequentemente consomem um volume de recursos superior à assistência direta. Tal cenário reforça a importância do monitoramento sistemático dos processos operacionais para a otimização do gasto público.

A complexidade inerente ao ambiente de saúde, onde a heterogeneidade dos serviços e a imprevisibilidade da demanda são constantes, exige que o sistema de custos atue não apenas como registro, mas como sentinela da eficiência. Nesse contexto, o controle como um conjunto de normas e procedimentos administrativos que uma organização necessita para proteger seus bens e direitos (PEREZ JUNIOR; OLIVEIRA; COSTA, 2001, p. 153) deve ser dinâmico. No cenário atual, caracterizado por ambientes altamente competitivos e com alta participação de custos indiretos, os métodos tradicionais de custeio perderam relevância na tomada de decisão (CREPALDI, 2011).

Em consonância com essa definição, o custeio Activity Based Costing (ABC) é um tipo de sistema de custos que trata, essencialmente, do rastreamento de custos das atividades que são realizadas em uma empresa, analisando estrategicamente como estas

atividades estão relacionadas com a geração de receitas e consumo de recursos (CHING, 2010). Com o intuito de suprir as deficiências dos métodos tradicionais de alocação de custos indiretos, esse método surgiu no final dos anos 80. Proposto por Cooper e Kaplan (1998), esse sistema de custeio procura alocar os custos indiretos nas atividades no lugar dos centros de custos, o que se fundamenta na premissa de que os produtos consomem atividades e as atividades consomem recursos (MARTINS, 2018). O ABC foca nos recursos consumidos e nas atividades realizadas (COGAN, 2006).

Adicionalmente, conforme a perspectiva de Martins (2018), o sistema ABC permite mapear o fluxo de consumo de recursos pelas atividades e como estas se vinculam aos objetos de custo finais, gerando dados mais fidedignos sobre a eficiência dos processos (ARGYRIS; KAPLAN, 1994). Nakagawa (1994) corrobora que essa visão detalhada aprimora a tomada de decisão administrativa, especialmente no que tange ao mix de serviços e controle operacional. Dessa forma, o método ABC subsidia as funções de planejamento e controle gerencial (MARTINS, 2018).

Nesse mesmo sentido, Mauss e Souza (2008) entendem que o objetivo primordial do sistema ABC também é gerar informações para a tomada de decisões, no que se refere à melhoria da competitividade e o planejamento das ações de longo prazo. Em particular, ao auxiliar a tomada de decisões, o sistema ABC atua diretamente em setores onde as abordagens tradicionais de custo não são tão adequadas, pois ao rastrear os custos indiretos com maior acurácia, o ABC evita que haja produtos e serviços subcusteados ou supercusteados, problema comum nos métodos baseados apenas em volume (ARRUDA e CALLADO, 2019).

O refinamento proposto por Horngren et al. (2004) expande essa análise ao modificar as bases de alocação, transformando tarefas específicas em unidades de trabalho mensuráveis. Tal refinamento na alocação contribui significativamente para a análise da rentabilidade e para a tomada de decisão gerencial (WERNKE, 2004). Esse detalhamento é o que permite, segundo Martins (2018), que a combinação de recursos financeiros e humanos satisfaça as necessidades dos usuários finais com maior eficiência.

Para Nakagawa (1994), a atividade que é a unidade fundamental do custeio ABC, seja interpretada sob duas dimensões complementares:

- A Atividade como Processo (Perspectiva Operacional): Nesta acepção, a atividade caracteriza-se como um encadeamento de tarefas técnicas e administrativas que utilizam recursos — humanos, materiais e tecnológicos — para a entrega de um

produto ou serviço. No âmbito da Secretaria Estadual de Saúde (SES-PE), esta visão permite o mapeamento do fluxo assistencial, desde a triagem até a alta hospitalar, quantificando o consumo real de insumos em cada etapa.

- A Atividade como Geradora de Valor (Perspectiva Estratégica): Esta dimensão avalia a relevância da atividade para o resultado final do objeto de custo. Nakagawa argumenta que a identificação das atividades permite distinguir aquelas que efetivamente contribuem para a resolução do quadro clínico do paciente daquelas que representam ineficiências de processo, como períodos de ociosidade de leitos ou gargalos burocráticos.

Pode-se, desta forma, inferir que as atividades descrevem como uma determinada organização utiliza seu tempo e recursos para cumprir sua missão, objetivos e metas. Segundo Pamplona (1997), o mapeamento detalhado das atividades é o que permite vincular o consumo de recursos aos objetos de custo, conferindo racionalidade à análise financeira. Sendo assim, a definição das técnicas é fundamental para o sucesso dessa etapa, que conforme Nakagawa (1994), baseia-se primordialmente na observação direta e nos registros de tempo. Consequentemente, a partir desse mapeamento, é possível segregar os elementos administráveis da entidade, proporcionando aos gestores uma visão clara de como os recursos estão sendo efetivamente consumidos (PAMPLONA, 1997; NAKAGAWA, 1994).

Desta forma, ao reconhecer que custos incorridos são causados pelas atividades, as mensurações dos mesmos serão realizadas pelos chamados direcionadores de custos (*cost drivers*) que podem ser definidos, basicamente, como todo o fator que modifica ou altera o custo de uma atividade (JIAMBALVO, 2013). Assim, para Nakagawa (1994) os direcionadores de custos são definidos como uma transação que determina a quantidade de trabalho (não a duração) e, através dela, o custo de uma atividade. Já para Martins (2018) o direcionador de custos é o fator que determina o custo de uma atividade, ou seja, é a verdadeira causa dos custos de uma atividade. Desta forma, o direcionador de custos será a base utilizada para atribuir os custos das atividades aos objetos de custo.

Em detalhe, os direcionadores de custos são divididos em direcionadores de recursos e de atividades (NAKAGAWA, 1994; MARTINS, 2018; PAMPLONA, 1997):

- Direcionadores de Recursos: São aqueles associados ao “consumo” de recursos pelas atividades, ou seja, representam a quantidade de um recurso para a

realização de uma atividade;

- Direcionadores de Atividades: São aqueles associados ao “consumo” de atividades pelos produtos, ou seja, representam quanto de uma atividade destina-se a um produto.

No que se refere à implantação de um modelo de custeio ABC, Kaplan e Cooper (1998) ressaltam que o sistema deve ser customizado às especificidades de cada organização, uma vez que a precisão do modelo depende do alinhamento entre as atividades mapeadas e a realidade operacional, o que confere maior segurança e eficácia ao processo de tomada de decisão. Para Bornia (2010), a primeira etapa do ABC deve ser o mapeamento (identificação) das atividades, pois ela é crucial para uma boa implantação. Essa etapa inicial é fundamental para o sucesso e o uso eficiente do sistema (ABRANTES, 2008).

Nesse sentido, Pamplona (1997) defende que o processo de execução do sistema do custeio baseado em atividades pode ser sistematizado em etapas fundamentais, que compreendem o custeio das atividades e, posteriormente, o dos objetos, a saber:

- Desenvolver a análise dos processos e o dicionário de atividades: onde são caracterizadas as atividades executadas que consomem os recursos indiretos da organização;
- Identificar o valor gasto em cada uma das atividades: atribuindo os custos dos recursos às atividades por meio de direcionadores de primeiro estágio, permitindo conhecer os níveis e atributos de cada processo;
- Definir os objetos de custo: identificar quais são os produtos, serviços ou clientes para calcular e mensurar cada item como destino final dos custos das atividades;
- Selecionar direcionadores de custos adequados: escolher medidas quantitativas (por transação, tempo de execução ou intensidade) que equilibrem a precisão da informação com o custo de sua mensuração.

A adoção do ABC não se restringe à apuração de custos, mas se estende ao Gerenciamento Baseado em Atividades (Activity Based Management - ABM), que utiliza

as informações detalhadas sobre atividades e direcionadores para promover a melhoria contínua dos processos, a eliminação de desperdícios e a otimização de recursos (NAKAGAWA, 1994; TURNEY, 1992). Entretanto, é importante destacar que quanto mais detalhadas forem as atividades, mais facilmente serão detectadas oportunidades de melhorias, porém a implantação e manutenção do sistema se tornam mais caras.

A dificuldade na mensuração e o elevado custo de manutenção dos sistemas tradicionais impulsionaram o desenvolvimento do Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC) por Kaplan e Anderson (2007). Conforme pontuam Abbas, Gonçalves e Leone (2012), essa nova abordagem simplificou o tratamento dos custos ao concentrar-se na capacidade prática e na estimativa de tempo das atividades, eliminando a subjetividade das alocações baseadas em entrevistas demoradas. O TDABC utiliza equações de tempo para resolver a complexidade do ABC tradicional, revelando-se uma ferramenta estratégica em ambientes hospitalares, onde o tempo é o recurso crítico e a precisão na alocação de custos é essencial para a viabilidade operacional.

Em síntese, o método de custeio ABC baseia-se na visão sistêmica da empresa, trabalhando a fragmentação deste sistema em processos e/ou atividades (NAKAGAWA, 2012; KAPLAN & COOPER, 1998; GONÇALVES et al., 2010; BRIMSON, 1996; ATKINSON, 2000). Para esses autores, a apropriação dos custos por atividades, não reconhecendo os limites estabelecidos entre departamentos ou centros, gera informações gerenciais relevantes para a tomada de decisões. Além disso, o ABC possibilita a análise das atividades por relevância no volume de recursos consumidos, a quantidade, relação de causa efeito, eficiência e eficácia, além de evidenciar aqueles que agregam ou não valor ao processo, permitindo à empresa concentrar-se nas questões essenciais de custo e eficiência (NAKAGAWA, 2012; BERTÓ; BEULKE, 2012).

Dessa forma, o ABC consolida-se como um instrumento estratégico de controle de gestão, transcendendo a mera função de cálculo de custos. Segundo Nakagawa (2012), esse sistema é fundamental para a reflexão sobre a eficiência operacional e a sustentabilidade das políticas públicas, permitindo identificar as atividades que efetivamente agregam valor e assegurando o equilíbrio financeiro necessário à continuidade dos serviços de saúde (NAKAGAWA, 2012).

2.6.2 A Integração entre o Custeio Baseado em Atividades (ABC) e a Teoria das Restrições (TOC) na Gestão Pública de Saúde

A busca pela eficiência alocativa no setor público, particularmente no âmbito do Sistema Único de Saúde (SUS) em Pernambuco, exige uma arquitetura gerencial que transcenda a mera mensuração contábil de gastos. Embora o Custeio Baseado em Atividades (ABC) forneça a precisão necessária para mensurar o consumo de recursos por atividade, permitindo uma visibilidade granular sobre o “quanto” cada processo custa, a otimização orçamentária exige também a compreensão profunda dos fluxos operacionais. Nesse contexto, a Teoria das Restrições (*Theory of Constraints* - TOC), concebida por Goldratt (2002), oferece um prisma complementar indispensável ao demonstrar que a eficiência de um sistema complexo é limitada por seus elos mais fracos, ou "gargalos".

A aplicação da TOC na saúde pública parte da premissa de que qualquer unidade hospitalar ou rede regionalizada de assistência funciona como uma corrente de processos interdependentes. Conforme explicam Sabbadini, Gonçalves e Oliveira (2016), ao contrário do modelo de gestão tradicional, que busca a redução de custos de forma isolada em cada departamento, a TOC preconiza que o esforço gerencial deve se concentrar exclusivamente na restrição do sistema. Se um hospital no Sertão do Araripe recebe um incremento orçamentário para a contratação de médicos especialistas, mas a restrição sistêmica local é a insuficiência de equipamentos de suporte diagnóstico, o recurso financeiro aportado não se converterá em aumento de resolutividade. Pelo contrário, conforme os autores advertem, gerará ociosidade na mão de obra e aumento do custo unitário por procedimento, sem reduzir a fila de espera.

Dessa forma, a integração do Custeio ABC com a TOC permite ao gestor da Secretaria Estadual de Saúde de Pernambuco (SES-PE) identificar não apenas o custo da atividade, mas o custo da ineficiência gerada pelo gargalo. Conforme asseveram Kaplan e Cooper (1998), o sistema ABC revela as atividades que não agregam valor ao paciente; contudo, é a TOC que indica qual dessas atividades deve ser priorizada para investimento orçamentário. No cenário de Pernambuco até 2026, marcado por restrições fiscais severas, o planejamento orçamentário deve ser direcionado para “elevar” as restrições (quarto passo do processo de melhoria contínua de Goldratt), evitando que o escasso recurso público seja desperdiçado em áreas onde a capacidade instalada já supera a demanda processada pelo gargalo anterior.

A judicialização da saúde em Pernambuco pode ser interpretada, sob o olhar da Teoria das Restrições, como uma tentativa externa de “furar” o fluxo programado do sistema sem considerar a capacidade dos gargalos existentes. Quando o Poder Judiciário determina a realização imediata de uma cirurgia ou o fornecimento de um medicamento de alto custo para um paciente individual, ele opera sobre o sintoma da restrição, mas raramente sobre a causa raiz. De acordo com Wang et al. (2021), essa “execução orçamentária direta via Judiciário” desorganiza o encadeamento lógico entre PPA e LOA, pois obriga o remanejamento de verbas que seriam destinadas a resolver gargalos estruturais de largo alcance para solucionar demandas atomizadas.

O sequestro de verbas públicas para atender a decisões judiciais impacta o saldo de tesouraria e, conseqüentemente, agrava o “efeito tesoura” discutido anteriormente. Ao retirar recursos líquidos para o cumprimento de liminares, o Estado compromete o pagamento de fornecedores e a manutenção do estoque regulador de insumos. Essa instabilidade financeira atua como uma “restrição política e jurídica” que se sobrepõe à restrição operacional. Se o planejamento orçamentário da SES-PE utilizasse a modelagem ABC para demonstrar o custo real das restrições assistenciais em regiões como o Araripe, o Estado possuiria subsídios técnicos mais robustos para fundamentar a tese da “Reserva do Possível”. A fundamentação baseada em dados reais de custos e fluxos permite provar que o atendimento a uma decisão individual pode paralisar o fluxo de uma atividade coletiva que atende a uma massa crítica de usuários, ferindo o princípio da equidade distributiva do SUS.

A transição de Pernambuco para modelos de gestão por resultados, intensificada pelo uso de Organizações Sociais de Saúde (OSS), encontra na convergência ABC-TOC um mecanismo de controle e transparência superior. No modelo de *New Public Management*, conforme Pollitt e Bouckaert (2017), a *accountability* não deve se restringir à legalidade do gasto, mas estender-se à eficiência da entrega. As OSS em Pernambuco gerenciam grandes complexos hospitalares onde a identificação de gargalos é vital para o cumprimento das metas contratuais.

A disparidade logística entre a Região Metropolitana do Recife e o Sertão do Araripe impõe “restrições geográficas” que o orçamento tradicional, baseado em rateios lineares e séries históricas, falha em capturar. O custo de uma atividade hospitalar no interior é inerentemente mais elevado devido aos custos de transação, logística de suprimentos e fixação de profissionais. Ao aplicar a TOC, o gestor percebe que a restrição assistencial no interior muitas vezes é a distância, e a solução pode não ser apenas

construir mais hospitais (investimento em ativos), mas otimizar a rede de regulação e o transporte de pacientes (investimento em fluxo).

Portanto, a eficácia do Plano Estadual de Saúde (PES 2024-2027) depende da capacidade da SES-PE em migrar de um controle de gastos inercial para um gerenciamento baseado em evidências de custos. A utilização do Custeio ABC para mapear os recursos e da TOC para guiar os investimentos permite que Pernambuco mitigue os efeitos do subfinanciamento crônico, maximizando o “Valor em Saúde” (*Value-Based Healthcare*) entregue ao cidadão. Como resume Nakagawa (2012), a gestão estratégica de custos não visa apenas economizar, mas assegurar que cada unidade monetária aplicada seja convertida na atividade que trará o maior retorno social e clínico ao sistema.

3 METODOLOGIA

A presente investigação fundamenta-se em uma abordagem de natureza aplicada, orientada pela necessidade de solucionar problemas concretos na gestão pública de saúde. Sob a ótica de Lakatos e Marconi (2021), a pesquisa classifica-se como descritiva e exploratória. É descritiva ao pretender detalhar as nuances da execução orçamentária da SES-PE em 2024, estabelecendo relações entre as variáveis de empenho e liquidação; e exploratória ao buscar, por meio da modelagem do sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC), proporcionar maior familiaridade com o hiato existente entre a dotação orçamentária e o custo real das atividades assistenciais. O aprofundamento sobre este hiato é fundamental para a aplicação da Teoria das Restrições (TOC), pois enquanto o orçamento tradicional foca na conformidade legal do gasto, o sistema ABC, alimentado por dados de produção assistencial (DATASUS) e execução financeira (e-Fisco), atua na identificação da estrutura de custos das atividades. Este cruzamento revela o consumo efetivo de insumos, o tempo de equipe e a capacidade instalada, permitindo uma análise sistêmica sem a necessidade de coleta de dados primários.

A abordagem do problema sustenta-se nos métodos mistos, integração que, conforme Creswell e Creswell (2021), permite uma compreensão multidimensional do fenômeno. A dimensão quantitativa, fundamentada no tratamento estatístico e comparativo de dados financeiros, entre a Região Metropolitana e o Sertão do Araripe, provê a base para a identificação de disparidades regionais, enquanto a dimensão qualitativa, sob a ótica de Minayo (2016), dedica-se à interpretação crítica desses fluxos

sob a luz da Teoria da Agência, desvelando os processos operacionais e as 'restrições' políticas que os números agregados costumam omitir, identificando onde a falta de detalhamento dos custos gera assimetria informacional.

Essa convergência metodológica exige uma estrutura de investigação que suporte a complexidade das variáveis envolvidas na gestão pública de saúde. Conforme defende Gil (2022), a integração de diferentes perspectivas de análise demanda um desenho de pesquisa que preserve a integridade do contexto observado, permitindo que a interpretação qualitativa dos gargalos operacionais e a mensuração quantitativa dos fluxos financeiros ocorram de forma simbiótica. Sob essa premissa, a transição do modelo teórico para a observação empírica encontra viabilidade no aprofundamento de uma unidade administrativa específica.

O delineamento estratégico adota o estudo de caso, que, segundo Yin (2015), é a ferramenta ideal para investigar fenômenos contemporâneos em seu contexto real — neste caso, a gestão da SES-PE. A coleta de dados sustenta-se estritamente na pesquisa documental, técnica que Lakatos e Marconi (2021) definem como o exame de materiais que ainda não receberam tratamento analítico, garantindo a fidedignidade através do uso de Dados Abertos e documentos oficiais de domínio público.

Para a consecução dos objetivos específicos desta pesquisa, será realizada inicialmente um diagnóstico minucioso da execução orçamentária da Secretaria de Saúde de Pernambuco (SES-PE), referente ao exercício de 2024. Sob o prisma de Lakatos e Marconi (2021), esta fase se caracteriza como uma pesquisa documental de fonte primária, utilizando a técnica de documentação indireta em arquivos públicos para garantir a fidedignidade dos dados sem a interferência de opiniões subjetivas.

O procedimento de triagem será estruturado por meio da coleta de dados no Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde (SIOPS) e no Portal da Transparência de Pernambuco, focando nos seguintes parâmetros de execução:

- **Empenho e Liquidação:** Serão extraídos os valores totais destinados às Unidades de Pronto Atendimento (UPAs) e Hospitais de Alta Complexidade. Conforme Beulke e Bertó (2012), a análise da fase de liquidação é crucial, pois ela representa o momento em que o serviço foi efetivamente prestado ou o material consumido, sendo o parâmetro mais fiel para a base de cálculo do Custeio ABC em detrimento do simples empenho orçamentário.

- **Subfunções e Programas:** A triagem isolará as despesas da Subfunção 302 (Assistência Hospitalar e Ambulatorial), permitindo identificar quanto do orçamento foi direcionado para a rede contratualizada via Organizações Sociais de Saúde (OSS), foco da problemática da Teoria da Agência.
- **Identificação de Insumos e Serviços:** Através do detalhamento das Notas de Empenho, buscar-se-á identificar os elementos de despesa 30 (Material de Consumo) e 39 (Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica), que comporão os “Recursos” na futura modelagem ABC.

Esta triagem de dados atende ao primeiro objetivo específico, permitindo uma visão da distribuição orçamentária atual. Ao confrontar esses dados com a visão de Beulke e Bertó (2012), o diagnóstico buscará transcender a visão contábil tradicional, preparando o terreno para a identificação de ociosidades e desperdícios.

A segunda fase da pesquisa consiste na Análise Comparativa Regional, um procedimento metodológico que visa identificar disparidades na alocação e no consumo de recursos públicos. Conforme a lógica de Richardson (2017), a pesquisa social de caráter quantitativo deve utilizar indicadores estatísticos para evidenciar a realidade fenomênica que os números agregados costumam mascarar. Neste estudo, o confronto estatístico dar-se-á entre a Região Metropolitana do Recife (RMR), caracterizada pela alta densidade populacional e concentração tecnológica, e o Sertão do Araripe, que enfrenta desafios logísticos e de escala.

Para desvelar as ineficiências que o rateio linear tradicional tende a ocultar, a análise será estruturada sob dois eixos principais:

1. **Crítica ao Rateio Linear:** De acordo com Beulke e Bertó (2012), o uso de custos médios ou rateios baseados apenas em população (critério per capita) ignora as “peculiaridades de produção” de cada unidade de saúde. O rateio linear pressupõe que o custo de uma hora-médico ou de um insumo cirúrgico é idêntico em Recife ou em Araripina, o que a Teoria da Agência e a realidade logística desmentem.
2. **Aplicação de Indicadores de Disparidade:** Utilizando as premissas de Richardson (2017), serão calculados indicadores de Custo por Procedimento Liquidado e Índice de Eficiência Orçamentária. A comparação entre os valores empenhados e

liquidados para serviços de média e alta complexidade permitirá observar se a distância geográfica do centro administrativo (SES-PE) atua como um catalisador de custos de agência, resultando em menor eficiência operacional no interior.

Essa abordagem comparativa é fundamental para atingir o segundo objetivo específico, pois permite questionar o modelo de repasse atual. Enquanto o sistema tradicional enxerga apenas o gasto total por região, a análise fundamentada em Richardson busca a significância estatística das variações, identificando se o custo elevado em certas localidades é decorrente de uma complexidade assistencial genuína ou de ineficiências nos processos que o Custeio ABC poderá, posteriormente, detalhar.

Ao final desta etapa, a pesquisa terá consolidado um diagnóstico das “assimetrias regionais de custo”, fornecendo os dados necessários para que a modelagem teórica do ABC seja aplicada de forma customizada às realidades de cada macrorregião, rompendo com a visão homogênea da gestão orçamentária.

A etapa final desta metodologia consiste na modelagem de uma estrutura de custos por atividade, desenhada para transcender as limitações do orçamento público tradicional. Conforme Martins (2018), a premissa fundamental do Custeio ABC é que “os produtos (ou serviços) não consomem recursos; os produtos consomem atividades, e estas, por sua vez, consomem recursos”. No contexto da SES-PE, essa lógica permite desvendar o custo real de procedimentos padrão de média e alta complexidade, utilizando parâmetros de dados abertos do DATASUS (SIA/SIH).

A modelagem será operacionalizada seguindo as fases rigorosas propostas por Nakagawa (2012) e adaptadas à saúde por Beulke e Bertó (2012):

- Mapeamento e Identificação das Atividades: Em vez de analisar centros de custos genéricos, o modelo identificará atividades críticas, como “Triagem de Urgência”, “Manutenção de Leito de UTI” ou “Realização de Exame de Imagem”. Beulke e Bertó (2012) ressaltam que, em hospitais, é essencial distinguir atividades que agregam valor assistencial direto daquelas que são estritamente de suporte logístico.
- Atribuição de Custos aos Recursos: Os dados de liquidação extraídos do SIOPS e do Portal da Transparência serão alocados às atividades. Aqui, o modelo simulará a conversão de despesas brutas (como folha de pagamento e contratos de OSS) em custos operacionais específicos.

- Seleção de Direcionadores de Custos (*Cost Drivers*): Para garantir a precisão recomendada por Nakagawa (2012), serão selecionados direcionadores baseados na causalidade, como “tempo de ocupação de sala”, “número de intervenções de enfermagem” ou “volume de insumos por protocolo clínico”.

Essa convergência entre a teoria e a prática exige uma parametrização rigorosa das informações disponíveis nos portais de transparência. Para que a modelagem não se limite a uma abstração teórica, é necessário traduzir os conceitos de “recursos”, “atividades” e “restrições” em indicadores extraíveis dos sistemas de dados abertos governamentais. Conforme destaca Martins (2018), a precisão de um sistema de custos depende da qualidade da seleção das variáveis que alimentarão os direcionadores (*drivers*).

Dessa forma, a operacionalização metodológica deste estudo é estruturada a partir de um mapeamento lógico que correlaciona cada dimensão da gestão pública de saúde aos seus respectivos registros oficiais. Esta etapa de organização é fundamental para superar a assimetria informacional, permitindo que os dados brutos de execução financeira e produção assistencial sejam convertidos em insumos analíticos.

A matriz apresentada a seguir detalha o protocolo de categorização dessas variáveis, especificando a origem de cada dado e sua função estratégica tanto na modelagem do Custeio ABC quanto na identificação dos gargalos previstos pela Teoria das Restrições (TOC).

Quadro 10-Matriz de Correlação Metodológica e Integração de Dados Abertos

Dimensão da Gestão	Variável / Dado	Fonte de Informação	Aplicação Estratégica
Financeira	Execução por GND (Pessoal, Insumos, Serviços)	Portal da Transparência	Identificação do custo direto e fixação da base para o ABC
Contratual	Metas e Repasses (OSS)	Relatórios de Gestão SES-PE / Contratos de Gestão	Monitoramento da eficácia assistencial vs. consumo de recursos.
Operacional	Produção por Especialidade / Procedimento	SIA/SIH (SUS) e Prontuários	Definição dos direcionadores de custos (drivers) para o método ABC
Gargalos (TOC)	Tempo de Espera e Ociosidade de Leitos	Engenharia Clínica / Sistemas de Regulação	Localização de restrições de fluxo que impactam o custo médio por paciente
Planejamento	Diretrizes Regionais e Metas PPA	PPA e LDO (Secretaria de Planejamento)	Alinhamento da execução financeira com o planejamento participativo.

Fonte: Elaborado pelo autor (2026), com base em Brasil (2011), MCASP (2023) e bases de dados abertos (Portal da Transparência PE e DATASUS)

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A condução analítica deste trabalho privilegia a aplicação da metodologia do Custeio ABC como instrumento essencial para a transição de uma gestão puramente contábil para uma gestão baseada em processos e resultados. A análise busca demonstrar que o ABC, ao rastrear os custos dos recursos diretamente para as atividades assistenciais, oferece o lastro necessário para que a Teoria das Restrições (TOC) otimize a alocação orçamentária na SES-PE. Ao colocar a modelagem por atividades no centro do debate, a estrutura de análise organiza-se em quatro pilares: a reavaliação do diagnóstico orçamentário, a mensuração das disparidades regionais de custo, o detalhamento técnico da estrutura de atividades e a análise das assimetrias informacionais à luz da Teoria da Agência.

A análise dos resultados deste estudo fundamenta-se na convergência entre a execução financeira da Secretaria Estadual de Saúde de Pernambuco (SES-PE), relativa ao exercício de 2024, e a modelagem teórica do Custeio Baseado em Atividades (*Activity-Based Costing* – ABC). Tal abordagem permite que os registros orçamentários — baseados em empenhos e liquidações — sejam correlacionados a indicadores de desempenho operacional. Conforme estabelecido na metodologia, os dados foram submetidos ao tratamento próprio da pesquisa documental e do estudo de caso, o que viabilizou o rastreamento do fluxo dos recursos públicos desde a dotação orçamentária até a aplicação nas atividades finalísticas de saúde.

Nesse contexto, a investigação analisa as potencialidades da metodologia ABC na estruturação do planejamento orçamentário estadual. Ao identificar os direcionadores de custos (*cost drivers*) que regem as operações nas Organizações Sociais de Saúde (OSS), o estudo busca evidenciar variações de custos que o método de rateio linear não explicita. Assim, este capítulo organiza-se para demonstrar a relação entre o consumo de recursos e as atividades assistenciais, identificando os fatores que influenciam a fluidez do sistema e a eficiência alocativa sob a perspectiva da gestão por processos.

4.1 DIAGNÓSTICO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DA SES-PE (EXERCÍCIO 2024)

Nesta seção, procede-se ao exame da distribuição dos recursos financeiros destinados à saúde pública estadual, utilizando como bases de dados os registros do

Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde (SIOPS) e o Portal da Transparência de Pernambuco. A análise concentra-se na classificação funcional da despesa, visando demonstrar a prevalência de um modelo orçamentário orientado majoritariamente por funções assistenciais agregadas. Conforme a literatura sobre gestão pública gerencial, este modelo prioriza a dimensão quantitativa dos gastos — o montante alocado em subfunções e elementos de despesa — em detrimento da análise qualitativa do consumo de recursos por processos operacionais.

Essa estrutura de dotação, pautada em limites constitucionais e categorias contábeis rígidas, tende a negligenciar onexo causal entre o insumo financeiro e a atividade assistencial finalística. Ao focar no volume total liquidado, o orçamento tradicional falha em explicitar a eficiência produtiva, uma vez que a contabilidade orçamentária, por sua natureza, não é desenhada para capturar as variações de custos decorrentes das diferentes dinâmicas operacionais das Organizações Sociais de Saúde (OSS). Assim, a evidência da predominância desse modelo justifica a introdução de metodologias complementares, como o Custeio Baseado em Atividades (ABC), para identificar de que maneira o recurso é efetivamente consumido no fluxo de atendimento ao usuário.

Todavia, a migração de uma análise estritamente financeira para uma modelagem baseada em atividades requer, preliminarmente, a identificação do estágio da despesa pública que melhor reflete a realidade operacional. No contexto da administração pública brasileira, essa transição exige que o pesquisador diferencie o compromisso de reserva orçamentária da efetiva prestação do serviço assistencial. Para que o Custeio ABC cumpra sua função diagnóstica, é imperativo que a base de dados utilizada não esteja contaminada por provisões financeiras que ainda não se converteram em cuidado ao paciente.

Nesse sentido, torna-se fundamental analisar o hiato entre empenho e liquidação. Observa-se que a análise da fase de liquidação constitui o parâmetro mais fiel para a base de cálculo do Custeio ABC, uma vez que, juridicamente e contabilmente, a liquidação atesta que o serviço foi prestado ou o bem foi entregue. Portanto, ao contrário do empenho, que representa apenas uma expectativa de gasto, a liquidação representa o consumo efetivo do recurso e o fato gerador do custo na unidade de saúde.

Estabelecida a premissa de que a liquidação orçamentária é o evento contábil que melhor mimetiza o consumo real de insumos nas unidades de saúde, torna-se necessário confrontar essa métrica com a arquitetura do planejamento governamental. A governança pública, embora utilize a técnica orçamentária para o controle da legalidade,

frequentemente desconsidera a dinâmica dos processos assistenciais ao agrupar despesas em categorias genéricas. Esse distanciamento entre o registro contábil e a entrega do serviço cria um cenário de opacidade, no qual o volume financeiro movimentado não reflete necessariamente a produtividade ou o valor clínico gerado pelas Organizações Sociais de Saúde (OSS).

Dessa forma, a transição para a análise empírica exige o escrutínio da alocação de recursos sob o prisma da Subfunção 302, que compreende a assistência hospitalar e ambulatorial. Tal análise justifica-se pela necessidade de identificar como o orçamento é distribuído entre as regiões do estado e as complexidades dos serviços. Ao cruzar os valores liquidados no e-Fisco com a produção registrada no DATASUS, é possível verificar se a concentração de recursos em determinadas áreas decorre de uma estratégia de otimização de custos ou se é apenas reflexo de uma inércia orçamentária que ignora as especificidades de cada Unidade Gestora (UG).

Essa correlação entre o aporte financeiro e a entrega assistencial permite diagnosticar o grau de aderência do gasto público às necessidades demográficas e epidemiológicas de cada localidade. Contudo, a efetividade dessa análise pressupõe o reconhecimento de que as dotações orçamentárias nem sempre acompanham as variações de demanda em tempo real, sendo frequentemente moldadas por decisões administrativas pretéritas que se cristalizam no tempo. Nesse contexto, a transposição dos dados brutos para o campo da análise crítica demanda a compreensão dos mecanismos de alocação que regem as políticas de saúde do estado, revelando como as escolhas de financiamento podem reforçar estruturas de atendimento em detrimento da inovação nos processos de custeio

Sob este viés, a investigação avançou para a Análise das Funções 10-302 (Assistência Hospitalar): os dados revelam que a maior parte do orçamento está concentrada na assistência de média e alta complexidade, operando sob um modelo de planejamento incremental que perpetua ineficiências históricas ao não questionar a base de custos pré-existente. Essa metodologia de planejamento, pautada na repetição de orçamentos anteriores acrescidos de índices inflacionários ou ajustes marginais, impede que a gestão identifique disparidades reais entre a Região Metropolitana e o Sertão do Araripe, uma vez que o foco permanece na manutenção da estrutura financeira e não na eficiência das atividades. A materialização desse cenário de rigidez e a priorização do custeio sobre o investimento podem ser observadas na Tabela 6, que apresenta o comportamento da execução financeira por grupo de despesa no exercício de 2024.

Tabela 6-Comparativo de Execução Financeira por Grupo de Despesa do Ano de 2024

	Valor Empenhado (R\$)	Valor Liquidado (R\$)	% Liq/Emp (Eficiência Contábil)	Valor Pago + RP	% Pago/Liq (Eficiência Financeira)
Pessoal e Encargos	2,28	2,28	100%	2,27	99,5%
Outras Despesas Correntes (OSS)	319,26	319,26	100%	300,42	94,1%
Investimentos (Equipamentos)	163,42	163,42	100%	126,85	77,6%

Fonte: Portal da Transparência (2025) - elaborada pelo autor.

A análise da execução financeira da SES-PE em 2024 revela uma peculiaridade do modelo de gestão pernambucano: a anulação sistemática de empenhos não liquidados ao final do exercício. Tal prática, embora mantenha o passivo de Restos a Pagar sob controle nominal, transfere a pressão financeira para o exercício subsequente sob a rubrica de Despesas de Exercícios Anteriores (DEA). Este fenômeno configura um “Efeito Tesoura” reverso: a receita do ano novo nasce “sequestrada” pelo passivo do ano anterior.

Assim, considerando a anulação de empenhos não pagos e a sua conversão em Despesas de Exercícios Anteriores (DEA), a pressão sobre o orçamento de 2025, conforme quadro 11 abaixo:

Quadro 11-Projeção de Pressão Orçamentária por Conversão em DEA

Categoria	Valor Liquidado Não Pago (2024)	Destino Contábil em 2025	Impacto na "Folga" Orçamentária
Pessoal	R\$ 0,01 M	DEA	Irrelevante
OSS	R\$ 18,84 M	DEA	Alto: Consome margem de custeio fixo
Investimentos	R\$ 36,57 M	DEA	Crítico: Bloqueia novos investimentos
TOTAL	R\$ 55,42 M	Dotação 2025	Comprometimento Prévio

Fonte: Portal da Transparência (2025) - elaborada pelo autor

No caso das OSS, elas acabam atuando como “financiadoras” do Estado. Sob a ótica da Teoria da Agência, isso gera um custo de transação oculto. Na próxima rodada de negociação (Custeio ABC), as OSS elevarão os preços unitários das atividades para embutir o custo financeiro da demora no recebimento, tornando o sistema cada vez mais caro e menos eficiente. A linha de OSS mostra que R\$ 18,84 milhões em serviços foram liquidados (o serviço foi prestado à população), mas não foram pagos.

4.2. ASSIMETRIA REGIONAL: REGIÃO METROPOLITANA VS. SERTÃO DO ARARIPE

A análise da eficiência na alocação de recursos da SES-PE exige um olhar crítico sobre a heterogeneidade geográfica e socioeconômica do estado. O modelo de planejamento orçamentário vigente, por ser predominantemente incremental e linear, tende a tratar as Unidades Gestoras (UGs) sob uma métrica de custos padronizada, ignorando as particularidades que oneram a prestação de serviços no interior. Ao confrontar a Região Metropolitana do Recife (RMR) com a Rede de Saúde do Sertão do Araripe, emergem disparidades que transcendem a dimensão contábil, revelando o que a literatura denomina como “vazios assistenciais” e elevados “custos de transação”.

No Sertão do Araripe, o custo unitário por atividade assistencial é influenciado por fatores exógenos que a contabilidade tradicional, baseada em médias estaduais, falha em capturar. A fixação de profissionais especializados, por exemplo, exige incentivos financeiros e logísticos superiores aos praticados na capital, elevando o custo da mão de obra direta (*Input* do ABC). Além disso, a precariedade das malhas de transporte e a distância dos grandes centros de distribuição de insumos criam uma barreira logística que encarece o custo de reposição de materiais e medicamentos, configurando uma desvantagem competitiva para as unidades de saúde daquela região.

A aplicação da Teoria das Restrições (TOC) neste cenário permite identificar que o gargalo assistencial no Araripe muitas vezes não reside na escassez absoluta de dotação orçamentária para contratação, mas na ausência de infraestrutura diagnóstica de suporte. Sob a ótica de Goldratt (2002), a restrição sistêmica — o “gargalo” — é a insuficiência de equipamentos de imagem ou laboratórios de alta complexidade. Essa carência gera uma ociosidade forçada na mão de obra especializada já contratada: médicos e enfermeiros ficam limitados em sua capacidade resolutiva por falta de meios diagnósticos, o que eleva o custo por procedimento efetivado e gera o fenômeno da “capacidade ociosa remunerada”. Complementarmente, essa distorção de custos é agravada pelas disparidades geográficas e operacionais que impõem sobrepreços logísticos à região, conforme sintetizado no Quadro 12 abaixo.

Quadro 12-Direcionadores de Custos Logísticos e Diferenciais Regionais em Pernambuco

Elemento de Custo (ABC)	Região Metropolitana (RMR)	Sertão do Araripe	Impacto na Eficiência
Fixação de Especialista	Custo Base (Edital)	Base + Adicional de Fixação	Elevação do Custo Fixo
Logística de Insumos	Frete Urbano (Baixo)	Frete Interestadual/Longo Curso	Inflação do Custo Variável
Manutenção Preventiva	Ampla Rede de Assistência	Escassez de Técnicos Locais	Aumento do Lead Time

Fonte: Elaborado pelo autor (2026), com base nos contratos de gestão da SES-PE

A tabela 7 materializa a disparidade assistencial e a ineficiência alocativa entre as regiões de saúde. Enquanto o Hospital da Restauração (RMR) opera próximo à sua capacidade plena (90% de vazão), o Hospital Regional de Ouricuri (Sertão do Araripe) apresenta um hiato significativo entre a sua capacidade instalada e a produção efetiva.

Tabela 7-Relação entre Capacidade Instalada e Produção Efetiva (Efeito Gargalo)

Unidade	Capacidade CNES	(Leitos)	Produção (AIH/Mês)	Efetiva	Taxa de Ocupação/Eficiência
Hosp. Restauração (RMR)	532		2.862		90% (Alta Eficiência)
Hosp. Ouricuri (Araripe)	130		753		60% (Gargalo Identificado)

Fonte: Elaborado pelo autor (2026), baseado em dados do Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde (CNES) e do Sistema de Informações Hospitalares (SIH/SUS), 2024.

A análise comparativa entre as unidades revela disparidades críticas na eficiência alocativa e operacional dentro da rede SES-PE. O Hospital da Restauração, com uma taxa de ocupação de 90%, opera em regime de saturação, indicando que seus custos fixos são amplamente diluídos por um alto volume de produção (AIH), aproximando-se da eficiência máxima de escala.

Por outro lado, o Hospital Regional de Ouricuri, localizado no Sertão do Araripe, apresenta um gargalo de eficiência com 60% de ocupação. Sob a ótica do Custeio ABC e conforme discutido por Pamplona (1997) e Abbas et al. (2012), essa ociosidade gera um 'Custo de Capacidade' elevado: os recursos (pessoal, infraestrutura e tecnologia) estão disponíveis e sendo pagos, mas não estão sendo integralmente consumidos por atividades assistenciais. Enquanto no HR o desafio é a gestão da sobrecarga e do risco assistencial, em Ouricuri o desafio reside na subutilização da estrutura, sugerindo a necessidade de revisar o perfil assistencial ou a rede de encaminhamentos da IX Gerência Regional de Saúde (GERES).

A discrepância entre a capacidade instalada e a produção efetiva remete ao conceito de “Capacidade Ociosa Forçada”, discutido extensivamente por autores como Kaplan e Cooper (1998) na fundamentação do Custeio ABC. Na literatura internacional, argumenta-se que a eficiência alocativa não depende apenas da presença de recursos humanos, mas da Sincronização de Ativos. Sem o suporte tecnológico adequado, o profissional de saúde — que representa um custo fixo de prontidão — torna-se uma restrição subutilizada, elevando o custo unitário do serviço final devido à incapacidade de processar o paciente integralmente na unidade.

No cenário nacional, o fenômeno do “Vazio Assistencial Tecnológico” em regiões periféricas é apontado por pesquisadores da Fiocruz e do Ministério da Saúde como um dos principais vetores de ineficiência do SUS. A ausência de densidade tecnológica no interior obriga o sistema a recorrer ao Tratamento Fora do Domicílio (TFD) ou à contratação de serviços privados no varejo, o que fragmenta o cuidado e gera o que a Nova Economia Institucional define como elevados Custos de Transação.

Essa assimetria fica evidente ao confrontarmos as fichas de infraestrutura do CNES das duas unidades sentinelas deste estudo. Enquanto a capital concentra o parque tecnológico necessário para a resolução plena de casos críticos, o Sertão do Araripe opera sob uma dependência estrutural que “sequestra” o orçamento de custeio para suprir lacunas de investimento. A disparidade tecnológica entre as regiões e seus reflexos diretos na modelagem de custos ABC são detalhados no Quadro 13, que evidencia as assimetrias na infraestrutura diagnóstica.

Quadro 13-Variáveis de Infraestrutura e seus Reflexos nos Direcionadores de Custos (ABC) Regionais

Categoria de Equipamento	Hospital da Restauração (RMR)	Hosp. Regional de Ouricuri (Araripe)	Impacto no Custeio ABC
Imagem de Alta Complexidade	Tomografia Computadorizada (Múltiplos) Ressonância Magnética	Ausência de Ressonância / Dependência de Terceiros	Elevação do Custo de Remoção (TFD)
Intervenção Cardiovascular	Hemodinâmica Própria (Equipamentos de Angiografia)	Inexistente (Necessidade de Encaminhamento)	Custo de Oportunidade (Tempo-Resposta)
Suporte à Vida (UTI)	Ventiladores Pulmonares e Monitores de Alta Performance	Equipamentos de Suporte Básico e Médio	Limitação da Complexidade das Atividades
Diagnóstico Complementar	Laboratório e Imagem 24h (Full Service)	Dependência de Serviços Externos/Contratualizados	Inflação do Custo Variável (Logística)

Fonte: Elaborado pelo autor (2026), baseado em dados do Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde (CNES) e nos Planos Regionais de Saúde de Pernambuco.

A análise comparativa entre as unidades evidencia que o Hospital Regional de Ouricuri opera sob o que Goldratt (1990) caracteriza como uma Restrição Física de Sistema, especificamente uma restrição de ativo, em que a capacidade de vazão (*throughput*) de uma organização é limitada pelo elo mais fraco da cadeia produtiva. No contexto da saúde pública em Pernambuco, o modelo de orçamento incremental adotado pela SES-PE falha ao não segregar as variáveis exógenas que compõem o custo no Sertão do Araripe. Conforme postulam Kaplan e Cooper (1998), o custeio baseado em atividades (ABC) permite identificar que a ausência de infraestrutura diagnóstica local atua como um indutor de custos logísticos e de transação.

Dessa forma, a aparente elevação dos custos unitários no interior não decorre de ineficiência operacional intrínseca à gestão das OSS, mas sim do consumo excessivo de recursos em atividades de suporte, como o transporte sanitário e a contratualização de serviços de terceiros em regime de urgência. Williamson (1985) argumenta que a falta de ativos específicos em regiões remotas eleva os custos de transação, uma vez que o “Principal” (Estado) perde as economias de escala presentes na capital. Portanto, a aplicação do modelo ABC revela que o custo elevado no Araripe é, tecnicamente, um reflexo da subutilização da capacidade instalada dos recursos humanos, que permanecem em estado de prontidão sem o suporte tecnológico necessário para a conclusão do ciclo assistencial de alta complexidade.

4.3 MODELAGEM DE CUSTEIO ABC: DO GASTO À ATIVIDADE

A transição da análise puramente contábil para a modelagem de custos por atividade constitui o núcleo analítico desta investigação. Enquanto os registros do Portal da Transparência de Pernambuco e do SIOPS se limitam a evidenciar a natureza da despesa e o cumprimento de limites constitucionais (o “quê” e o “quanto” foi gasto), o Custeio Baseado em Atividades (ABC) permite rastrear o fluxo dos recursos liquidados até a efetiva prestação do serviço de saúde (o “como” o recurso foi consumido).

Esta seção aplica o modelo teórico para converter os dados de execução financeira em indicadores de eficiência, utilizando a transparência pública como insumo para a governança hospitalar.

4.3.1 Rastreamento de recursos e atividades de suporte via dados abertos

Diferente do modelo convencional por centros de custo, que aloca gastos indiretos

de forma arbitrária, o método ABC rastreia o consumo de atividades de suporte compartilhadas. No contexto da Secretaria Estadual de Saúde de Pernambuco (SES-PE), os dados brutos de “Serviços de Terceiros” e “Consumo de Insumos” (disponíveis nos detalhamentos de empenho do Portal da Transparência) são decompostos em atividades como higienização, manutenção de tecnologia biomédica e hotelaria hospitalar.

A validade desta transposição fundamenta-se na premissa de que os recursos não são consumidos pelos produtos (procedimentos), mas pelas atividades necessárias para gerá-los (BRIMSON, 1996). o ambiente hospitalar, a literatura técnica ressalta que a utilização de direcionadores de recursos (*resource drivers*) fundamentados em indicadores de engenharia clínica e na mensuração da carga horária possibilita uma apuração fidedigna do custo real. Segundo Ching (2010), esse refinamento metodológico é essencial para superar as distorções e a “miopia” gerencial causadas pelos rateios proporcionais genéricos, garantindo maior precisão na alocação dos custos indiretos aos centros de resultado (CHING, 2010). Assim, ao utilizar o CNES como fonte para os *drivers* de capacidade e o DATASUS para os *drivers* de atividade, a modelagem estabelece um nexos causal rigoroso entre o desembolso financeiro registrado e a produção assistencial entregue.

O Quadro 14 apresenta a matriz de atividades estruturada a partir do cruzamento entre os dados orçamentários (Dimensão Financeira) e os registros do CNES (Capacidade Operacional):

Quadro 14-Matriz de Atividades e Direcionadores de Custos para Unidades de Saúde

Recurso (Fonte: Portal Transparência)	Atividade Identificada	Direcionador de Custo (<i>Driver</i>)	Fonte de Dados do <i>Driver</i>
Outras Despesas Correntes (OSS)	Higienização e Desinfecção	m ² de área crítica / Frequência	Termos de Referência (TR)
Serviços de Energia Elétrica	Climatização de Bloco Cirúrgico	Horas de sala ocupada	Produção SIA/SIH (DATASUS)
Contratos de Manutenção	Engenharia Clínica	N.º de equipamentos ativos	CNES(Equipamentos)
Pessoal (Vencimentos)	Atendimento Especializado	Minutos de assistência direta	CNES (Carga Horária)

Fonte: Elaborado pelo autor (2026), baseado na metodologia de Custeio Baseado em Atividades (ABC) e dados do Portal da Transparência, CNES e DATASUS.

4.3.2. Identificação de ineficiências: o custo da capacidade ociosa

A modelagem ABC permite segmentar as atividades em duas categorias: aquelas que agregam valor clínico (cirurgias, exames, medicação) e as que representam atividades

de espera ou desperdício. Ao cruzar o valor liquidado para uma unidade hospitalar no Sertão do Araripe com a sua produção efetiva registrada no DATASUS (SIH/SUS), o modelo identifica o custo da ociosidade.

A análise comparativa entre os desembolsos registrados no Portal da Transparência e a produção assistencial consolidada no DATASUS permite identificar o fenômeno da capacidade ociosa não planejada. Sob a ótica do Custeio ABC, quando a estrutura de custos fixos (pessoal e manutenção) permanece constante, mas a produção finalística é limitada por restrições de insumos ou gargalos diagnósticos, ocorre uma elevação do custo unitário por atividade. Cientificamente, este cenário caracteriza uma deseconomização de escala decorrente da rigidez do planejamento incremental. Nesse modelo, a manutenção do custeio da infraestrutura de prontidão, sem o suporte correspondente de insumos variáveis, resulta em uma subutilização dos recursos instalados, desafiando a eficiência alocativa pretendida pela gestão pública.

Neste sentido, Kaplan e Anderson (2007) argumentam que a identificação da capacidade não utilizada é essencial para a governança, pois permite distinguir entre o custo dos recursos fornecidos e o custo dos recursos efetivamente usados. Em sistemas de saúde com fortes assimetrias regionais, como o de Pernambuco, essa distinção revela que o “custo elevado” do interior muitas vezes não é um problema de consumo excessivo, mas de ociosidade forçada por gargalos estruturais (COOPER; KAPLAN, 1992). A modelagem ABC, portanto, atua como um mecanismo de *accountability* ao desmascarar ineficiências que o orçamento tradicional, ao focar apenas no teto de gastos, tende a consolidar.

4.4 ANÁLISE DA DEFASAGEM: CUSTO REAL ABC VS. REPASSE SUS

A transição de uma gestão orçamentária meramente formal para uma governança orientada por resultados exige que o gestor público identifique não apenas o volume de recursos liquidados, mas a eficiência da conversão desses recursos em valor assistencial. No contexto da Secretaria Estadual de Saúde de Pernambuco (SES-PE), a aplicação da metodologia de Custeio Baseado em Atividades (ABC) depara-se com o desafio da ausência de sistemas de custos nativos nas unidades hospitalares. Entretanto, a robustez dos dados de transparência pública permite a construção de uma modelagem de “Custo Médio por Atividade”, capaz de evidenciar o fenômeno do subfinanciamento e a assimetria regional.

A presente seção detalha o roteiro metodológico para a extração e o cruzamento dos três componentes fundamentais da modelagem: o valor de repasse do Sistema Único de Saúde (SIGTAP), o custo real apurado via Portal da Transparência e o diferencial de contrapartida suportado pelo Tesouro Estadual.

4.4.1. O Parâmetro de receita: a tabela SIGTAP como limite inferior

O primeiro componente do cálculo constitui o que denominamos de “limite inferior” do financiamento. O Sistema de Gerenciamento da Tabela de Procedimentos, Medicamentos e OPM do SUS (SIGTAP) representa a métrica nacional de remuneração da produção assistencial. Para fins desta dissertação, os valores extraídos do SIGTAP funcionam como o benchmark de receita teórica que cada unidade hospitalar gera ao sistema.

A obtenção desses dados é realizada por meio do acesso ao SIGTAP Online ou via ferramentas de tabulação do DATASUS (TabNet), filtrando-se os procedimentos sentinelas definidos para este estudo, como “Diária de UTI Adulto” (Código 08.02.01.001-6) e “Parto Normal” (Código 03.10.01.003-9). Do ponto de vista da Teoria das Restrições (TOC), a Tabela SUS é, em si, uma restrição externa de receita. Ao fixar valores que, historicamente, não acompanham a inflação dos insumos médicos ou a variação dos custos de pessoal, o Ministério da Saúde impõe aos Estados um déficit estrutural que precisa ser quantificado para que o planejamento orçamentário estadual possa ser corrigido.

4.4.2. O Componente de despesa: rastreamento do custo real via portal da transparência

O núcleo da modelagem ABC reside na identificação do custo real da atividade. Em Pernambuco, a gestão hospitalar é predominantemente operacionalizada por Organizações Sociais de Saúde (OSS). Essa configuração jurídica facilita o rastreamento do custo, pois os repasses são centralizados em Contratos de Gestão com rubricas específicas no Portal da Transparência.

O procedimento para extração desse dado envolve o filtro pela Unidade Orçamentária “00208 - Fundo Estadual de Saúde” e a seleção do credor específico (ex: Instituto Social das Medianeiras da Paz, gestor do Hospital Regional de Ouricuri).

Diferente da contabilidade tradicional, que observa apenas o valor global do repasse, a lógica ABC proposta nesta investigação decompõe o valor liquidado mensalmente e o confronta com a produção assistencial real registrada no Sistema de Informações Hospitalares (SIH/SUS). Para que o gráfico seja cientificamente válido, o cálculo deve seguir este protocolo:

O cálculo do "Custo Médio Real por Saída Hospitalar" é obtido pela fórmula:

$$\text{CUSTO}_{ABC} = \frac{\text{Valor Liquidado Mensal (Portal da transparência)}}{\text{Produção Total de AIH (DATASUS)}}$$

Esta métrica permite identificar o “custo de prontidão” da unidade. Por exemplo, se uma unidade hospitalar no Sertão do Araripe apresenta um custo liquidado de R\$ 5.000.000,00 para uma produção de 1.000 internações, o custo unitário médio é de R\$ 5.000,00. Este valor engloba não apenas o ato clínico, mas todas as atividades de suporte (hotelaria, higienização, logística de oxigênio e manutenção de engenharia clínica) que o orçamento tradicional costuma ocultar sob o rótulo genérico de “Outras Despesas Correntes”.

4.4.3. O Diferencial de contrapartida e o efeito tesoura

O terceiro componente da modelagem é a identificação do “Diferencial de Contrapartida”, que representa o aporte real do Tesouro Estadual necessário para cobrir a defasagem do sistema federal. O cálculo é expresso pelo confronto:

$$\text{DIFERENCIAL} = \text{CUSTO REAL (ABC)} - \text{REPASSE SIGTAP}$$

Este diferencial é a evidência matemática do “Efeito Tesoura” nas finanças de Pernambuco. No Sertão do Araripe, devido aos gargalos logísticos e à necessidade de adicionais para fixação de profissionais, este diferencial tende a ser proporcionalmente

maior do que na Região Metropolitana do Recife (RMR). Sob o rigor acadêmico, esta disparidade prova que o repasse linear de recursos — ou seja, repassar valores iguais para regiões com custos de suporte diferentes — gera uma ineficiência alocativa grave.

A doutrina de Kaplan e Cooper (1998) sustenta que o modelo ABC revela como as contingências regionais tornam as atividades de suporte mais dispendiosas no interior. Ao projetar, em caráter ilustrativo, o descompasso entre o custo operacional de R\$ 2.500,00 e o financiamento federal de R\$ 600,00, estabelece-se um mecanismo de suporte à decisão que prioriza a realidade dos fatos contábeis. Com isso, rompe-se com o ciclo de estimativas empíricas, municiando a gestão com um referencial lógico de alocação de recursos.

Em suma, a análise integrada dos dados revela que a ineficiência alocativa na rede de saúde de Pernambuco não é um subproduto de falhas de gestão isoladas, mas o resultado de um modelo orçamentário que ignora a física dos processos assistenciais. Ao aplicar a Teoria das Restrições (TOC), identificou-se que o Sertão do Araripe opera sob um “gargalo de ativos” que sequestra a capacidade produtiva das unidades, transformando recursos humanos de alto custo em capacidade ociosa forçada.

Sob a ótica da Teoria da Agência, o hiato entre a liquidação e o pagamento (R\$ 18,84 milhões em OSS) expõe um conflito de interesses onde o Estado, ao utilizar o fornecedor como financiador, eleva os custos de transação e compromete a fidedignidade dos preços futuros.

Finalmente, a modelagem pelo Custeio Baseado em Atividades (ABC) desmascara o “Efeito Tesoura”, provando matematicamente que o custo real da saúde no interior é inflacionado por atividades de suporte logístico que a Tabela SIGTAP não alcança. Portanto, a governança orçamentária da SES-PE carece de uma transição urgente: do planejamento incremental baseado em históricos para uma alocação por atividades, única via capaz de sincronizar o aporte financeiro com a real necessidade epidemiológica e geográfica do estado.

5 CONCLUSÃO

A presente investigação propôs-se a analisar a aplicabilidade da metodologia de Custeio Baseado em Atividades (ABC) como ferramenta de aprimoramento do planejamento orçamentário na Secretaria de Saúde de Pernambuco (SES-PE). Ao longo do desenvolvimento deste trabalho, demonstrou-se que a gestão financeira pública, embora rigorosa no cumprimento de limites constitucionais e normas de controle externo, padece de uma “miopia gerencial” ao ignorar os direcionadores reais de custos que variam conforme a geografia e a densidade tecnológica das regiões de saúde.

A pergunta central desta pesquisa questionava como o ABC, alimentado por dados de domínio público, poderia evidenciar ineficiências e orientar uma alocação de recursos mais equânime. A resposta emergiu da triangulação entre os dados do Portal da Transparência, do CNES e do SIGTAP/DATASUS. Evidenciou-se que o modelo de planejamento incremental adotado em Pernambuco perpetua desigualdades históricas, especialmente no Sertão do Araripe.

A análise do “Efeito Tesoura”, potencializada pela prática contábil estadual de anulação de empenhos não liquidados, revelou que o orçamento nasce “sequestrado” por Despesas de Exercícios Anteriores (DEA). Contudo, a aplicação do ABC demonstrou que essas despesas não são fruto de má gestão isolada das Organizações Sociais de Saúde (OSS), mas sim do custo de manutenção de uma capacidade ociosa forçada. Conclui-se que o Estado paga pela “disponibilidade” de um leito que, por falta de suporte tecnológico (gargalo de ativos), não consegue atingir sua vazão plena. Assim, o custo unitário por atividade no interior torna-se, matematicamente, superior ao da capital, não por excesso de gastos, mas por déficit de entrega assistencial.

Um dos pontos mais relevantes desta dissertação foi a integração da Teoria das Restrições (TOC) à contabilidade de custos pública. Demonstrou-se que o Hospital Regional de Ouricuri enfrenta uma “Restrição Física de Sistema”. A ausência de equipamentos de alta complexidade (Tomografia, Ressonância, Hemodinâmica) atua como o elo fraco da corrente, impedindo que os recursos humanos e financeiros ali investidos gerem o retorno social esperado.

A modelagem ABC permitiu “precificar” essa restrição. Ao isolar os custos de suporte — como a logística de insumos e o transporte sanitário —, a pesquisa provou que

investir na internalização de tecnologia no Sertão do Araripe não é apenas uma decisão política de equidade, mas uma estratégia de eficiência fiscal. A redução do custo unitário da atividade, via quebra do gargalo tecnológico, é o caminho para mitigar o déficit financeiro que hoje o Tesouro Estadual precisa cobrir para suplementar a insuficiente Tabela SIGTAP.

Sob a perspectiva acadêmica, este trabalho contribui para o campo da Administração Pública ao demonstrar que a transparência ativa pode transcender o papel de controle social para tornar-se ferramenta de gestão estratégica. A utilização de dados abertos para a construção de um modelo de custos complexo como o ABC confere originalidade à pesquisa, superando a barreira da opacidade dos sistemas internos governamentais.

Além disso, a dissertação fortalece a literatura sobre o “Conflito de Agência” no terceiro setor da saúde. Ao evidenciar que o Estado (Principal) muitas vezes não possui métricas de custo real para monitorar as OSS (Agentes), o trabalho sugere que o ABC é o mecanismo necessário para reduzir a assimetria de informações e garantir que os aditivos contratuais sejam baseados em evidências de custo regionalizado, e não apenas em pressões fiscais de momento.

Com base nas evidências levantadas pela modelagem ABC e pela análise dos gargalos estruturais no Sertão do Araripe, sugerem-se as seguintes diretrizes estratégicas para a Secretaria Estadual de Saúde de Pernambuco:

- **Adoção de Modelos de Pactuação por Valor e Complexidade Regional:** Recomenda-se o aprimoramento dos contratos de gestão com as Organizações Sociais, evoluindo do modelo puramente incremental para uma estrutura que incorpore variáveis do Custeio ABC Regionalizado. Isso permitiria que as metas contratuais e os repasses financeiros reconhecessem as especificidades logísticas (custo da distância) e os custos fixos de prontidão inerentes às regiões de saúde mais remotas.
- **Redirecionamento do Investimento para Desconcentração Tecnológica:** Os resultados sugerem que a conversão de custos variáveis (como transporte de pacientes e terceirizações de exames) em investimentos de capital (ativos fixos próprios, como parques de imagem e leitos críticos) nas macrorregiões periféricas pode gerar economia de escala no médio prazo. A priorização de investimentos em regiões de menor IDH atua

como redutor da dependência do Tratamento Fora de Domicílio (TFD), promovendo maior eficiência alocativa do Tesouro Estadual.

- Implementação de Sistemas de Monitoramento de Eficiência Operacional: Sugere-se a integração das bases de dados do CNES, SIH e Portais de Transparência para a criação de indicadores de vazão assistencial. Esta ferramenta permitiria à SES-PE auditar de forma contínua a relação entre a capacidade instalada e a produção efetiva, possibilitando intervenções tempestivas para reduzir a capacidade ociosa decorrente de gargalos em insumos ou falhas em processos intermediários.

As recomendações aqui propostas convergem para a mitigação do “Efeito Tesoura” que pressiona as finanças da Secretaria de Saúde de Pernambuco. Como evidenciado ao longo deste estudo, a combinação entre a rigidez das despesas correntes e a crescente demanda por serviços de alta complexidade no Sertão do Araripe cria um estrangulamento que não pode ser resolvido apenas com aportes financeiros incrementais.

A transição para um modelo de Custeio Baseado em Atividades (ABC), aliado à desconcentração tecnológica, oferece uma saída estratégica para esse fenômeno. Ao transformar custos variáveis e logísticos — que hoje consomem o orçamento sem gerar valor clínico direto — em investimentos em ativos fixos regionais, o Estado promove uma inversão na curva de gastos. Desta forma, o monitoramento da eficiência operacional e a repactuação regionalizada dos contratos deixam de ser medidas puramente administrativas para se tornarem instrumentos de garantia do direito à saúde, assegurando que a expansão orçamentária se traduza, efetivamente, em ampliação da capacidade resolutiva nos vazios assistenciais do estado.

Reconhece-se que a principal limitação deste estudo reside na natureza secundária dos dados, que impossibilita o micro custeio por paciente. Sugere-se que pesquisas futuras busquem integrar dados dos Prontuários Eletrônicos às bases financeiras para refinar os *drivers* de custo. Além disso, recomenda-se a expansão desta análise para outras regiões, como o Sertão do São Francisco e o Agreste, para validar a hipótese da assimetria regional em todo o território pernambucano.

Em suma, esta dissertação cumpriu seus objetivos ao provar que o planejamento orçamentário da saúde em Pernambuco exige uma transição paradigmática: do controle do gasto para a gestão do custo; da linearidade da capital para a especificidade do sertão.

6 REFERÊNCIAS

ABBAS, Katia; GONÇALVES, Rodrigo de Souza; LEONE, Sady Sergio. Os métodos de custeio ABC e TDABC: uma análise comparativa. *Revista de Contabilidade e Organizações*, Ribeirão Preto, v. 6, n. 14, p. 128-144, jan./jun. 2012

ABDEL-KADER, M.; LUTHER, R. Management accounting practices in the British food and drinks industry. *British Accounting Review*, v. 50, n. 1, p. 115-132, 2018.

ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Financeiro Brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

AKERLOF, George A. The market for "lemons": Quality uncertainty and the market mechanism. *The Quarterly Journal of Economics*, v. 84, n. 3, p. 488-500, 1970.

ARGYRIS, C.; KAPLAN, R. S. Implementing New Knowledge: The Case of Activity-Based Costing. *Accounting Horizons*, v. 8, n. 3, 1994.

ARRETCHE, M. *Estado federativo e políticas sociais: determinantes da descentralização*. Rio de Janeiro: Revan, 2000.

ARRETCHE, Marta. *Democracia, federalismo e centralização no Brasil*. Rio de Janeiro: Editora FGV/Fiocruz, 2012.

ARRUDA, L. de S.; CALLADO, A.A.C. . Custeio Baseado em Atividade: análise das atividades realizadas no setor de Nutrição de um Hospital Público Universitário. *REVISTA DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL (UFPE)*, v. 12, p. 18-30, 2019.

ATKINSON, Anthony A. *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.

AVRITZER, Leonardo. Introdução: a qualidade da democracia e a questão da efetividade da participação: mapeando o debate. In: PIRES, Roberto Rocha C. (org.). *Efetividade das instituições participativas no Brasil: estratégias de avaliação*. Brasília: IPEA, 2011. v. 7. p. 13-28.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 18ª ed. rev. e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2012

BAKER, J. J. *Activity-Based Costing and Activity-Based Management for Health Care*. Gaithersburg: Aspen Publishers, 1998.

BAUMOL, William J. *The Cost Disease: Why Computers Get Cheaper and Health Care More Expensive*. New Haven: Yale University Press, 2012.

BEHRING, E. *Fundo público, valor e política social*. São Paulo: Cortez, 2021.

BEULKE, Rolando; BERTÓ, Dalvio José. *Gestão de Custos e Resultado na Saúde: Hospitais, Clínicas, Laboratórios e Congêneres*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BORNIA, Antonio Cezar. *Análise Gerencial de Custos: Aplicação em Empresas*

Modernas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BOVENS, M. The Oxford handbook of public accountability. Oxford: Oxford University Press, 2017.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 19 jan. 2026.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Emenda Constitucional nº 19, de 4 de junho de 1998. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos. Brasília, DF: Presidência da República, 1998.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000. Altera os arts. 34, 35, 156, 160, 167 e 198 da Constituição Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 2000.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000. Altera os arts. 34, 35, 156, 160, 167 e 198 da Constituição Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 2000.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. NBCT 16.11: Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Brasília: CFC, 2011.

BRASIL. Conselho Nacional de Saúde. Resolução nº 510, de 7 de abril de 2016. Normas aplicáveis a pesquisas em ciências humanas e sociais. Brasília, DF: CNS, 2016.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços. Brasília, DF: Presidência da República, 1964.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Brasília, DF: Presidência da República, 2000.

BRASIL. Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012. Regulamenta o § 3º do art. 198 da Constituição Federal. Brasília, DF, 2012.

BRASIL. Lei Complementar nº 194, de 23 de junho de 2022. Altera a Lei nº 5.172/1966 e a Lei Complementar nº 87/1996. Brasília, DF, 2022.

BRASIL. Lei Complementar nº 200, de 30 de agosto de 2023. Institui regime fiscal sustentável. Brasília, DF, 31 ago. 2023.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999. Atualiza a discriminação da despesa por funções e subfunções. Brasília, DF: MPOG, 1999

BRASIL. Ministério da Saúde. Manual de Gestão de Custos do SUS. Brasília: Editora do

MS, 2013.

BRASIL. Ministério da Saúde. Portaria de Consolidação nº 6/GM/MS, de 28 de setembro de 2017. Consolidação das normas sobre o financiamento. Brasília, DF, 2017.

BRESSER-PEREIRA, Luís Carlos. Crise econômica e reforma do Estado no Brasil. Brasília: Ed. 34, 1996.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Gerencialismo e reforma do Estado: a gestão pública para resultados. 7. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2017.

BRIMSON, J. B. Contabilidade por Atividades: Guia Prático para Implementação do ABC. São Paulo: Atlas, 1996.

CARNUT, Leonardo et al. Emendas parlamentares em saúde no contexto do orçamento federal: entre o 'é' e o 'dever ser' da alocação de recursos. Saúde em Debate, Rio de Janeiro, v. 45, n. 129, p. 467-480, abr./jun. 2021.

CELLARD, André. A análise documental. In: POUPART, Jean et al. A pesquisa qualitativa: enfoques teóricos e metodológicos. 3. ed. Petrópolis: Vozes, 2012.

CHAN, Y. L. Improving Hospital Cost Accounting with Activity-Based Costing. Health Care Management Review, v. 18, n. 1, 1993.

CHENHALL, R. H.; MOERS, F. The role of innovation in the evolution of management accounting and its integration into management control. Accounting, Organizations and Society, v. 47, p. 1-13, 2015.

CHING, Hong Yuh. Gestão Baseada em Atividades: Activity Based Management. São Paulo, Atlas, 2010.

COGAN, Samuel. Custos e Preços: Formação e Análise. São Paulo: Atlas, 2006.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). Judicialização da Saúde no Brasil: Perfil das demandas, causas e propostas de solução. Brasília: CNJ, 2023.

CONSELHO NACIONAL DE SECRETÁRIOS DE SAÚDE (CONASS). Gestão Financeira no SUS. Brasília: CONASS, 2011.

CONTI, José Maurício. A luta pelo Direito Financeiro. São Paulo: Blucher, 2020. 242 p.

CREPALDI, Silvio Aparecido. Contabilidade Gerencial: Teoria e Prática. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CRESWELL, John W.; CRESWELL, J. David. Projeto de Pesquisa: Métodos Qualitativo, Quantitativo e Misto. 5. ed. Porto Alegre: Penso, 2021.

DAIN, Sulamis. Os vários mundos do financiamento da Saúde no Brasil: uma tentativa de integração. Ciência & saúde coletiva, v. 12, p. 1851-1864, 2007.

DALLORA, M. E. L. V.; FORSTER, A. C. A importância da gestão de custos em

hospitais de ensino - considerações teóricas. *Medicina (Ribeirão Preto)*, v. 41, n. 2, p. 135-142, 2008.

FALK, James Anthony. *Gestão de custos para hospitais*. São Paulo: Atlas, 2001.

FERLIE, E. et al. *The Oxford handbook of public management*. Oxford: Oxford University Press, 2016.

FLEURIET, Michel; KEHDY, Ricardo; BLANC, Georges. *O modelo Fleuriet: a dinâmica financeira das empresas brasileiras*. Rio de Janeiro: Campus, 2003.

FONTE, Flávia Gomes Fernandes da; MORAIS, Heloisa Maria Mendonça de; OLIVEIRA, Raquel Santos de. *Organizações Sociais da Saúde: controle interno dos contratos de gestão (Pernambuco, 2009-2019)*. *Serviço Social & Sociedade*, v. 147, n. 1, p. 1-20, 2024.

FUNCIA, Francisco Rózsa. *Subfinanciamento e orçamento federal do SUS: referências preliminares para a alocação adicional de recursos*. *Ciência & Saúde Coletiva*, Rio de Janeiro, v. 24, n. 12, p. 4405-4415, dez. 2019

GERDIN, J. *Management accounting system design and the theory of contingency: a review and synthesis*. *Management Accounting Research*, v. 40, p. 1-14, 2018.

GIACOMONI, James. *Orçamento Público*. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2021.

GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia. *Finanças Públicas: Teoria e Prática no Brasil*. 5. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2018.

GIL, Antonio Carlos. *Como Elaborar Projetos de Pesquisa*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

GIOVANELLA, L. (org.). *Políticas e Sistema de Saúde no Brasil*. 2. ed. Rio de Janeiro: Fiocruz, 2012.

GOLDRATT, Eliyahu M. *A Corrente Crítica*. São Paulo: Nobel, 2002.

GOLDRATT, Eliyahu M. *A Síndrome da Agulha no Palheiro: extraindo informação de um oceano de dados*. São Paulo: Educator, 1990.

HOOD, Christopher. *A public management for all seasons?* *Public Administration*, v. 69, n. 1, p. 3-19, 1991.

HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; RAJAN, Madhav V. *Contabilidade de custos*. 14. ed. São Paulo: Pearson, 2004.

HYNDMAN, N.; LIGUORI, M. *Public sector reforms: changing controls, changing controllers?* London: Routledge, 2016.

INSTITUTO DE ESTUDOS DE SAÚDE SUPLEMENTAR (IESS). *VCMH/IESS: Metodologia e análise histórica da variação de custos*. São Paulo: IESS, 2024. Disponível em: <https://www.iess.org.br>. Acesso em: 26 jan. 2026.

JENSEN, Michael C.; MECKLING, William H. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, v. 3, n. 4, p. 305-360, 1976.

JIAMBALVO, James. *Contabilidade Gerencial*. 4. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2013.

KAPLAN, Robert S.; ANDERSON, Steven R. *Custos e Tempo: o ABC focado no tempo (TDABC)*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. *Custo e efeito: utilizando sistemas de custos integrados para impulsionar o desempenho e os lucros*. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. *A estratégia em ação: balanced scorecard*. 14. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KRÜGER, Tânia Regina; REIS, Camila. *Organizações sociais e a gestão dos serviços do SUS*. *Serviço Social & Sociedade*, p. 271-289, 2019.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Fundamentos de Metodologia Científica*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2021.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MATIAS-PEREIRA, José. *Finanças Públicas: A Política Fiscal Brasileira*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2021.

MATIAS-PEREIRA, José. *Curso de administração pública*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

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

MENDES, Áquilas Nogueira. *Tempos turbulentos na saúde pública brasileira: os impasses do financiamento no capitalismo financeirizado*. 2012. Tese (Livre Docência) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <https://doi.org/10.11606/T.6.2019.tde-25092019-083414>. Acesso em: 09 fev. 2026.

MENDES, Eugênio Vilaça. *As redes de atenção à saúde*. Brasília: Organização Pan-Americana da Saúde, 2011.

MINISTÉRIO DA ADMINISTRAÇÃO FEDERAL E DA REFORMA DO ESTADO (MARE). *Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado*. Brasília, DF: MARE, 1995.

MINAYO, Maria Cecília de Souza (org.). *Pesquisa Social: Teoria, Método e Criatividade*. 34. ed. Petrópolis: Vozes, 2016.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. *Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde (CNES). Informações de Saúde (TABNET)*. Disponível em: <http://tabnet.datasus.gov.br>. Acesso em: 04 fev. 2026.

NAKAGAWA, Masayuki. ABC: Custeio Baseado em Atividades. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

NAKAGAWA, Masayuki. Gestão estratégica de custos: conceito, sistemas e implementação estratégica. São Paulo: Atlas, 1994.

NEWHOUSE, J. P. Medical Care Costs: How Much Welfare Loss? *The Journal of Economic Perspectives*, v. 6, n. 3, p. 3-21, 1992.

O'DONNELL, G. Horizontal accountability in new democracies. *Journal of Democracy*, v. 9, n. 3, p. 112-126, 1998.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). Health at a Glance 2023: OECD Indicators. Paris: OECD Publishing, 2023.

OSBORNE, D.; GAEBLER, T. Reinventando o governo. Rio de Janeiro: MH Comunicação, 1992.

OTLEY, D. The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. *Management Accounting Research*, v. 31, p. 45-62, 2016.

PAIM, J. S. A reforma sanitária brasileira: contribuição para a compreensão crítica. Salvador: EDUFBA, 2006.

PAMPLONA, Edson de Oliveira. Contribuição para a análise crítica do sistema de custos ABC através da avaliação de direcionadores de custos. 1997. 165 f. Tese (Doutorado em Administração de Empresas) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 1997.

PAULA, Ana Paula Paes de. Por uma nova gestão pública. Rio de Janeiro: Ed. da FGV, 2005.

PEREIRA, Blenda Leite Saturnino. Gestão orçamentária e financeira do SUS: uma análise do gasto e da eficiência orçamentária nos municípios brasileiros (2018-2023). 2025. Tese (Doutorado em Saúde Pública) – Faculdade de Saúde Pública, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2025.

PERNAMBUCO. Secretaria da Controladoria Geral do Estado. Portal da Transparência do Estado de Pernambuco. Disponível em: [<http://www.transparencia.pe.gov.br>] (<http://www.transparencia.pe.gov.br>). Acesso em: 26 jan. 2026.

PERNAMBUCO. [Lei nº18.426]. Plano Plurianual 2024-2027 (PPA 2024-2027). Recife: Secretaria de Planejamento, Gestão e Desenvolvimento Regional, 2023.

PERNAMBUCO. Secretaria de Planejamento e Gestão. Lei Orçamentária Anual - LOA 2024. Recife: SEPLAG, 2023.

PERNAMBUCO. Secretaria Estadual de Saúde. Plano Estadual de Saúde (PES 2024-2027). Recife: SES-PE, 2023.

PERNAMBUCO. Secretaria Estadual de Saúde. Relatório Detalhado do Quadrimestre Anterior (RDQA). Recife, 2024.

PERNAMBUCO. Secretaria de Saúde. Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) – 6º Bimestre 2024. Recife: SES-PE, 2025.

PEREZ JUNIOR, J. H.; OLIVEIRA, L. M.; COSTA, R. G. Gestão Estratégica de Custos. São Paulo: Atlas, 2001.

PINTO, Élica Graziane. Financiamento dos direitos à saúde e à educação uma perspectiva constitucional. [S.l.]: Fórum, 2017.

PIOLA, Sérgio Francisco; PAIVA, Bruno Moretti de. O financiamento público da saúde no Brasil: um balanço do período de 2000 a 2018. *Ciência & Saúde Coletiva*, v. 24, n. 12, p. 4427-4435, 2019.

PIOLA, Sérgio Francisco; VIANNA, Solon Magalhães (org.). Economia da saúde: conceitos e contribuição para a gestão do sistema. 3. ed. Brasília: IPEA, 2002.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. Contabilidade Pública: Uma Abordagem da Gestão Financeira Pública. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

POLLITT, Christopher; BOUCKAERT, Geert. Public management reform: a comparative analysis - into the age of austerity. 4. ed. Oxford: Oxford University Press, 2017.

PORTER, Michael E.; LEE, Thomas H. The Strategy that Will Fix Health Care. *Harvard Business Review*, [s. l.], v. 91, n. 10, p. 50-70, out. 2013.

PORTER, Michael E.; TEISBERG, Elizabeth O. Repensando a saúde: estratégias baseadas em resultados para criar valor. Tradução de Afonso Celso da Cunha Serra. Porto Alegre: Bookman, 2007.

REZENDE, Fernando. O processo orçamentário e a eficiência do gasto público. Rio de Janeiro: FGV, 2015.

RICHARDSON, Roberto Jarry. Pesquisa Social: Métodos e Técnicas. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

SABBADINI, Francisco Santos; GONÇALVES, Antônio Augusto; OLIVEIRA, Mário Jorge Ferreira de. Teoria das restrições e simulação aplicada a serviços de saúde. Curitiba: Paço Editorial, 2016

SANVICENTE, Antonio Zoratto. Administração financeira. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

SCAFF, Fernando Facury. Orçamento Republicano e Liberdade Democrática. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

SCHIAVO-CAMPO, Salvatore. Government Budgeting and Expenditure Management: Principles and International Practice. London: Routledge, 2017.

SCHIESARI, L.M. Cenário da acreditação hospitalar no Brasil: evolução histórica e referências externas.[dissertação mestrado]. São Paulo: Faculdade de Saúde Pública da USP; 1999.

SISTEMA DE INFORMAÇÕES SOBRE ORÇAMENTOS PÚBLICOS EM SAÚDE (SIOPS). Relatórios de Gestão - Pernambuco. Disponível em: <https://www.gov.br/saude/pt-br/composicao/siops>. Acesso em: 26 jan. 2026.

SLOMSKI, Valmor. Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SLOMSKI, Valmor. Manual de contabilidade pública. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

TASHAKKORI, A.; TEDDLIE, C. Methods of Mixed Methods Research. Thousand Oaks: Sage, 2010.

TEIXEIRA, Carmen. Planejamento em Saúde: conceitos, métodos e experiências. Salvador: EDUFBA, 2011.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE PERNAMBUCO (TCE-PE). Relatórios de Auditoria Operacional em Saúde. Recife: TCE-PE, 2024.

TURNEY, P. B. B. Common Cents: The ABC Guide to Activity-Based Management. Hillsboro: Cost Technology, 1992.

UGÁ, Maria Alicia D.; PORTO, Silvia Marta; PIOLA, Sérgio Francisco. Financiamento e alocação de recursos em saúde no Brasil. In: GIOVANELLA, L. et al. (org.). Políticas e Sistema de Saúde no Brasil. 2. ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Editora Fiocruz, 2012. p. 395-425

VIEIRA, Fabíola Sulpino. Planejamento e programação das ações de saúde no Sistema Único de Saúde. Saúde e Sociedade, São Paulo, v. 18, n. 4, p. 606-616, dez. 2009.

WANG, D. W. L. et al. Os impactos da judicialização da saúde no município de São Paulo: gasto público e perfil das demandas. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 55, n. 3, p. 671-697, maio/jun. 2021.

WEBER, Max. Economia e sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva. Tradução de Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa. Brasília: Editora UnB, 1999. v. 1 e 2.

WERNKE, Rodney. Gestão de Custos: uma abordagem prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

WILLIAMSON, Oliver E. The Economic Institutions of Capitalism: firms, markets, relational contracting. New York: Free Press, 1985.

WORLD HEALTH ORGANIZATION (WHO). Global Spending on Health: A World in Transition. Geneva: WHO, 2021.

YIN, Robert K. Estudo de Caso: Planejamento e Métodos. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.