

# Contratação Direta de Projetos e Programas Aeronáuticos - Proposta de Metodologia Para Análise de Custos Industriais

Ten.-Cel.-Int. Paulo Marinho Falcão

## Antecedentes e Situação Atual

**E**m 26 de março de 1981, o governo brasileiro, por meio do Ministério da Aeronáutica, assinou com o governo italiano um acordo para a constituição de um programa conjunto, para o desenvolvimento, industrialização e pro-

dução de um avião de elevado nível tecnológico, que passou a ser conhecido como Programa AM-X.

Juntamente com a adesão do governo brasileiro ao Programa AM-X e com a evolução da indústria aeroespacial, surgiu a



prática da análise de custos industriais para a determinação das taxas-hora empresariais, visando à identificação do preço justo a ser pago por uma contratação direta.

As análises de custos industriais foram legitimadas por

meio de documentos que traçavam as diretrizes gerais do Programa AM-X e que criavam obrigações e direitos entre os dois países. Esses documentos eram conhecidos como memorandos de entendimentos, tendo sido assinados, pelos dois

países, vários desses memorandos ao longo de todo o Programa.

No Memorando de Entendimento nº 1, de 27 de março de 1981, no item 17- Investigação e Auditoria dos Custos do Programa, constava que “Os custos expostos pelas empresas serão auditados sob o duplo perfil de legitimidade e de conformidade com o objeto da contratação e os resultados de tais auditorias serão submetidos à Comissão Diretora”.

Considerando que o Programa estava dividido em quatro fases: desenvolvimento, industrialização, produção e apoio ao emprego, para cada uma destas fases, as empresas deveriam apresentar oferta comercial conjunta, identificando as atividades e os custos de cada empresa.

De posse da oferta comercial conjunta, cada país era responsável pela análise de custos das empresas nacionais, cabendo à Comissão Coordenadora do Programa Aeronave de Combate (COPAC) e ao Grupo de Acompanhamento e Controle (GAC), a análise de custos industriais da EMBRAER.

O GAC passou a exercer as atividades de análises de custos (taxas-hora ofertadas pela EMBRAER), todas as vezes, que as empresas apresentavam ofertas comerciais conjuntas para atender aos pedidos de fornecimentos ou serviços. Nesse contexto, a análise de custos industriais tornou-se o cotidiano dos militares que atuavam no Programa.

Quando o COMAER percebeu a importância de se conhecer profundamente os custos industriais, iniciou-se um período de treinamento dos militares incumbidos de exercerem essa tarefa. Os treinamentos ocorreram, inicialmente, na Itália e, em seguida, nos Estados Unidos.

Atualmente, a prática de análise de custos industriais deixou de ser o cumprimento de um acordo internacional e passou a ser uma ferramenta consagrada e indispensável para

o profundo conhecimento dos preços que o COMAER deverá pagar para modernizar a Força.

Hoje, o COMAER resente-se da falta de uma metodologia de análise de custos industriais, legalmente constituída. Tal problema deverá ser demonstrado e avaliado a fim de que se possa indicar um caminho que impeça perdas irrecuperáveis de ordem material e financeira.

## 2 - Identificando o Problema

A prática da contratação direta de serviços, materiais e equipamentos no âmbito dos programas e projetos aeronáuticos do COMAER tem envolvido valores cada vez mais vultosos.

Um levantamento recente nos GAC-EMBRAER e GAC-RADAR do COMAER/DEPED, existentes nas empresas aeroespaciais EMBRAER e MECTRON, constatou que em 2000, 2001 e 2002 foram contratados serviços e fornecimentos no valor aproximado de setecentos milhões de dólares, sendo que mais de 80% desse valor representado por contratações diretas e, por conseguinte, com apresentação de justificativa de preço.

A seriedade demonstrada pelos órgãos de controle sobre contratações diretas é traduzida pela Decisão nº 314/94 - TCU - 2ª Câmara, emitida em 01 dez 94, quando afirmou que “a justificativa do preço não pode ser constituída de uma simples declaração de que, em virtude da inexigibilidade ou dispensa de licitação, contratou-se com o único preço existente, apresentado pelo fornecedor.”

Segundo o magistrado Jorge U. J. Fernandes, “O sentido da expressão *justificar preço* é, num horizonte mais amplo, provar que se contratou o preço justo”.

Nos países desenvolvidos, há uma extensa literatura e legislação acerca do tema para a justificativa e identificação do preço justo.



À guisa de exemplos, pode-se considerar dois países com os quais o Brasil vem mantendo estreita relação comercial no campo aeronáutico: a Itália e os Estados Unidos.

O então Ministério da Aeronáutica do Brasil teve contato com os vários níveis da legislação italiana que disciplinava a análise de custos industriais. O instrumento preciso para essa prática na Itália é a “Metodologia per la Determinazione dei Costi Orari Aziendali per Prestazioni e/o Forniture Militari”, ou seja, uma Metodologia para a Determinação dos Custos Horários Empresariais para os Serviços e Fornecimentos Militares.

Além da metodologia anteriormente indicada, uma ata de acordo entre o Governo e a empresa, de caráter obrigatório, denominada “Verbali dei Congruità dei Prezzi” (Ata de Acordo de Preço), contempla os preços acordados e as condições para a contratação.

Nos Estados Unidos, há exemplos mais importantes, como dois manuais básicos utilizados pelos oficiais do Departamento de Defesa Americano para proceder às análises de custos. Tratam-se do “Armed Services Pricing Manual” (Manual de Preço de Serviços Militares), de aproximadamente 350 páginas e do “Accounting Guide for Government Contracts” (Guia de Contabilidade para Contratos Governamentais), destinado a resolver questões nebulosas acerca da análise de custos industriais. Essa última publicação apresenta 1.185 páginas na sua décima edição.

No caso brasileiro, muito ainda se há por fazer. A legislação que norteia os trabalhos de análise de custos praticamente não existe, embora haja uma direção dada pela Constituição Federal de 1988, com relação à aplicação dos recursos públicos (Seção IX - DA FISCALIZAÇÃO CONTÁBIL).

No âmbito do Comando da Aeronáutica, a DMA 400-6 - Ciclo de Vida de

Sistemas e de Materiais de Aeronáutica, de 3 de abr. de 1992, em seu bloco 15A, item 6-2 do Capítulo VI - Fase de Definição menciona a expressão comercial “pedido de oferta,” mas não trata de qualquer análise de preço.

A legislação existente no Brasil não proporciona, portanto, um amparo suficiente para que um analista de custos industriais possa exigir das empresas informações necessárias à conclusão do seu trabalho, nem tão pouco possui um procedimento padronizado para o tratamento dos dados obtidos.

Esse vazio legal foi determinante em vários momentos das análises de custos praticadas pelo Comando da Aeronáutica nas diversas empresas aeroespaciais, notadamente na EMBRAER, nos Programas AM-X, F-5BR (modernização) e AL-X (fabricação), quando a empresa se mostrava contrária a apresentar sua estrutura de custos para um melhor entendimento por parte dos analistas do Governo.

### **3 - A Proposta de Uma Metodologia para a Solução do Problema**

Os preços dos projetos e programas aeronáuticos são obtidos a partir da multiplicação das diversas taxas-hora existentes na empresa, pela quantidade de horas ofertadas. Ao valor desta multiplicação, soma-se o valor dos materiais ofertados para se obter o preço global da oferta comercial.

A metodologia proposta restringe-se tão somente à análise das taxas-hora, ou seja, ao preço da hora empresarial, uma vez que a quantidade de horas e de materiais diz respeito à área de engenharia.

Nesse sentido, a presente proposta constitui uma base necessária para que se iniciem os procedimentos indispensáveis para uma análise eficaz de custos industriais e uma análise de preço conclusiva.

O conteúdo, para uma metodologia, seria constituído de cinco módulos:



a) módulo informação - constitui parte indispensável para a aplicação da metodologia, devendo relacionar os dados e as informações a serem obtidos da empresa;

b) módulo análise - constitui a metodologia propriamente dita, pois é neste módulo que se encontram os procedimentos para a análise dos dados e das informações para a obtenção das taxas hora da empresa;

c) módulo relatório - não constitui parte essencial da metodologia, sendo desejável por estabelecer a forma de relatório de análise;

d) módulo negociação - não constitui parte essencial da metodologia, sendo desejável por relacionar os procedimentos para negociação de preço; e

e) módulo ata de acordo - não constitui parte essencial da metodologia, sendo desejável por indicar o formato de ata de acordo de preço que servirá de base para a confecção do contrato.

Com a finalidade de obter pronta-resposta das empresas, a metodologia a ser implementada deverá ser do conhecimento delas e poderá conter a relação de documentos e informações que deverão estar sempre disponíveis, tais como:

- Demonstrações financeiras do último exercício e/ou de mais exercícios;
- Relatório da Administração previsto pela Sociedades Anônimas;
- Número total de funcionários, relacionados separadamente em diretos, indiretos, administrativos e outros;
- Número total de produtos, projetos e/ou serviços prestados pela empresa;
- Estrutura de custos adotada pela empresa, identificando todos os centros de custos e relacionando-os aos produtos, projetos e/ou serviços;
- Informações contábeis dos centros de custos existentes no período mínimo de um ano;
- Outras informações julgadas impor-

tantes pela Administração; e

- Critérios e normas da empresa para alocação de recursos humanos e materiais aos vários projetos privados e governamentais.

Nas metodologias existentes nos países desenvolvidos, a obtenção das informações das empresas não está relacionada a um evento específico de contratação, ou seja, constantemente as empresas fornecem informações à Administração que, por sua vez, mantém um banco de dados necessário a uma análise de custos industriais para obtenção das taxas-hora.

Qualquer informação, julgada necessária pela Administração, deverá ser fornecida pela empresa, sob pena da não-aceitação dos preços ofertados. A obtenção das informações não deve constituir objeto de questionamento pela empresa, uma vez que seus conteúdos são classificados e de responsabilidade do Governo.

De posse das informações fornecidas pelas empresas, o Governo poderá proceder, a qualquer momento, à análise dos dados e informações sobre custos industriais, facilitando sobremaneira as contratações futuras. Este módulo constitui o cerne da metodologia apresentada.

O conhecimento do valor da taxa-hora média possibilita verificar se a empresa está cobrando taxas-hora menores da iniciativa privada, onerando o Governo com taxas-hora mais elevadas. A taxa-hora média constitui um importante indicador para comparação entre empresas e constitui parte da metodologia ora proposta.

De posse dos procedimentos básicos de análise de custos industriais para a identificação das taxas-hora da empresa, o analista de custos deverá estar familiarizado: com os conceitos contábeis a serem utilizados; com os critérios e os parâmetros a serem adotados na análise; com a relação dos custos não aceitos pelo Governo para compor o preço



final; e com os impostos e taxas não reconhecidos como custo.

Na presente metodologia, as informações acima não serão apresentadas, mas poderão incorporar-se a ela dentro de um processo evolutivo da metodologia.

Os conceitos e definições mais importantes que deverão figurar na metodologia são: custo; formas de custeio; custo direto; custo indireto; “overhead”; critérios de rateio; centro de custo; custos administrativos, comerciais e financeiros; taxa-hora; horas produtivas; horas improdutivas; formação de preço; preço; impostos e taxas; cálculo por fora; cálculo por dentro; e encargos sociais, dentre outros.

Os impostos mais relevantes a serem considerados para análise de custos são o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI; Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços de Qualquer Natureza - ICMS; Impostos sobre Serviços - ISS; e Imposto sobre Produtos Importados - II.

Com as informações prestadas pela empresa e com o entendimento dos conceitos, definições e métodos apresentados, o analista poderá obter as taxas-hora da empresa, preparando-se para a produção do relatório de análise.

O relatório de análise constitui documento oficial a ser emitido pela equipe encarregada da análise. Sua forma e conteúdo poderão constar da metodologia a fim de definir os resultados que devem ser apresentados, como deverão ser apresentados e, como serão utilizados no processo de negociação do Governo com a empresa. Essas informações constituirão os fundamentos lógicos e científicos a serem utilizados pelo negociador do COMAER.

Além de constituir um importante registro de dados, o relatório de análise auxilia, sobremaneira, a fase de negociação de preço do governo com a empresa.

Embora não constitua o escopo principal, a metodologia poderá conter conceitos básicos que deverão ser adotados pelo analista de custos a fim de auxiliar o negociador no momento que estiver frente-a-frente com a empresa.

Após a conclusão das negociações, necessita-se do registro de todos os pontos relevantes que deverão constar no contrato. Estes registros estarão reunidos num importante documento conhecido como ata de acordo de preço.

Aspecto relevante da ata de acordo é o seu objeto e os anexos que detalharão os serviços a serem prestados, pois, nem sempre, os resultados das negociações correspondem ao objeto inicialmente ofertado pela empresa.

A metodologia poderá conter, ainda, o elenco de informações que deverão constar da ata de acordo, tais como: valor do objeto a ser contratado; moeda utilizada; condições econômicas do valor acordado; cronograma físico-financeiro; fórmula de reajuste; condições de reajuste; detalhamento da formação de custo; detalhamento da formação de preço; e impostos incidentes na formação do preço.

A ata de acordo será assinada pelo oficial responsável pela negociação, constituirá a base para a redação do contrato e será utilizada para suprir o banco de dados do sistema de análise de custos industriais do COMAER.

Estabelecidos os cinco módulos enunciados na proposta, a metodologia terá informações necessárias para orientar os trabalhos de análise de custos industriais, visando à contratação direta de projetos e programas aeronáuticos.

#### **4 - Conclusão**

Considerando-se que a análise de custos industriais mostrou-se uma importante ferramenta para a identificação do preço justo a ser pago nas contratações diretas de grande



valor monetário, e ainda, que os resultados apresentados também se aplicam ao cumprimento legal de justificar os preços das aquisições do COMAER, por meio de dispensa e inexigibilidade de licitação, buscou-se identificar alguns fatores que contribuem para fazer, da falta de uma metodologia de análise de custos, um problema a ser superado.

Os mais relevantes e significativos benefícios que se poderiam vislumbrar com a consolidação, no COMAER, da análise de custos industriais para a obtenção do preço justo, nas contratações diretas vultuosas, podem ser identificados sob o enfoque operacional e estratégico.

Dentro do enfoque operacional, destaca-se o emprego racional dos recursos orçamentários destinados à Força, uma vez que será possível contratar mais serviços e adquirir mais equipamentos e de melhor qualidade, proporcionando maior motivação e segurança ao pessoal que apóia as ações de guerra e ao militar que planeja e executa as missões de combate.

No aspecto estratégico, a aplicação desta metodologia, ratifica a criatividade do COMAER, enquanto força armada, em buscar as condições para cumprir sua missão constitucional. Representa, mais uma vez, o pioneirismo na implementação de modernas

técnicas de trabalho, cujos conhecimentos e realizações poderão ser emprestados às demais expressões do poder nacional, notadamente à expressão política e à expressão econômica, fortalecendo-as, o que, em última análise, contribui para o país exercer sua função dissuasória no contexto internacional.

Uma ilustração da influência do pioneirismo e da criatividade do COMAER para este caso específico ocorreu durante a participação da equipe de análise de custos da COPAC nos Congressos Brasileiros de Custo. Em duas ocasiões, foram apresentados procedimentos de análise de custos para a obtenção do preço justo e/ou para sua justificativa, obtendo-se grande receptividade.

A relevância do tema é evidente, dada a sua finalidade de atender aos imperativos legais e de aplicar racionalmente os reduzidos recursos da nação. Neste contexto, a contratação eficiente e eficaz dos Programas Aeronáuticos traz reflexos estratégicos e operacionais. Logo, uma perfeita consonância entre a expressão militar e a expressão econômica do Poder Nacional, da qual a Aeronáutica constitui elo fundamental, irá promover, em última instância, a consecução dos Objetivos Nacionais Permanentes, fortalecendo ainda mais o Brasil como **Nação Soberana**.

#### REFERÊNCIAS

- BRASIL. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993 e suas alterações. Institui normas para Licitações e Contratos da Administração Pública e dá Outras Providências. Brasília, 1993.
- CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS, 5. Gestão estratégica de custos num mercado globalizado. Fortaleza, 1998.
- CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS, 6. Recife, 1999.
- ESTADOS UNIDOS. Department of Defense. Armed services pricing manual 1993. 152 p.
- FERNANDES, Jorge J. Contratação direta sem licitação. Brasília: Jurídica, 1995. 447 p.
- HEARN ASSOCIATES. Federal acquisition and contract management. Los Altos – California, 1992. 316 p.
- ITALIA. Ministero Della Difesa. Metodologia per la determinazione dei costi orari aziendali per prestazioni e/o forniture militari. Roma, 1988. 50 p.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. Manual de contabilidade. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995. 778 p.
- MARION, José. Contabilidade empresarial. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1993. 536 p.

