

INSTITUTO NACIONAL DA PROPRIEDADE INDUSTRIAL

LÍVIA STHÉFANIE GOUVÊA LIMA

APURAÇÃO DE CUSTOS DOS MACROPROCESSOS DO INPI: INSTRUMENTO
DE TRANSPARÊNCIA E GESTÃO DO GASTO PÚBLICO

Rio de Janeiro
2017

Lívia Sthéfanie Gouvêa Lima

APURAÇÃO DE CUSTOS DOS MACROPROCESSOS DO INPI: instrumento de
transparência e gestão do gasto público

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado Profissional em Propriedade Intelectual e Inovação, da Academia de Propriedade Intelectual, Inovação e Desenvolvimento – Divisão de Pós-Graduação e Pesquisa, Instituto Nacional da Propriedade Industrial – INPI, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Propriedade Intelectual e Inovação

Orientadora: Kátia Regina do Valle Freitas Pinto

Rio de Janeiro
2017

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca de Propriedade Intelectual e Inovação "Economista Cláudio Treiguer" – INPI

L732a Lima, Lívia Sthéfanie Gouvêa.
Apuração de custos dos macroprocessos do INPI: instrumento de transparência e gestão do gasto público. / Lívia Sthéfanie Gouvêa Lima. Rio de Janeiro, 2017.

134 f.; tabs.; fig.; quad..

Dissertação (Mestrado) – Programa de Mestrado Profissional em Propriedade Intelectual e Inovação - Academia de Propriedade Intelectual, Inovação e Desenvolvimento, Divisão de Pós-Graduação e Pesquisa, Instituto Nacional da Propriedade Industrial – INPI, Rio de Janeiro, 2017.

Orientadora: Prof. Dra. Kátia Regina do Valle Freitas Pinto

1. Propriedade industrial – Escritório Nacional – Brasil. 2. Finanças públicas – Gestão de custos. 3. Finanças públicas – Métodos de custeio. 4. INPI – Gestão financeira. 5. INPI – Gestão de custos. I. Instituto Nacional da Propriedade Industrial (Brasil).

CDU: 336.121:347.77

Livia Sthéfanie Gouvêa Lima

APURAÇÃO DE CUSTOS DOS MACROPROCESSOS DO INPI: INSTRUMENTO
DE TRANSPARÊNCIA E GESTÃO DO GASTO PÚBLICO

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado Profissional em Propriedade Intelectual e Inovação, da Academia de Propriedade Intelectual, Inovação e Desenvolvimento - Coordenação de Programas de Pós - Graduação e Pesquisa, Instituto Nacional da Propriedade Industrial – INPI, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Propriedade Intelectual e Inovação.

Aprovada em: 14/12/17



Katia Regina do Valle Freitas Pinto – INPI



Edimilson Junqueira Braga – INPI



Vinicius Bógea Câmara – INPI



Rita de Cassia Rocha Amorim – INPI

AGRADECIMENTOS

Gostaria de agradecer todo o apoio e orientação da Dra. Katia Regina do Valle Freitas Pinto que de pronto aceitou o convite para me ajudar a conduzir este trabalho. Obrigada pela confiança e dedicação em cada etapa.

Agradeço aos colegas e amigos do INPI, que me apoiaram sem medidas na realização desse projeto e, em especial, a Patricia Ribeiro Soares que sempre esteve à disposição para auxiliar de diversas formas, me incentivando e permitindo que a caminhada até o final desta pesquisa fosse mais leve.

Agradeço ao meu marido Thiago, que me apoiou todos os dias desse projeto de maneira singular e por acreditar no meu potencial. Expresso aqui o meu agradecimento pela sua colaboração e compreensão e por ser um verdadeiro amigo e companheiro em todos os momentos que passamos juntos.

Agradeço também à minha família pelo amor, confiança e apoio durante este período. Obrigada pela companhia e por poder ter pessoas tão especiais para crescer junto e compartilhar o dia-a-dia.

E, por fim e mais importante, gostaria de agradecer imensamente a Deus pelo fôlego de vida, pela paz que excede todo entendimento e pela esperança no porvir.

LIMA, L. S. G. Apuração de custos dos macroprocessos do INPI: instrumento de transparência e gestão do gasto público. Rio de Janeiro, 2017. Dissertação (Mestrado Profissional em Propriedade Intelectual e Inovação) - Academia de Propriedade Intelectual, Inovação e Desenvolvimento, Divisão de Pós-Graduação e Pesquisa, Instituto Nacional da Propriedade Industrial – INPI, Rio de Janeiro, 2017.

RESUMO

O setor público cada vez mais necessita alocar seus recursos de maneira mais eficiente devido à escassez de recursos e da cobrança da sociedade por transparência da gestão pública. O INPI é uma autarquia pública brasileira que presta serviços relacionados à propriedade industrial, que são pagos pelos usuários através dos valores previstos na tabela de retribuições do Instituto. Conhecer o custo dos serviços prestados é essencial para identificar os pontos de melhoria administrativa no órgão e se os valores cobrados possuem razoabilidade e proporcionalidade em relação ao custo dos macroprocessos finalísticos do INPI. Dessa forma, o presente trabalho propõe e aplica uma metodologia de apuração de custo baseada na literatura de contabilidade de custos e nas especificidades da organização com vistas a conhecer o custo dos macroprocessos finalísticos referentes aos anos de 2015 e 2016. Os resultados obtidos são analisados a fim de prover informações estratégicas para tomada de decisão gerencial da alta administração e contribuir para o avanço da temática de custos dentro do INPI.

Palavras – chave: gestão de custos; métodos de custeio; custos no setor público.

LIMA, L. S. G. Calculation of costs of the INPI's macro processes: instrument of transparency and management of public spending. Rio de Janeiro, 2017. Dissertação (Mestrado Profissional em Propriedade Intelectual e Inovação) - Academia de Propriedade Intelectual, Inovação e Desenvolvimento, Divisão de Pós-Graduação e Pesquisa, Instituto Nacional da Propriedade Industrial – INPI, Rio de Janeiro, 2017.

SUMMARY

The public sector increasingly needs to allocate its resources more efficiently due to the scarcity of resources and the collection of society for the transparency of public management. INPI is a Brazilian public authority that provides services related to industrial property, which are paid by users through the amounts provided in the Institute's price list. Knowing the cost of the services provided is essential to identify the administrative improvement points and if the amounts charged are reasonable and proportional in relation to the cost of the INPI's final macro processes. Thus, the present work proposes and applies a costing methodology based on the cost accounting literature and on the specificities of the organization in order to know the cost of the final macro processes referring to the years of 2015 and 2016. The results obtained are analyzed by in order to provide strategic information for senior management decision-making and to contribute to the advancement of cost issues within the INPI.

Key - words: cost management; costing methods; costs in the public sector.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Subsistemas da contabilidade geral	30
Figura 2 – A contabilidade de custos em suas três fases	37
Figura 3 – Custeio por Absorção	42
Figura 4 – Relacionamento: políticas públicas, recursos, atividades e objetos de custo	53
Figura 5 – Modelagem dos ajustes conceituais do SIC	55
Figura 6 – Metodologia aplicada ao caso do INPI	61

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Estrutura do INPI por Macroprocesso – 2015	62
Quadro 2 – Estrutura do INPI por Macroprocesso – 2016	64
Quadro 3 – Detalhamento das Despesas de Pessoal Ativo	70
Quadro 4 – Despesas extraídas do SIAFI e do SCDP	71
Quadro 5 – Direcionadores de custos utilizados	73
Quadro 6 – Códigos de Apuração da Receita por Macroprocesso	77

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Despesa de Pessoal Ativo - 2015.....	79
Tabela 2 – Distribuição de Pessoal Ativo - 2015.....	80
Tabela 3 – Direcionador de Custo Tipo 1 - 2015.....	81
Tabela 4 – Despesa de Pessoal Ativo por Macroprocesso - 2015.....	81
Tabela 5 – Direcionador de Custo Tipo 2 aplicado à despesa de PSS - 2015.....	83
Tabela 6 – Direcionador de Custo Tipo 1 aplicado à despesa de Exame Periódico - 2015.....	83
Tabela 7 – Direcionador de Custo Tipo 1 aplicado à despesa de Ressarcimento de Assistência Médica paga fora da folha de pagamento - 2015.....	84
Tabela 8 – Despesas de Custeio - Direcionador de Custo Tipo 1 - 2015.....	85
Tabela 9 – Direcionador de Custo Tipo 1 - Despesas de Custeio - 2015.....	86
Tabela 10 – Direcionador de Custo Tipo 3 - Despesas de Custeio - 2015.....	86
Tabela 11 – Direcionador de Custo Tipo 4 - Despesas de Custeio - 2015.....	87
Tabela 12 – Direcionador de Custo Tipo 5 - Despesas de Custeio – 2015.....	88
Tabela 13 – Direcionador de Custo Tipo 6 - Despesas de Custeio - 2015.....	89
Tabela 14 – Direcionador de Custo Tipo 7 - Despesas de Custeio - 2015.....	90
Tabela 15 – Despesas de Custeio para aplicação Direcionador de Custo Tipo 8 – 2015.....	91
Tabela 16 – Direcionador de Custo Tipo 8 - Despesas de Custeio - 2015.....	92
Tabela 17 – Direcionador de Custo Tipo 9 - Despesas de Custeio – 2015.....	93
Tabela 18 – Custo Total por Macroprocesso – 2015.....	93
Tabela 19 – Receita INPI 2015.....	95
Tabela 20 – Receita por Macroprocesso - 2015.....	95
Tabela 21 – Comparação entre Custo e Receita dos Macroprocesso - 2015.....	96
Tabela 22 – Despesa de Pessoal Ativo - 2016.....	99
Tabela 23 – Distribuição de Pessoal Ativo - 2016.....	100
Tabela 24 – Direcionador de Custo Tipo 1 - 2016.....	101
Tabela 25 – Despesa de Pessoal Ativo por Macroprocesso - 2016.....	102
Tabela 26 – Direcionador de Custo Tipo 2 aplicado à despesa de PSS - 2016.....	103
Tabela 27 – Direcionador de Custo Tipo 1 aplicado à despesa de Ressarcimento de Assistência Médica paga fora da folha de pagamento - 2016.....	104
Tabela 28 – Despesas de Custeio para aplicação Direcionador de Custo Tipo 1 - 2016.....	105
Tabela 29 – Direcionador de Custo Tipo 1 aplicado às despesas de Custeio - 2016.....	106
Tabela 30 – Direcionador de Custo Tipo 3 - Despesas de Custeio - 2016.....	106
Tabela 31 – Direcionador de Custo Tipo 4 - Despesas de Custeio - 2016.....	107
Tabela 32 – Direcionador de Custo Tipo 5 - Despesas de Custeio – 2016.....	108
Tabela 33 – Direcionador de Custo Tipo 6 - Despesas de Custeio - 2016.....	109
Tabela 34 – Direcionador de Custo Tipo 7 - Despesas de Custeio - 2016.....	110
Tabela 35 – Despesas de Custeio para aplicação do Direcionador de Custo Tipo 8 – 2016.....	111
Tabela 36 – Direcionador de Custo Tipo 8 - Despesas de Custeio - 2016.....	111
Tabela 37 – Direcionador de Custo Tipo 9 - Despesas de Custeio – 2016.....	112
Tabela 38 – Custo Total por Macroprocesso – 2016.....	113
Tabela 39 – Receita INPI 2016.....	114

Tabela 40 – Receita por Macroprocesso - 2016	115
Tabela 41 – Comparação entre Custo e Receita dos Macroprocesso - 2016	116
Tabela 42 – Comparação entre os resultados de 2015 e 2016	118
Tabela 43 – Despesas com aplicação do Direcionador de Custo Tipo 1 2015 e 2016	120
Tabela 44 – Preços dos Serviços de Patentes – Comparativo Internacional – 2017 – Valores em BRL (Reais)	123
Tabela 45 - Taxas de Conversão – BRL 1,00	123
Tabela 46 – Preços dos Serviços de Marcas – Comparativo Internacional 2017 – Valores em BRL (Reais)	125

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
1.1	PROBLEMA DE PESQUISA	15
1.1.1	Delimitação de Escopo	15
1.1.2	Justificativa	16
1.2	OBJETIVOS	17
1.2.1	Objetivo Geral	17
1.2.2	Objetivos Específicos	17
1.3	ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO	18
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	19
2.1	ECONOMIA DO SETOR PÚBLICO	20
2.2	CONTABILIDADE	29
2.2.1	Contabilidade Geral	29
2.2.2	Contabilidade Pública	31
2.3	CONTABILIDADE DE CUSTOS	35
2.3.1	Terminologias da Contabilidade de Custos	37
2.3.2	Classificação dos Custos	39
2.3.3	Métodos de custeio	40
2.4	CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	47
2.4.1	Marcos Regulatórios no Brasil	47
2.4.2	Sistema de informações de custos do governo federal – SIC	50
2.5	CONSIDERAÇÕES	57
3	METODOLOGIA	59
3.1	TIPOLOGIA DA PESQUISA	59
3.2	AMBIENTE DA PESQUISA	60
3.3	AMOSTRAGEM	60
3.4	COLETA E ANÁLISE DE DADOS	60
3.4.1	Apuração das despesas do INPI	69
3.4.2	Receitas dos macroprocessos do INPI	77
3.5	CONSIDERAÇÕES	78
4	ANÁLISE DOS RESULTADOS	79
4.1	RESULTADOS DO PERÍODO DE ANÁLISE DE 2015	79
4.1.1	DESPESA DE PESSOAL ATIVO	79
4.1.2	DESPESA DE PESSOAL ATIVO PESSOAL RELATIVAS À PSS, EXAME PERIÓDICO E PARTE DA DESPESA COM RESSARCIMENTO DE ASSISTÊNCIA MÉDICA	82
4.1.3	DESPESA DE CUSTEIO	84
4.1.4	CUSTO TOTAL POR MACROPROCESSO	93
4.1.5	RECEITA DO INPI	94
4.1.6	COMPARAÇÃO RECEITA E CUSTO - MACROPROCESSOS	96
4.2	RESULTADOS DO PERÍODO DE ANÁLISE DE 2016	99
4.2.1	DESPESA DE PESSOAL ATIVO	99
4.2.2	DESPESA DE PESSOAL ATIVO PESSOAL RELATIVAS À PSS E PARTE DA DESPESA COM RESSARCIMENTO DE ASSISTÊNCIA MÉDICA	102
4.2.3	DESPESA DE CUSTEIO	104
4.2.4	CUSTO TOTAL POR MACROPROCESSO	113
4.2.5	RECEITA DO INPI	114
4.2.6	COMPARAÇÃO RECEITA E CUSTO POR MACROPROCESSO	116

4.3 ANÁLISE DOS RESULTADOS COMPARADOS.....	118
4.4 BREVE COMPARATIVO INTERNACIONAL DE PREÇOS	122
4.5 CONSIDERAÇÕES.....	127
5 CONCLUSÕES.....	128
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	132

1 INTRODUÇÃO

A necessidade de utilização dos recursos públicos de maneira mais consciente e eficiente é crescente ao longo do tempo, isso devido à cobrança da sociedade por transparência das ações dos administradores públicos, e também devido à escassez de recursos, que limita a atuação do gestor, o qual, por sua vez, precisa selecionar os projetos e atividades que serão realizados ao longo de um período.

A globalização não deixou imune o setor público, que também sofreu reflexos em sua forma de administração, no sentido de atingir os princípios da eficiência, eficácia e efetividade (MACHADO, 2002). Nesse contexto, o controle dos custos na esfera pública está sendo fortemente exigido pelos órgãos normativos e pela sociedade como ferramenta de apoio à avaliação da gestão pública. No entanto, a gestão de custos dentro da Administração Pública ainda está em fase inicial de desenvolvimento e implantação.

A crescente preocupação com o controle e qualidade dos gastos públicos no Brasil se reflete também através de normativos e leis como, por exemplo, o princípio da eficiência, incluído na Constituição Federal Brasileira pela Emenda Constitucional nº 19/1998. A partir de então, o art. 37 da Carta passou a figurar da seguinte forma:

“Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)”.

Um sistema de informação de custos pode ser capaz de auxiliar decisões típicas, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado serviço ou atividade (MACHADO, 2010). A contabilidade de custos pode ser considerada um subsistema da contabilidade gerencial e dispõe de diversos métodos e sistemas para apurações de custos, como o custeio por absorção, variável, ABC, entre outros. A escolha do método depende das especificidades de cada organização, dos serviços ou produtos oferecidos, e também do grau de complexidade envolvido em cada serviço ou produto.

Para Martins et al. (2010), a contabilidade de custos que antes tinha seu enfoque na mensuração monetária de estoques, tem sido aperfeiçoada nos últimos

anos como ferramenta primordial para o controle e ajuda nas tomadas de decisões gerenciais, estabelecendo padrões, orçamentos e o acompanhamento das despesas de forma a compará-los com os valores anteriormente definidos.

Dessa forma, para auxiliar as decisões de alocação de recursos, bem como para conhecer e comparar o desempenho de uma organização é de suma importância a adoção de um modelo de apuração de custos, que possa servir de base para geração de informações gerenciais capazes de subsidiar a tomada de decisão. Além disso, o conhecimento do custo dos serviços permite que se definam os preços justos a serem cobrados.

O Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI) é uma autarquia federal vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio Exterior e Serviços (MDIC), responsável por garantir os direitos de propriedade industrial com o objetivo de fomentar condições fundamentais para alavancar o desenvolvimento tecnológico e econômico nacional. A Lei nº 5.648 de 11 de dezembro de 1970 determinou a criação do INPI e definiu em seu Art. 2º a finalidade do Instituto:

“Art. 2º O INPI tem por finalidade principal executar, no âmbito nacional, as normas que regulam a propriedade industrial, tendo em vista a sua função social, econômica, jurídica e técnica, bem como pronunciar-se quanto à conveniência de assinatura, ratificação e denúncia de convenções, tratados, convênios e acordos sobre propriedade industrial”.

A concessão de patentes no Brasil, um dos serviços prestados pelo INPI, é realizada mediante requisição de solicitante via pagamento de retribuição¹. No entanto, apesar de possuir tabela com valores de retribuição pelos serviços prestados, não se conhece atualmente o custo unitário de cada serviço para o órgão e nem ao menos o custo das áreas finalísticas ou departamentos.

Além disso, apenas em outubro de 2016 entrou em vigor nova estrutura regimental do INPI, através da qual houve a criação de uma área dedicada à análise de custos – Serviço de Análise de Custos – SEANC – dentro da Divisão de Orçamento e Custos da Coordenação-Geral de Orçamento e Finanças. Destaca-se,

¹ As retribuições pagas pelos usuários dos serviços do INPI se enquadram na conceituação de Preço Público, sendo este um tipo de receita originária, sem qualquer coação, e que tem por fonte de recurso o próprio setor público. O Preço Público é contribuição facultativa, sem as limitações constitucionais do poder de tributar e fixado pela autoridade administrativa competente. Representa a retribuição de um valor em relação à utilização ou compra de bens e serviços estatais. (CALDAS NETO, 1997)

no entanto, que o regimento interno com as atribuições detalhadas dessa unidade somente foi publicado em janeiro de 2017, demonstrando como a temática de custos ainda é pouco explorada e debatida no INPI, sendo necessário aprofundamento e desenvolvimento de metodologia de apuração de custos que seja adequada à realidade do INPI.

Machado et al. (2010, p.797) apresentam as principais finalidades de estabelecimento de um modelo de mensuração e apuração de custos na administração pública, dentre elas:

“maior eficiência do processo alocativo — permite avaliar se determinados bens ou serviços produzidos pelo governo justificam os custos correspondentes, ou se há alternativas a custos menos elevados, contribuindo as informações de custo para que os órgãos de planejamento e orçamento avaliem alternativas, em geral no decorrer do processo de decisão, quanto à alocação dos recursos públicos (caráter ex ante)

fixação de preços públicos e taxas — para cálculo do preço de venda em organizações governamentais que fornecem bens ou serviços mediante pagamento, o conhecimento do custo dos produtos é essencial para que se estabeleça o preço justo a ser cobrado ou se conheça o resultado financeiro obtido, lucro ou prejuízo.”

O valor dos gastos totais de uma organização pode ser obtido naturalmente pelo sistema de contabilidade, por meio das contas de despesas e receita. A questão central para a gestão de custos é apurar o custo por centros de custos, departamentos, ou mesmo custos unitário dos produtos e/ou serviços, e, no caso do projeto em questão, a evidenciação dos custos dos macroprocessos² finalísticos do INPI.

Ressalta-se ainda que a Lei Complementar 101/2000 – LRF (Brasil, 2000), em seu Art. 50 estabelece que a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Portanto, é de suma importância que cada órgão possua o conhecimento e controle sobre as informações de custos de seus serviços e atividades.

² Os macroprocessos finalísticos do INPI constituem os conjuntos de atividades pelos quais o Instituto cumpre sua missão, gerando valor para os seus usuários. Foram considerados para este trabalho seis macroprocessos finalísticos, sendo estes: patentes, marcas, indicação geográfica, registro de computador e topografia de circuito integrado, averbação de contratos e transferência de tecnologia e, por fim, desenho industrial.

Dentro desse contexto, é preciso complementar os dados de valores vindos do sistema de informação contábil com dados quantitativos e estruturais que devem ser obtidos nos sistemas de informação que auxiliam os processos operacionais, tais como dados de pessoal e patrimônio. Associando esses dados com os métodos e formas de custeio adequadas, sugeridos na literatura sobre contabilidade de custos, pode-se obter um modelo de apuração do custo capaz de evidenciar os custos dos macroprocessos do INPI, objeto deste trabalho.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

A apuração de custos pode ser feita de diversas maneiras. A utilização de sistemas de custos na Administração Pública ainda é incipiente e representa um desafio para aprimoramento da gestão e transparência do gasto público. Embora não haja consenso quanto à forma mais apropriada de se estabelecer custos em uma organização, é inegável sua importância e necessidade de constante revisão a fim de atender aos objetivos organizacionais.

Por isso, com base na literatura de contabilidade de custos e no desenvolvimento da temática de custos no Setor Público este trabalho pretende responder as seguintes questões:

1. Qual o método de custeio mais adequado para apuração de custos dos macroprocessos finalísticos do INPI?
2. Os valores de retribuição vigentes na tabela de retribuições do INPI relativas aos macroprocessos finalísticos do INPI possuem razoabilidade comparativamente ao custo total apurado pelo modelo proposto?

1.1.1 Delimitação de Escopo

Pretende-se analisar os custos e despesas relativas aos macroprocessos finalísticos do INPI, porém não se pretende apurar os custos individuais de cada serviço prestado, mas o custo total de cada macroprocesso. Considerando que o custo a ser apurado é mutável ao longo dos anos, será utilizado como objeto de análise o período entre os anos de 2015 e 2016 de forma a retratar a atual

conjuntura do INPI, bem como poder utilizar as informações desenvolvidas para análise e subsídio à tomada de decisão. Além disso, as informações de anos anteriores poderiam não estar completamente disponíveis e demandar recursos e esforços demasiados sem conseguir, ao final, retratar o cenário atual.

1.1.2 Justificativa

O INPI é uma autarquia federal que presta serviços de registros de marcas, concessão de patentes, averbação de contratos de transferência de tecnologia e de franquia empresarial e por registros de desenho industrial e indicações geográficas de acordo com a Lei de Propriedade Industrial (Lei n. 9.279/1996), além de registros de programas de computador e topografias de circuitos integrados.

Para fornecer esses serviços, o INPI recebe pedidos dos usuários externos mediante recolhimento de retribuição. Recentemente, a estrutura organizacional do INPI foi revista e houve a criação de uma área dedicada à análise de custos, mas que só teve sua competência regimental definida em janeiro de 2017, não possuindo ainda metodologia de apuração de custos de cada área ou serviço prestado individualmente.

As retribuições são o preço público cobrado pela utilização dos serviços prestados pelo INPI. Esses valores são devidos apenas por determinados cidadãos que demandem serviços específicos e individualizados do INPI. Esses preços deveriam ter seus valores de cobrança ao usuário externo estabelecidos de forma a cobrir o custo da ação estatal (CALDAS NETO, 1997). Conhecer o custo dos serviços prestados pelo INPI possibilitará avaliar se as retribuições cobradas pelo órgão possuem razoabilidade e proporcionalidade.

A crescente discussão sobre a importância do levantamento das informações de custos para subsidiar as tomadas de decisões gerenciais quanto à qualidade do gasto público e, também, como mecanismo de transparência para sociedade, corrobora a importância de aprofundamento neste tema (MACHADO, 2010).

Portanto, partindo-se da análise de um modelo de apuração de custos para os macroprocessos finalísticos do INPI, pretende-se trazer uma contribuição inicial que futuramente possa ser replicada e/ou estimule novos estudos a respeito dos custos

de outras unidades e serviços individuais prestados pelo órgão, de forma a garantir mais eficiência e transparência na gestão e atividades operacionais envolvidas.

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral consiste em propor um método de apuração do custo total dos macroprocessos finalísticos do INPI, a fim de que se possa utilizar essa informação para subsidiar a tomada de decisão gerencial quanto à alocação de recursos, base de precificação dos serviços para o usuário externo (tabela de retribuições), gerenciamento de outras atividades do órgão e aumento da transparência das atividades e gastos do INPI perante a sociedade.

1.2.2 Objetivos Específicos

1. Apresentar terminologias contábeis aplicáveis e classificar os componentes dos custos;
2. Apresentar os métodos de apuração de custos existentes na literatura, identificando o(s) mais apropriado(s) para a pesquisa em questão;
3. Apresentar o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC) e sua metodologia de apuração de custos;
4. Identificar e mensurar os custos envolvidos, direta ou indiretamente, na prestação dos serviços realizados pelos macroprocessos finalísticos do INPI;
5. Propor o método de apuração do custo total dos macroprocessos finalísticos do INPI;
6. Aplicar o método proposto e apurar o custo dos macroprocessos no período de 2015 a 2016;
7. Comparar o custo apurado com a receita gerada pelos serviços prestados por cada macroprocesso no período de análise;

1.3 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

O trabalho está organizado em cinco capítulos correlacionados. O Capítulo 1, Introdução, apresenta por meio de sua contextualização a temática de custos no Setor Público e a importância de adoção de mecanismos de apuração de custos no INPI. Neste capítulo são estabelecidos os objetivos esperados e apresentadas as limitações do trabalho permitindo uma visão clara do escopo proposto.

O Capítulo 2 apresenta a fundamentação teórica, descrevendo a evolução do papel do estado na economia, bem como o detalhamento dos conceitos de contabilidade geral e contabilidade de custos, e também os métodos de custeio mais utilizados. Além disso, aborda-se a temática de custos na Administração Pública, descrevendo os marcos regulatórios e as atuais iniciativas públicas nessa área de estudo, com destaque para o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal – SIC.

O Capítulo 3 apresenta os procedimentos metodológicos, os instrumentos, o tipo de pesquisa, o universo e a delimitação da pesquisa. No capítulo 3 também se demonstra a fase coleta e análise dos dados demonstrando como foram realizadas a apurações das despesas do INPI e das receitas devidas a cada macroprocesso finalístico.

O Capítulo 4 apresenta a análise dos resultados obtidos referentes aos anos de 2015 e 2016, tecendo as devidas considerações e identificando alguns desdobramentos que se fazem pertinentes em relação ao tema.

Já no Capítulo 5, são tecidas as conclusões do trabalho, relacionando os objetivos propostos inicialmente com os resultados alcançados. São ainda levantadas possibilidades de continuação da pesquisa desenvolvida a partir das experiências adquiridas com a execução do trabalho.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

O presente trabalho pretende propor um método de apuração do custo aplicável ao INPI, uma autarquia federal, a fim de contribuir para o aprofundamento da temática de custos na administração pública e subsidiar decisões internas do órgão em análise. Considerando esta perspectiva, este Capítulo tem como propósito apresentar as referências teóricas a respeito deste tema abordando três diferentes tópicos.

O tópico 2.1 apresenta questões relacionadas a função alocativa do Estado e do papel do Estado como prestador de serviços com base nos trabalhos de Caldas Neto (1997) e Barbosa (2010).

No tópico 2.2 será apresentado o conceito de contabilidade geral e seus subsistemas utilizando os trabalhos de Horngren et al. (2000), Padoveze (2010) e Atkinson et al. (2000). Além disso, serão introduzidos os conceitos de contabilidade aplicada ao setor público brasileiro de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e do trabalho de Pires (2002).

Em seguida, o tópico 2.3 explora a contabilidade de custos, relatando sua evolução histórica, identificando as terminologias e classificações atualmente utilizadas, além de evidenciar os métodos de custeio presentes na literatura. Para este fim, foram utilizados os trabalhos de Martins (2010) e Horngren et al. (2000).

Posteriormente, no tópico 2.4, será realizada uma abordagem da temática de custos aplicada à administração pública brasileira, apresentando os marcos regulatórios, destacando-se a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000), que trouxe ênfase à necessidade de evidenciação dos custos e eficiência da gestão dos recursos públicos.

Ademais, descreve-se ainda no tópico 2.4 o Sistema de Informações de Custos do governo Federal (SIC), homologado em 2010, identificando suas características à luz dos conceitos da contabilidade de custos e apontando as vantagens e desvantagens dessa iniciativa. Os principais trabalhos a respeito do SIC apresentados são o de Machado (2002) e Machado e Holanda (2010).

Após análise dos conceitos e explicações desenvolvidas nos tópicos anteriores, são feitas as considerações pertinentes ao objetivo deste trabalho no tópico 2.5, a fim de identificar os apontamentos teóricos mais relevantes que serão utilizados como base para o desenvolvimento metodológico desta pesquisa.

2.1 ECONOMIA DO SETOR PÚBLICO

O papel do Estado na economia é um tema que recebe destaque e controvérsias ao longo da história. Como o governo afeta a economia de um país e como o mesmo deve agir são algumas das questões levantadas ao se refletir sobre a economia do setor público. O Estado deveria apenas se preocupar com atividades ligadas ao âmbito social e regulação de alguns setores ou deveria intervir de forma mais ativa em outros setores? A atuação de um determinado governo sobre a economia poderia ser mais eficiente?

Para se entender as perspectivas atuais sobre a função do Estado na economia, é necessário considerar as diferentes visões do passado sobre essa questão e sua evolução até o presente momento.

No século XVIII, um ponto de vista dominante entre os economistas franceses considerava que o governo deveria promover ativamente o comércio e a indústria. Essa visão era conhecida como mercantilista, na qual o Estado assumia uma postura absolutista, com práticas protecionistas. O livro *“The Wealth of Nations”* (*“A riqueza das Nações”*), de 1776, escrito por Adam Smith, surge com ideias antagônicas a esse pensamento, já que o autor propõe um papel mais limitado do governo na economia³ (STIGLITZ, 2000).

³ Adam Smith (1983) deu início à teoria econômica liberal, indo de encontro às ideias que prevaleciam na época, cuja base era a forte intervenção estatal a fim de garantir a ordem social. Na visão de Smith, a presença do Estado era aplicada de forma demasiada promovendo privilégios baseados em interesses pessoais específicos. Para ele, a sociedade civil seria capaz de se organizar de forma mais eficiente, cabendo ao Estado um papel mais passivo como agente econômico fornecedor de uma base legal com a qual o mercado pudesse atuar com maior liberdade a fim de maximizar os benefícios para os indivíduos.

Segundo Adam Smith o esforço natural de cada indivíduo de melhorar sua própria condição é capaz de criar a riqueza e prosperidade de uma sociedade como também de vencer um grande número de obstáculos. No entanto, Smith não excluía a atuação do estado na economia completamente.

Durante os séculos XIX e XX, economistas clássicos e neoclássicos partiram das ideias de Adam Smith como base para seus estudos. Grandes economistas do século XIX, como John Stuart Mill e Nassau Senior, elaboraram a doutrina conhecida como *“laissez-faire”*, na qual o governo deveria deixar o setor privado organizar-se sozinho, ou seja, sem intervir ou regular a atividade privada (STIGLITZ, 2001).

Por outro lado, os teóricos socialistas, como Karl Marx⁴ e Robert Owen desenvolveram teorias não apenas para explicar o que acontecia, mas como a sociedade deveria se reorganizar atribuindo o mal da sociedade à propriedade privada do capital, que teria sido responsável pela exploração do trabalhador e geração de grandes problemas sociais. Ou seja, o que Adam Smith considerou uma virtude era visto como o grande problema para os socialistas (STIGLITZ, 2001).

No entanto, com a evolução do pensamento neoclássico, inclusive com o desenvolvimento de modelos matemáticos altamente sofisticados, foram identificadas falhas de mercado que impossibilitariam o alcance do resultado ideal esperado. A expressão *“falha de mercado”* (ou *“market failure”* em inglês) foi utilizada pela primeira vez por Bator (1958) com o propósito de identificar situações em que existe uma condição que impede a eficiência do sistema econômico. Dentre as fontes dessas falhas, a teoria microeconômica neoclássica destacou os bens públicos⁵, externalidades⁶, poder do monopólio⁷ e informação imperfeita⁸.

Funções básicas de promoção da justiça, defesa e bens públicos necessários para a sociedade, como educação, pontes, rodovias e estradas, deveriam ser de responsabilidade dos governos. As proposições de Adam Smith acabaram por se tornar a base da economia política clássica em praticamente todas as suas correntes.

⁴ Karl Marx (1888), analisando a dinâmica capitalista em seu livro “O Capital”, também considerava a ação do Estado um elemento pouco importante, diferentemente do período de acumulação primitiva, na qual o Estado, sob a liderança do monarca, contribuía ativamente para o aumento da produtividade e do desenvolvimento do comércio interno. Na visão de Marx sobre o capitalismo, o Estado não representava o bem comum, pois funcionaria em prol de um grupo específico dominante atendendo a interesses específicos.

⁵ Bens públicos são aqueles que possuem as propriedades de não exclusão e não rivalidade. Por não rivalidade, entende-se que o consumo do bem por um indivíduo não reduz o benefício dos demais indivíduos em consumi-lo; já por não exclusão, entende-se que é impossível que qualquer indivíduo seja excluído do consumo desse bem. Como exemplo de bens públicos, pode-se citar: Segurança Pública e Defesa nacional.

⁶ Externalidades são situações em que as ações de um agente econômico implicam benefícios ou prejuízos a outros agentes econômicos. Exemplo: poluição (externalidade negativa).

As bases teóricas da intervenção do Estado na economia surgiram à medida que foram percebidas as existências de falhas de mercado. As teorias econômicas anteriores consideravam o perfeito funcionamento das forças de livre mercado com ausência de falhas e necessidade mínima de intervenção estatal. O período da Grande Depressão, com a crise de 1929 provocou uma recessão e instabilidade econômica que persistiram ao longo da década de 1930, com efeitos no mundo inteiro, servindo de momento ideal para busca de alternativas ao pensamento econômico dominante (STIGLITZ, 2001).

As políticas econômicas intervencionistas foram inauguradas nos EUA por Roosevelt no início da década de 1930, com o objetivo de tentar reverter a depressão e uma crise social que se estendia desde 1929. Em 1936, essas políticas econômicas foram teorizadas por Keynes⁹ em sua obra clássica "*Teoria Geral do emprego, do juro e da moeda*".

Os modelos econômicos clássicos e neoclássicos tradicionais consideravam que as informações eram disponíveis de forma perfeita para todos os participantes do mercado. Porém, informações nunca são perfeitas e os mercados são imperfeitos porque seus atores não possuem as mesmas condições de processar, interpretar e utilizar informações, mesmo que as informações sejam de domínio coletivo. Stiglitz

⁷ Poder de monopólio está relacionado com um ambiente de competição imperfeita, ou seja, onde existe um ator que detém tanto poder que impede que outros agentes econômicos auferam benefícios do sistema de trocas.

⁸ Informações imperfeitas ou assimétricas são consideradas um tipo de falha de mercado, através da qual um determinado agente detém informações privadas que não estão disponíveis de modo integral para outros agentes ou consumidores.

⁹ Keynes (2004) apontou os principais defeitos da sociedade econômica: a sua incapacidade para fornecer o pleno emprego e a sua arbitrária e desigual distribuição da riqueza e das rendas. Ele defendia, no entanto, que haveria diversos equilíbrios possíveis na economia, com períodos de prolongada estagnação econômica. Neste caso, o Estado então atuaria sobre a economia para reconduzi-la ao pleno emprego, por meio de aumento dos gastos públicos ou por outros mecanismos que viessem a estimular o investimento privado.

Segundo Keynes (2004), o mais importante para atuação governamental não diz respeito a realizar coisas que os indivíduos já estão fazendo, mas fazer aquelas coisas que atualmente deixam de ser feitas. Ou seja, o governo não deveria se preocupar em fazer melhor o que já é feito por alguém, mas sim dedicar-se a completar uma lacuna em uma área que não está contemplada por ninguém.

O que Keynes defendia, na década de 1930, diz respeito à participação ativa do Estado nos segmentos da economia que, embora necessários para o bom desenvolvimento de um país, não interessam ou não podem ser atendidos pela iniciativa privada, de forma que haja uma adequada complementação ao mercado, que agindo sozinho não é capaz de resolver todos os problemas.

(2001) aponta que uma pequena imperfeição nas informações já seria suficiente para causar um efeito considerável no equilíbrio econômico.

A presença de informação imperfeita e mercados incompletos tornam-se uma forte razão para justificar a intervenção do governo na economia. O principal papel da regulação do estado na economia seria tratar os problemas das falhas do mercado¹⁰. Setores nos quais há situação de monopólio ou oligopólio estão fortemente sujeitos à falha de mercado, uma vez que não existe um número suficiente de firmas para promover a concorrência e a correta auto regulação do setor (STIGLITZ, 2001).

¹⁰ Há duas falhas relativas à alocação dos recursos que estão diretamente relacionadas à propriedade intelectual, que se baseia em conhecimento e informação, que é um bem público, apresentando como características a não exclusão e a não rivalidade (ARROW, 1962). A propriedade intelectual é baseada em informação, que tem como propriedade ser um bem não excludente, ou seja, sendo impossível que qualquer indivíduo seja excluído do consumo desse bem mesmo que não tenha colaborado com o desenvolvimento do mesmo. Dessa forma, há pouco incentivo em produzir conhecimento, uma vez que há dificuldades em receber a devida remuneração para cobrir os investimentos necessários. Já do ponto de vista da sociedade, há uma perda de bem estar, ao passo que determinados bens e serviços que dependem desses conhecimentos não serão postos à disposição dos interessados. A segunda falha refere-se à característica da informação relativa a não rivalidade, que significa que ao acessar a informação, um indivíduo não é capaz de reduzir a quantidade disponível para terceiros. Por não rivalidade, entende-se que o consumo do bem por um indivíduo não reduz o benefício dos demais indivíduos em consumi-lo (FREITAS PINTO, 2009).

Dessa forma, o sistema de propriedade intelectual através das legislações sobre as matérias de propriedade intelectual, ao oferecer um direito exclusivo por um período limitado, visa também resolver essas duas falhas. Primeiro, o mecanismo de proteção torna o bem excludente e, em seguida, quem deseja utilizar o mesmo produto ou processo terá que pagar royalties. Finalmente, após a patente, por exemplo, cair em domínio público, todos os consumidores podem acessá-la gratuitamente. (LÉVÊQUE e MÉNIÈRE, 2004).

Freitas Pinto (2009) destaca que ao tentar resolver essas duas falhas (não exclusão e não rivalidade), a patente se torna um mecanismo imperfeito, pois durante o período de proteção o direito de excluir terceiros acaba prejudicando a sociedade até que a patente expire. E, por outro lado, o produtor perde os royalties após a expiração da proteção, o que desestimula as inovações. Assim, as legislações sobre a propriedade intelectual devem tentar balancear, por um lado, o incentivo à criação e à inovação e, por outro, a difusão dos resultados obtidos.

Barbosa (p.77, 2010) também destaca que: “Aqueles que se opõem a que o Estado intervenha para a proteção do equilíbrio de interesses da comunidade e do inventor, se esquecem de que não é verdade que o próprio mercado, na sua infinita e onisciente sabedoria, tem a capacidade de se autorregular. Tal conceito, aliás, contraria a existência do sistema de propriedade industrial, que nasce da constatação de que o mercado não é capaz de garantir esse investimento, porque é possível copiar e com isso eliminar as vantagens comparativas do investimento. É exatamente por isso que foi preciso criar um sistema de regulação, de intervenção estatal para corrigir essa falha de mercado, da possibilidade de cópia. Uma nova intervenção no sentido de compatibilizar interesses e equilibrar direitos tem a rejeição severa daqueles que, uma vez consolidados os direitos dos investidores, não querem mais nenhuma intervenção no mercado.”

Além da imperfeição de competição de alguns setores, informação imperfeita, externalidades, bens públicos, desemprego e outros distúrbios macroeconômicos são algumas das falhas de mercado identificadas por Stiglitz (2001). Os estudos de Stiglitz revelaram que determinadas intervenções governamentais nos mercados poderiam beneficiar a economia como um todo e, por consequência, todos os indivíduos nela envolvidos.

Stiglitz (1998) ressaltou que o estado deveria intervir na economia, porém, o modo e nível de profundidade dessa intervenção dependeriam das características de cada país. Dessa forma, não há o que se discutir sobre a necessidade de intervenção estatal, porém a questão central reside em identificar as atividades e métodos que devem ser utilizados por cada do governo. Ele ainda destaca que países com economias bem-sucedidas têm governos que estão envolvidos em um amplo espectro de atividades.

Por outro lado, Stiglitz (2001) identifica também quatro razões principais que causam falhas e limitações na atuação do governo: informação limitada, falta de controle sobre as respostas do mercado, falta de flexibilidade imposta pela burocracia e limitações decorrentes do processo político.

A informação limitada é uma realidade e um desafio para os governos, uma vez que eles não têm acesso a todo e qualquer tipo de informação, sem poder prever todas as consequências de suas ações. Além disso, embora o governo tenha grande controle sobre a atuação dos entes públicos, a falta de controle sobre as respostas dos agentes do setor privado pode causar falhas de governo, uma vez que o governo nem sempre pode garantir que os agentes privados responderão conforme o almejado.

Em relação aos entes públicos, a burocracia e dificuldade para implementação na prática de legislações e diretrizes se configura como mais uma possível falha de governo. Por fim, as limitações decorrentes do processo político, como, por exemplo, o favorecimento de determinados grupos de interesse para angariar apoio eleitoral também é capaz de gerar falhas de governo.

Ou seja, o governo não é necessariamente a solução para as falhas de mercado do setor privado. Os programas e atuações governamentais também

podem apresentar falhas, pois há dificuldade de previsão dos resultados e há pouco controle sobre as consequências de cada ação do governo. Aqueles que legislam tem controle limitado sobre a implementação de cada programa, além de poder haver atuação política em prol de interesses privados e não visando apenas o interesse público.

Considerando que tanto o mercado quanto o governo apresentam determinadas limitações, Stiglitz (2003) aponta que, como alternativa ao socialismo (no qual o estado atua quase que exclusivamente sobre a economia) e ao *“laissez-faire”* (forças de mercado atuando livremente sem a intervenção estatal), uma nova visão chamada *“The third way”* tem sido debatida. Nesta visão, reconhece-se a necessidade do mercado e também do governo no desenvolvimento da economia.

O governo e o setor privado são desafiados a trabalhar em parceria, complementando um ao outro através de suas forças e fraquezas, ao invés de serem vistos como alternativas mutuamente excludentes, sendo crítico para o bom funcionamento da economia encontrar o equilíbrio adequado entre esses atores.

Cada país deve fazer avaliações tanto sobre as falhas de mercado como sobre as limitações de seus processos políticos e governamentais, sendo capaz de identificar não apenas os pontos fracos e fortes dos setores público e privado, mas também uma forma de melhorá-los. Stiglitz (2003) afirma que aqueles que desejam conservar as estruturas de poder existentes e os graus de desigualdade são mais propensos a enfatizar as limitações do governo, embora na prática, quando serve aos seus interesses, recorram a ele para obter ajuda.

Musgrave (1974) apresenta as funções clássicas do Estado¹¹, sendo a função alocativa relacionada à provisão de bens públicos. O fato de os benefícios gerados

¹¹ Além da função alocativa, as funções clássicas do Estado são: função redistributiva, que se refere à organização da distribuição da renda, resultante dos fatores de produção – capital, trabalho e terra – e da venda dos serviços desses fatores no mercado; e a função Estabilizadora que se relaciona ao uso da política orçamentária 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.

pelos bens públicos estarem disponíveis a todos os consumidores, faz com que não haja pagamento voluntário aos fornecedores desses bens. Assim, o governo se encarrega de determinar o tipo e a quantidade de bens públicos a serem ofertados e a calcular o nível de contribuição de cada consumidor.

A tributação é um dos instrumentos econômicos de grande poder que os governos detêm para realizar sua política pública e exercer influência sobre a alocação de recursos. Sem dúvida, a tributação provoca alterações na alocação dos recursos na economia, podendo modificar a maneira que os mesmos seriam alocados na sua ausência, e isso ocorre por menor e mais neutra que seja a carga tributária.

No Brasil, segundo o artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN), um tributo é *“toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”*. Ainda segundo o CTN, em seu artigo 5º, os tributos podem ser divididos em: impostos, taxas, contribuições, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições parafiscais.

Dentre as diversas receitas públicas que o Estado auferir, algumas são de origem não tributária, como, por exemplo, os preços públicos em decorrência de vendas ou prestações de serviços efetuadas pelo Estado. As receitas dos serviços do INPI são provenientes das atividades prestadas pelo órgão apenas àqueles que demandam tais serviços, sendo, portanto não compulsórias. Para esses tipos de serviços públicos, Caldas Neto (1997) expõe que o governo cobra preços públicos, receita originária¹², característica de uma relação contratual, em contraposição aos tributos, que são receitas derivadas¹³ de caráter compulsório.

¹² Receitas públicas originárias, segundo a doutrina, são as arrecadadas por meio da exploração de atividades econômicas pela Administração Pública. Resultam, principalmente, de rendas do patrimônio mobiliário e imobiliário do Estado (receita de aluguel), de preços públicos, de prestação de serviços comerciais e de venda de produtos industriais ou agropecuários.

¹³ Receitas públicas derivadas, segundo a doutrina, são as obtidas pelo poder público por meio da soberania estatal. Decorrem de norma constitucional ou legal e, por isso, são auferidas de forma impositiva, como, por exemplo, as receitas tributárias e as de contribuições especiais.

Ou seja, o preço público é contribuição facultativa, sem as limitações constitucionais ao poder de tributar e representa a retribuição de um valor em relação à utilização ou compra de bens ou serviços estatais. A receita gerada é industrial, jamais tributária (CALDAS NETO, 1997).

Segundo o professor Bernardo Ribeiro de Moraes:

“O preço público seria a prestação pecuniária, decorrente da livre manifestação de vontade do comprador, exigida pelo Estado ou órgão estatal, ou empresa associada, concessionária ou permissionária em contraprestação pela aquisição de um bem material ou imaterial. Como consequência, a receita obtida através de preços públicos apresenta-se originária e facultativa” (MORAES, p.322,1996).

A obrigação em relação ao preço público não está prevista em lei, sendo necessária a clara manifestação de vontade do interessado. O preço público, portanto, tem caráter facultativo e negocial, sendo esses elementos indispensáveis à sua compreensão.

Nestas situações, em que o próprio Estado presta serviços, tem-se como fim último o alcance do bem comum, e sendo essa finalidade a única razão de sua existência, ao prestar atividades públicas, que são de sua titularidade e responsabilidade direta, não pode visar outra coisa que não o bem estar de seus indivíduos. Ou seja, não deve haver intuito lucrativo nas hipóteses de o próprio Estado ser o prestador do serviço.

Para Caldas Neto (1997):

“Estando tais serviços postos à disposição de todos (generalidade, uma de suas características), quem os queira voluntariamente assume a condição de usuário, pagando o chamado preço público. A existência do preço público requer que a receita se mantenha ao nível da despesa, ou seja, a quantia que exige do usuário, pelo fornecimento de serviços ou coisas, deverá ser suficiente apenas para cobrir seus custos.”

Tal distinção entre preço público e taxa também foi objeto da Súmula 545 do Supremo Tribunal Federal:

"Preços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu"

Cabe mencionar, para o caso do INPI, o art. 239 da Lei nº 9.279 de 14 de Maio de 1996 - LPI, cuja matéria refere-se à autonomia financeira do INPI, que pode ser autorizada pelo Poder Executivo à Autarquia, necessitando ainda de regulamentação. No parágrafo único deste artigo está expresso que: “*As despesas resultantes da aplicação deste artigo correrão por conta de recursos próprios do INPI.*” Ou seja, há que se garantir que o INPI será capaz de cobrir os custos da ação estatal apenas com recursos próprios, corroborando a necessidade de conhecimento e do equilíbrio dos preços públicos praticados.

Barbosa (1984) também apresentou as diferenças entre taxa e preço público ao se tratar de “serviço” e “custeio” de serviços públicos: a primeira é tributo, e segue o seu regime próprio; o segundo é contraprestação não tributária, e segue o regime financeiro peculiar à entidade credora.

Denis Barbosa, tratando da natureza jurídica das retribuições do INPI corrobora o entendimento de que as mesmas se enquadram na conceituação de preço público:

“As anuidades de decênios devidos por privilégios e marcas não representam prestação coativa, embora seja condição para manutenção em vigor da patente ou renovação do registro. Exerce a faculdade de prolongar a existência da marca ou patente quem o quer; apenas, para fazê-lo, paga-se um preço. Para os que defendem a teoria do privilégio ou do registro como o de um contrato entre o Estado e o requerente, torna-se claro, na hipótese, a prestação contratual, o preço enfim” (BARBOSA, p. 153, 1984).

Considerando ainda a classificação do Manual Técnico do Orçamento 2017 (1ª versão), a origem¹⁴ das receitas do INPI está classificada como receitas de serviços remuneradas mediante preço público, sendo este o entendimento apresentado pelos autores anteriormente mencionados.

De qualquer forma, tanto a receita proveniente da tributação quanto as receitas auferidas por origens não tributárias, influenciam direta e indiretamente a alocação de recursos na economia, sendo capazes de serem utilizadas como

¹⁴ A *origem* é o detalhamento das *categorias econômicas* Receitas Correntes e Receitas de Capital, com vistas a identificar a procedência das receitas no momento em que ingressam nos cofres públicos.

mecanismo eficaz de incentivo ao crescimento econômico, caso utilizado de forma apropriada.

Portanto, setor público e setor privado têm papéis relevantes e complementares na economia do atual cenário mundial. O setor privado é responsável por grande parte dos fatores de produção nos países capitalistas, gerando desenvolvimento e crescimento econômico. Por sua vez, o governo representa os interesses da sociedade como um todo, tendo como princípio básico prestar serviços que supram as necessidades coletivas de forma eficiente e eficaz, promovendo um avanço no desenvolvimento econômico e social de cada nação. O equilíbrio entre a atuação do setor privado e público depende das características específicas de cada país e seu grau de amadurecimento econômico, social e político.

No próximo capítulo será apresentado um breve histórico da evolução da contabilidade geral e da contabilidade pública com ênfase no setor público brasileiro, a fim de evidenciar como a administração pública brasileira faz a alocação dos recursos públicos, gerencia seu patrimônio e entender quais os mecanismos de controle e mensuração da eficiência e eficácia de sua atuação na economia.

2.2 CONTABILIDADE

2.2.1 Contabilidade Geral

A contabilidade é a ciência que estuda as variações do patrimônio de uma determinada entidade. Ela abrange um conjunto de técnicas de controle e organização mediante aplicação de princípios, normas e procedimentos próprios, medindo, interpretando e informando os fatos contábeis aos gestores de cada entidade. Portanto, a contabilidade tem como objeto o patrimônio de uma entidade e como finalidade o registro de fatos e produção de informações que possibilitem o controle e planejamento sobre o patrimônio.

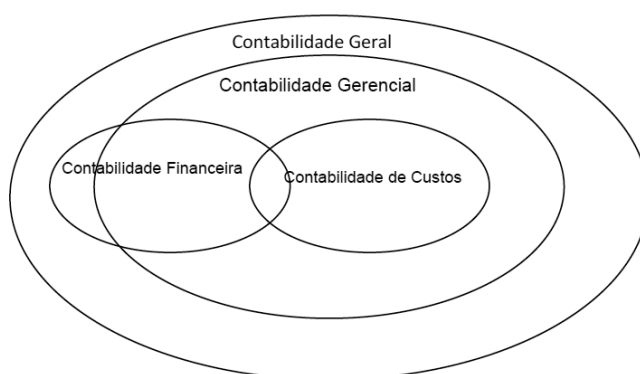
De acordo com Basso (2000, p. 19):

“Entendemos que Contabilidade, como conjunto ordenado de conhecimento, leis, princípios e métodos de evidenciação próprios, é a ciência que estuda, controla e observa o patrimônio das entidades nos seus aspectos quantitativos (monetários) e qualitativos (físico) e que, como

conjunto de normas, preceitos e regras gerais, se constitui na técnica de coletar, catalogar e registrar os fatos que nele ocorrem, bem como de acumular, resumir e revelar informações de suas variações e situação, especificamente de natureza econômico-financeira”.

A contabilidade geral é composta por vários subsistemas, de acordo com a Figura 1. A contabilidade de custos pode ser considerada um subsistema da contabilidade gerencial, que está inserida dentro do sistema da contabilidade geral. A contabilidade financeira se apresenta como outro subsistema da contabilidade geral, influenciando tanto a contabilidade gerencial em si quanto a contabilidade de custos em certa medida.

Figura 1 – Subsistemas da contabilidade geral



Fonte: Horngren et al. (2000, p.4)

Horngren et al. (2000, p.2) destacam a diferença entre a contabilidade gerencial, contabilidade financeira e a contabilidade de custos:

“A contabilidade gerencial mensura e relata informações financeiras bem como outros tipos de informação que ajudam os gerentes a atingir as metas. A contabilidade financeira se concentra nos demonstrativos dirigidos ao público externo que são guiados pelos princípios contábeis geralmente aceitos. A contabilidade de custos mensura e relata informações financeiras e não financeiras relacionadas à aquisição e ao consumo de recursos pela organização. Ela fornece informações tanto para a contabilidade gerencial quanto para a financeira”.

A contabilidade gerencial está diretamente ligada ao planejamento e controle de uma organização, seja de pequeno, médio ou grande porte, e ambos são instrumentos de administração para os gestores. Segundo Horngren et al. (2000) a contabilidade gerencial utiliza as informações a fim de tomar decisões de planejamento e controle. Padoveze (2010) afirma que se existe informação contábil,

mas sem a sua utilização no processo gerencial, então não existe gerenciamento contábil, não existindo Contabilidade Gerencial.

Portanto, autores como Atkinson et al. (2000), Horngren et al. (2000), e Padoveze (2010), concordam que a contabilidade gerencial é utilizada como grande ferramenta dos gestores para o processo decisório e tomada de decisão.

Horngren et al. (2000) afirmam que a contabilidade financeira refere-se à informação contábil desenvolvida para usuários externos, como acionistas, fornecedores, bancos e agências regulatórias governamentais.

Padoveze (2010), nesse mesmo sentido, ainda afirma que a Contabilidade Financeira, também denominada Contabilidade Tradicional, pode ser entendida como instrumento contábil essencial para a elaboração dos relatórios para usuários externos e necessidades regulamentadas, enquanto que a Contabilidade Gerencial é vista principalmente como fonte de informações para usuários internos da empresa. A contabilidade de custos será abordada com mais detalhes no tópico 2.3.

No Brasil, a Contabilidade Societária, relacionada com a atividade privada, rege-se pela Lei das Sociedades Anônimas e pelo Código Civil, que estabelecem regras de procedimentos contábeis. Já a contabilidade pública, tema do próximo tópico, é regulada pela Lei 4.320/1964, que é a Lei das Finanças Públicas.

2.2.2 Contabilidade Pública

A Contabilidade Pública é um ramo da contabilidade, que tem como objeto o patrimônio público. Seus objetivos contemplam captar, registrar, acumular, resumir, interpretar e controlar os fenômenos que alteram as situações orçamentária, financeira e patrimonial das entidades públicas, tais como União, Estados, Distrito Federal e municípios e respectivas autarquias.

Um importante marco da contabilidade pública brasileira foi a edição da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que trouxe normas de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços dos entes. Para Giacomoni (2007), a Lei nº 4.320 foi além das normas gerais, abordando particularidades, especialmente na adoção do plano de contas para as três esferas.

Segundo a Lei nº 4.320, podemos definir a Contabilidade Pública como a parte da contabilidade que coleta, registra, controla e analisa os atos e os fatos da Fazenda Pública; ela reflete o Patrimônio Público e suas variações, bem como acompanha e demonstra a execução do orçamento; diferindo das demais contabilidades porque os seus procedimentos estão ligados diretamente à Administração Pública, cuja ordenação se faz através de leis e regulamentos.

Cabe destacar que nas instituições privadas tudo é possível, se não contrariar a lei, enquanto no setor público brasileiro só é possível agir com autorização legal.

De acordo com o Art. 165 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), o Orçamento Público compreende a elaboração e execução de três leis – o plano plurianual (PPA), as diretrizes orçamentárias (LDO) e o orçamento anual (LOA) – que, em conjunto, materializam o planejamento e a execução das políticas públicas federais. Os principais objetivos do PPA são definir, com clareza, as metas e prioridades da administração bem como os resultados esperados. O objetivo da LDO, como o próprio nome indica, é o de estabelecer um conjunto de princípios e normas de procedimento, fixando prioridades na conformidade do PPA para elaboração da LOA.

A LOA é elaborada para possibilitar a concretização das situações planejadas no Plano Plurianual. Obedece a Lei de Diretrizes Orçamentárias, estabelecendo a programação das ações a serem executadas para alcançar os objetivos determinados, cujo cumprimento se dará durante o exercício financeiro. A Lei Orçamentária Anual estima as receitas e fixa as despesas do Governo para um determinado exercício.

Na Contabilidade Pública, além das contas usuais da Contabilidade Comercial, quais sejam, contas patrimoniais e contas de resultado, há ainda as contas de compensação, cuja função é o registro dos bens, valores e obrigações que envolvam situações que possam vir a afetar o patrimônio.

Contudo, a Administração Pública dispõe de sistemas independentes para cada grupamento e os lançamentos são efetuados em quatro grandes sistemas, independentes entre si, o que equivale a afirmar que cada lançamento é efetuado

em um sistema separado. Um evento ou fato contábil poderá exigir o lançamento em um ou em mais de um sistema; porém, poderá ocorrer um ou mais débitos e créditos dentro de um ou mais de um sistema, individualizados.

Portanto, a Contabilidade aplicada ao Setor Público é organizada na forma de sistema de informações, cujos subsistemas estão estruturados na seguinte configuração, de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (2012):

(a) Orçamentário – registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária;

(b) Patrimonial – registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público;

(c) Custos – registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública;

(d) Compensação – registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle.

Cabe destacar que a Contabilidade Orçamentária, no que se refere aos gastos, registra os estágios da despesa: fixação, empenho, liquidação e pagamento, e classifica posteriormente esta despesa por natureza (classificação econômica), por funções, por programas, por instituição e por fonte de recursos.

Conforme descrito anteriormente, a despesa é fixada pela Lei Orçamentária Anual. Segundo o Art. 58 da Lei 4.320/64, o empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. Já no caput do artigo 63 da mesma lei encontra-se: *“A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito”*.

O pagamento consiste na entrega de numerário ao credor por meio de cheque nominativo, ordens de pagamentos ou crédito em conta, e só pode ser

efetuado após a regular liquidação da despesa. Vale mencionar que no final do exercício, as despesas orçamentárias empenhadas e não pagas serão inscritas em Restos a Pagar e constituirão a Dívida Flutuante. Podem-se distinguir dois tipos de Restos a Pagar: os Processados e os Não Processados (BRASIL, 1964).

Os Restos a Pagar Processados são aqueles em que a despesa orçamentária percorreu os estágios de empenho e liquidação, restando pendente, apenas, o estágio do pagamento. Já os Restos a Pagar Não Processados são aqueles em que a despesa orçamentária percorreu o estágio de empenho, e ainda não foi liquidado nem pago (BRASIL, 1964).

Em relação à classificação da despesa, de acordo com o Manual técnico de orçamento – MTO (BRASIL, 2017) a classificação institucional reflete a estrutura organizacional de alocação dos créditos orçamentários, e está construída em dois níveis hierárquicos: órgão orçamentário e unidade orçamentária. Já a classificação funcional segrega as dotações orçamentárias em funções e subfunções, buscando responder basicamente à indagação “em que” área de ação governamental a despesa será realizada.

A função pode ser traduzida como o maior nível de agregação das diversas áreas de atuação do setor público. A função se relaciona com a missão institucional do órgão, por exemplo, cultura, educação, saúde, defesa, enquanto a subfunção representa um nível de agregação imediatamente inferior à função e deve evidenciar cada área da atuação governamental, por intermédio da agregação de determinado subconjunto de despesas e identificação da natureza básica das ações que se aglutinam em torno das funções (BRASIL, 2017).

A classificação da despesa em relação à estrutura programática considera que toda ação do Governo está estruturada em programas orientados para a realização dos objetivos estratégicos definidos no Plano Plurianual – PPA para o período de quatro anos.

Portanto, Programa é o instrumento de organização da atuação governamental que articula um conjunto de ações que concorrem para a concretização de um objetivo comum preestabelecido, visando à solução de um problema ou ao atendimento de determinada necessidade ou demanda da

sociedade. Já as ações são operações das quais resultam produtos (bens ou serviços), que contribuem para atender ao objetivo de um programa (BRASIL, 2017).

Mediante o exposto, é possível perceber que a contabilidade pública possui particularidades que a diferem da contabilidade societária aplicada às instituições privadas. Assim como a contabilidade geral, a contabilidade de custos também apresenta alguns pontos de atenção quando comparada sua aplicação aos setores público e privado. O tópico 2.3 abordará a Contabilidade de Custos, destacando sua evolução conceitual e histórica e o tópico 2.4 abordará, posteriormente, a aplicação da contabilidade de custos ao setor público brasileiro.

2.3 CONTABILIDADE DE CUSTOS

Durante o período mercantilista, entre o século XV e o final do século XVIII, a contabilidade financeira (ou geral) era a forma predominante utilizada pelas empresas comerciais. Para a apuração do resultado de cada período era realizado o levantamento dos estoques em termos físicos e feita a multiplicação desse número pelo montante pago por cada item estocado, valorando, dessa maneira, as mercadorias (MARTINS, 2010).

Com a Revolução Industrial e o advento das indústrias, o levantamento do balanço e apuração do resultado tornou-se uma tarefa mais complexa, uma vez que o contador não dispunha tão facilmente dos dados para poder atribuir valor aos estoques, pois os valores dos vários fatores de produção passaram a compor o custo dos produtos (MARTINS, 2010).

Autores como Schmidt (1996), Hendriksen e Breda (1992), Kaplan e Johnson (1993), Martins (2010), entre outros, veem a Revolução Industrial como um grande passo para a Contabilidade e principalmente para a Contabilidade de Custos.

Assim, a Revolução Industrial estimulou a criação de técnicas gerenciais mais apuradas, contribuindo para desenvolvimento da contabilidade de custos. Posteriormente, a crise econômica de 1929, provocada pela quebra da bolsa americana, propiciou espaço para uma grande insegurança em relação à aplicação dos recursos que as pessoas investiam nas empresas. Diante dessa realidade, o sistema contábil apresentou claramente a necessidade de aprimoramento a fim de

oferecer informações mais fidedignas, capazes de subsidiar decisões dos gestores e prover maior transparência aos usuários externos e aos investidores.

Ao longo do tempo a contabilidade de custos foi evoluindo, deixando de ser uma forma de resolver problemas de mensuração monetária de estoques simplesmente e assumindo um papel mais gerencial, se tornando um importante instrumento de eficiência organizacional e auxílio ao controle dos gestores e subsídio para tomada de decisão (MARTINS, 2010).

A evolução da contabilidade de custos para uma vertente mais gerencial permitiu um maior aproveitamento em instituições financeiras, empresas comerciais, firmas de prestação de serviços, instituições públicas prestadoras de serviços, já que antigamente o uso da contabilidade de custos se restringia ao setor industrial, cuja formação de estoques era preponderante (MARTINS, 2010).

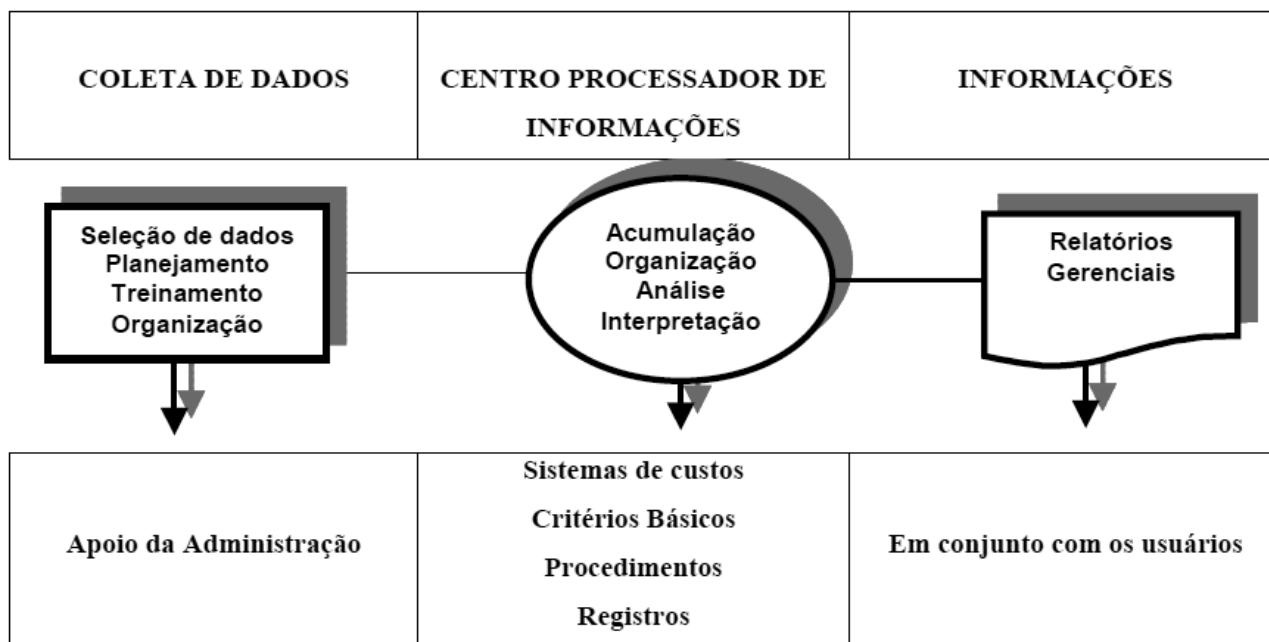
Para Leone (1997, p.19):

“A Contabilidade de Custos é o ramo da Contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisão”.

De acordo com Leone (1991, p. 20), a contabilidade de custos apresenta três fases:

- coleta de dados;
- centro processador de informações, o qual acumula, organiza, analisa e interpreta os dados coletados;
- informações gerenciais para que os diversos níveis hierárquicos da administração sejam capazes de planejar, controlar e decidir com maior eficiência e eficácia.

Figura 2 – A contabilidade de custos em suas três fases



Fonte: Leone (1991, p.21)

A contabilidade de custos apresenta como particularidade a possibilidade de trabalhar dados operacionais de vários tipos: os dados podem ser históricos, estimados (futuros), padronizados e produzidos. Dessa forma, ela é capaz de fornecer informações de custos diferentes de acordo com necessidades gerenciais diferentes, as quais se desejam atender.

2.3.1 Terminologias da Contabilidade de Custos

Martins (2010) apresenta as terminologias contábeis básicas utilizadas na contabilidade de custos:

- a) **Gasto** — Compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro).
- b) **Desembolso** — Pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço. Pode ocorrer antes, durante ou após a entrada da utilidade comprada, portanto defasada ou não do momento do gasto.

- c) Investimento — Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s).
- d) Custo — Gasto relativo a um bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.
- e) Despesa — Bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas.
- f) Perda — Bem ou serviço consumidos de forma anormal e involuntária

Horngren et al. (2000) apresentam as terminologias de custos em consonância com os conceitos apresentados por Martins (2010):

- a) Gastos ativados — São os gastos registrados no ativo, como, por exemplo, com aquisição de computadores ou veículos.
- b) Gastos não-ativados — São os gastos registrados como despesas do período no qual são incorridos. Exemplo: salários de pessoal, despesas de marketing e aluguel de prédio.
- c) Investimentos: São os gastos ativados associados a qualquer aspecto de negócio que não seja estoque.
- d) Despesas Operacionais: São todos os outros gastos que contribuem para geração de receita que não seja o custo da mercadoria vendida/serviço prestado.
- e) Custos inventariáveis - são os custos que podem ser associados aos produtos/serviços que estão sendo gerados.
- f) Custos não inventariáveis - são custos que não têm condições de ser alocados aos produtos/serviços, por sua irrelevância ou por não se relacionarem com a atividade.
- g) Custos perdidos - são aqueles incorridos no passado e que não são afetados por ações futuras;

A terminologia “Custo” adotada neste trabalho se refere apenas aos bens ou serviços utilizados na produção de outros bens e serviços, de acordo com Martins (2010) e não ao valor de aquisição (compra) de um bem ou serviço. A simples aquisição de um produto ou serviço é denominada “Gasto” na contabilidade de custos, de acordo com Martins (2010) e Horngren et al. (2000).

Já o conceito de “Despesa” está relacionado com as atividades administrativas e operacionais, que não se identificam diretamente à produção. Os custos têm a capacidade de serem atribuídos ao produto final, enquanto as despesas são de caráter geral, de difícil vinculação aos produtos obtidos.

2.3.2 Classificação dos Custos

A seguir serão apresentadas as classificações dos custos quanto à apropriação e quanto ao volume de produção. Quanto à apropriação os custos são classificados em custos diretos ou custos indiretos. Em relação ao volume de produção, os custos podem ser classificados em fixos ou variáveis.

(a) Custos diretos

Os custos diretos são aqueles que podem ser diretamente apropriados aos produtos. Para a apropriação direta é utilizada uma medida, como por exemplo, quantidade de material consumido ou quantidade de horas de mão-de-obra utilizada (MARTINS, 2010).

Para Horngren et al. (2000, p.20), “*os custos diretos de um objeto de custo são os custos que estão relacionados a um determinado objetivo de custo e que podem ser identificados com este de maneira economicamente viáveis (custo efetivo)*”. Como objeto de custo eles definem qualquer coisa da qual deseje mensurar o custo.

(b) Custos indiretos

Os custos indiretos são aqueles que não apresentam uma medida objetiva e impossibilitam sua alocação de forma direta aos produtos e serviços. Sua

apropriação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária (como o aluguel, a supervisão, as chefias etc.) (MARTINS, 2010).

Hornngren et al. (2000, p.20) denotam que “*os custos indiretos são os custos que estão relacionados a um determinado objeto de custo, mas não podem ser identificados com este de maneira economicamente viável (custo efetivo)*”.

Alguns custos diretos têm características que permitem com que sejam tratados como custos indiretos. Por exemplo, o custo com energia elétrica poderia ser alocado diretamente caso houvesse um sistema de mensuração do quanto é aplicado a cada produto/serviço. No entanto, apurar tal medida demandaria muitos recursos e, portanto opta-se geralmente por fazer a apropriação desse tipo de custo de forma indireta (MARTINS, 2010).

(c) Custos fixos

Custos fixos e variáveis são formas de classificação dos custos que levam em consideração o relacionamento entre o valor total do custo num período e o volume de produção. Os custos fixos são os que em determinado período têm seu montante fixado, independente do volume de produção [(HORNGREN et al., 2000); (MARTINS, 2010)].

(d) Custos variáveis

Os custos variáveis são aqueles que têm seu valor determinado em função da oscilação da atividade [(HORNGREN et al., 2000); (MARTINS, 2010)]. O melhor exemplo deste tipo de custo vem das matérias-primas: quanto mais se produz, mais material é utilizado e, portanto, maior é o custo.

2.3.3 Métodos de custeio

Métodos de custeio são formas de atribuição de custo a determinado produto, serviço, centros de custos, atividades e etc. Na contabilidade das entidades públicas, por ser orçamentária, todo o consumo de recursos é registrado como despesa, seja despesa corrente ou despesa de capital.

No entanto, para proceder ao cálculo específico do custo, faz-se necessária a identificação do consumo do ativo. Ou seja, devem ser mensurados os custos da produção dos produtos e/ou serviços e, através da identificação dos ativos consumidos, a entidade deverá decidir pelo sistema de custeio a ser utilizado para o cálculo do custo.

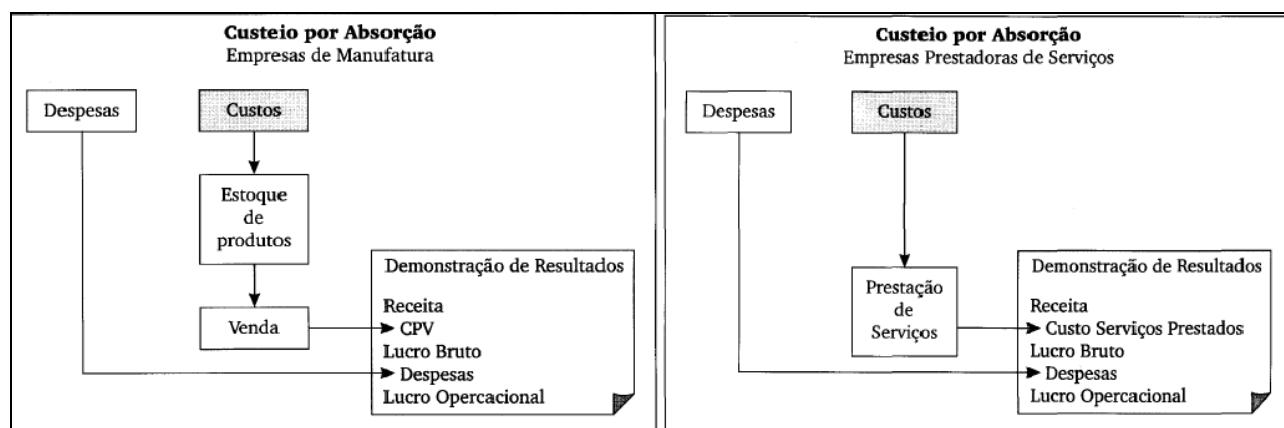
Portanto, a contabilidade de custos mensura os custos através de métodos de custeio, os quais definem os elementos de custos que devem ser considerados em cada objeto custeado. O método de custeio é definido de acordo com as características da organização e a finalidade das informações que se deseja produzir.

Diversos métodos de custeio são apresentados na literatura, podendo ser utilizados tanto pelas organizações industriais quanto pelas comerciais e prestadoras de serviços, sejam elas com ou sem fins lucrativos. Dentre os métodos de custeio, serão apresentados os custeios por absorção, pleno, variável, direto e o custeio por atividades.

2.3.3.1 Custeio por Absorção

Segundo Martins (2010), o custeio por absorção apropria todos os custos de produção aos produtos/serviços elaborados, ou seja, são considerados tanto os custos fixos quanto os custos variáveis, sejam eles diretos ou indiretos. As despesas (gastos não relacionados à produção) são tratadas de forma separada, sendo levadas diretamente na apuração do resultado, de acordo com a Figura 3:

Figura 3 – Custeio por Absorção



Fonte: Martins (2010, p.25)

Hornigren et al. (2000) sugerem o mesmo pensamento definindo o custeio por absorção como sendo o método de custeio no qual todos os custos de fabricação, variáveis e fixos, são considerados inventariáveis, absorvendo, assim, todos os custos de fabricação.

A principal preocupação desse método está na separação entre os custos dos produtos/serviços e as despesas do período, evidenciando dessa forma que aos produtos/serviços devem ser apenas alocados os custos com esforços de produção. Os custos diretos são diretamente apropriados aos produtos/serviços enquanto que os custos indiretos são alocados através de rateio.

A maneira clássica de associação dos custos indiretos aos produtos se dá através do uso de rateios com base no consumo dos custos diretos mais significativos, ou seja, se maneira relativamente arbitrária. Em se tratando de organizações mais complexas, os custos indiretos podem ser primeiramente associados a todos os departamentos; depois distribuídos dos departamentos de apoio aos de produção e, por conseguinte, destes para os produtos e/ou serviços.

Entretanto, nem sempre esse método é útil como ferramenta de gestão (análise) de custos, pois distorções podem ocorrer ao alocar todos os custos de produção entre diversos produtos e serviços, deixando de evidenciar de forma clara desperdícios e outras ineficiências produtivas.

2.3.3.2 Custeio Variável

O custeio variável é um método através do qual só são alocados aos produtos/serviços os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o Resultado (MARTINS, 2010).

Já Horngren et al. (2000), definem o custeio variável como um método de custeio do estoque em que todos os custos de fabricação variáveis são considerados custos inventariáveis e todos os custos fixos são excluídos dos inventariáveis por serem custos do período em que ocorreram.

Os custos fixos independem do volume de produção e não são considerados sacrifícios para fabricação de unidades adicionais. Ou seja, o custeio variável utiliza e enfatiza o conceito de Margem de Contribuição Variável, através do qual é possível analisar o lucro incremental por unidade adicional produzida.

No entanto, as principais críticas ao custeio variável dizem respeito à sua utilização em organizações nas quais os custos fixos são elevados, expurgando esse valor expressivo da composição do custo total dos produtos/serviços. Na prática, a separação entre custos variáveis e fixos pode ser difícil em muitos casos e subestimar a importância dos custos fixos acaba por, no final das contas, limitar a utilização deste tipo de método de custeio (MARTINS, 2010).

Alguns autores, incluindo Martins (2010), apresentam o custeio variável como sinônimo de “custeio direto”, no entanto Horngren et al. discordam sobre a utilização da expressão “custeio direto” neste caso:

“Algumas empresas empregam a expressão custeio direto para descrever o método de custeio do estoque que nós chamamos de custeio variável. Custeio direto é uma designação infeliz, por dois motivos: (1) o custeio variável não considera todos os custos diretos, mas apenas os custos diretos de fabricação variável. Quaisquer custos de fabricação fixos diretos e quaisquer custos diretos que não sejam de fabricação (como marketing) não são considerados para avaliação do estoque; (2) o custeio variável considera como custos dos produtos não apenas os custos de fabricações diretos, mas também alguns custos indiretos (custos indiretos de fabricação variáveis)” (HORNGREN et al., 2000, p.212).

A conceituação de “custeio direto” adotada para fins deste trabalho será apresentada a seguir.

2.3.3.3 Custeio Direto

O custeio direto, segundo Peter (2001 *apud* MACHADO, 2002) é aquele que aloca apenas os custos diretos, fixos ou variáveis, ao custo total dos produtos/serviços de uma organização. Ou seja, é aquele que apropria apenas os custos diretamente identificáveis com o objeto de custeio.

Esse método não utiliza qualquer tipo de rateio, uma vez que não considera nenhum custo indireto e utiliza somente os custos diretos, perfeitamente identificáveis. A NBC T 16.11 – Normas Brasileiras de Contabilidade relativas ao Sistema de informação de custos do Setor Público (2011, p. 4) também conceitua o custeio direto como o método que aloca todos os custos – fixos e variáveis – diretamente a todos os objetos de custo sem qualquer tipo de rateio ou apropriação.

2.3.3.4 Custeio por Atividades (ABC)

Um dos principais fatores que proporcionou o desenvolvimento do método do custeio baseado em atividades foi a crescente insatisfação com os dados de custos apurados pelos sistemas tradicionais que podem distorcer os custos dos bens ou serviços, atribuindo custos indiretos aos produtos, de acordo com bases de rateio arbitrárias (HORNGREN et al., 2000).

No custeio por atividades, conhecido também como custeio ABC (sigla da terminologia em inglês *Activity Based Cost*), uma atividade pode ser entendida como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos ou a prestação de serviços (MARTINS, 2010).

No custeio por atividades, parte-se do pressuposto de que todas as atividades desenvolvidas pelas entidades são geradoras de custos e consomem recursos. A partir daí, procura-se estabelecer a relação entre atividades e os objetos de custo

através de direcionadores de custos que determinam quanto de cada atividade é consumida por eles (MARTINS, 2010).

O ABC tem como característica a possibilidade de proporcionar a análise do comportamento de cada atividade, de maneira que permita estabelecer um relacionamento entre as atividades e os recursos consumidos pela mesma. Ou seja, não é um sistema de acumulação de custos para fins contábeis, mas uma ferramenta gerencial que busca rastrear os gastos de uma organização para sua análise e monitoramento.

Martins (2010) descreve que o método ABC não se limita ao custeio de produtos propriamente ditos, ele é uma ferramenta que pode ser utilizada na gestão de custos mediante a geração de informações, pois os seus conceitos e sua metodologia podem ser aplicados em empresas não industriais, sem fins lucrativos, instituições financeiras, e órgãos públicos, pois as atividades ocorrem tanto em processos industriais quanto nas organizações de prestação de serviços.

Dessa forma, a ideia central do custeio por atividades diz respeito à identificação das atividades realizadas na organização, entendendo seu comportamento a fim de encontrar bases sólidas para direcionar os custos que não são diretamente associados aos produtos/serviços, em vez de aplicar rateios frágeis ou arbitrários.

Como vantagens do custeio ABC destacam-se: menor necessidade de rateios, proporcionando informações mais fidedignas; possibilita identificação dos custos de cada atividade; facilita a implantação de controles de qualidade total e facilidade de eliminação do desperdício em atividades que não agreguem valor. Dentre as desvantagens, citam-se: gastos elevados com implantação com altos níveis de controle; necessidade de constante revisão e dificuldade de envolvimento e comprometimento dos empregados da organização (HORNGREN et al., 2000).

2.3.3.5 Custeio Pleno (ou Integral)

O custeio pleno é um método que considera, além de todos os custos de produção, também todas as despesas da organização, inclusive as de caráter financeiro. Dessa forma, o custo total é calculado levando em conta toda a estrutura

organização e não apenas aos custos relativos apenas à produção. Analogamente ao método de custeio por absorção, os custos indiretos e as despesas são alocados por meio de rateios (MARTINS et al., 2010).

De acordo com Martins (2010), com esse rateio de custos indiretos e despesas, seria possível chegar ao custo de “produzir e vender” (incluindo administrar e financiar). Caso os rateios fossem perfeitos, esse método forneceria então o gasto completo de todo o processo empresarial de obtenção de receita.

O produto do método de custeio pleno é o denominado custo pleno, um número agregado médio obtido para as unidades do objeto de custeio em questão, que inclui parcela dos materiais diretos, mão-de-obra direta, custos indiretos de fabricação, despesas de vendas, distribuição, administrativas, gerais e até financeiras (HORNGREN et al., 2000).

As aplicações do método de custeio pleno são eminentemente gerenciais. O método de custeio pleno pode ser útil na determinação da lucratividade dos produtos/serviços e em decisões correlatas ao preço de venda. Ele assegura a recuperação total dos custos e a obtenção de uma margem planejada de lucros (MOTTA, 1997).

A principal vantagem do custeio pleno reside no fato de serem levados em conta todos os gastos incorridos em uma organização, sem exceção. Isto resulta em informação de custos unitários completa e conservadora.

“Diz-se conservadora porque nesta opção de informação de custos teríamos o maior valor possível gasto por unidade. Poder-se-ia inclusive, chamar esta informação de custo pleno como o pior custo possível, por consubstanciar-se no maior valor calculado de custos unitários quando comparado aos números provindos de outros métodos de custeio” (CREPALDI, 2004, p.251).

No entanto, a principal desvantagem reside nos critérios de rateio dos custos indiretos e despesas (MARTINS, 2010). Além disso, esse método não leva em consideração a concorrência. As empresas, no geral, não devem presumir que suas funções estejam necessariamente sendo desempenhadas com eficiência máxima e ignorar os preços mais baixos dos concorrentes. Para este trabalho, no entanto, por

se tratar de análise de serviços oferecidos exclusivamente pelo Estado, não se incorreria em tal desvantagem.

Portanto esse método é bastante adequado para utilização nesse trabalho, uma vez que o objeto geral proposto de apuração de custo dos macroprocessos do INPI contempla, dentre outros aspectos, a tomada de decisão gerencial quanto à alocação de recursos e base de precificação dos serviços.

No próximo tópico será abordada a temática de contabilidade de custos na Administração Pública brasileira, identificando os marcos regulatórios pertinentes e os avanços recentes nesta área, com destaque para o Sistema de Informações de Custos do Governo Federal – SIC, homologado em 2010.

2.4 CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Segundo Slomski (apud MAURER, 2012), a contabilidade de custos na esfera pública é um assunto novo e encontra-se, ainda, em sua fase “embrionária”. O interesse de profissionais de contabilidade e gestores públicos por esse tema se acentuou no Brasil com a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº101, de 4 de maio de 2000).

Conhecer os custos dos serviços públicos é condição primordial para garantir a eficiência na alocação dos recursos públicos. Em sua maioria, as instituições públicas brasileiras desconhecem o custo de seus serviços e, por isso, não são capazes de identificar quais atividades agregam valor ao resultado final de suas ações e quais atividades representam desperdício de recursos públicos (ALONSO, 2014).

2.4.1 Marcos Regulatórios no Brasil

Como grande marco da contabilidade brasileira no século XX, pode-se destacar o surgimento do Código de Contabilidade de 1922, assinado pelo presidente Epitácio Pessoa, e publicado no Decreto nº 4.536. Esse Código revolucionou a área pública com a reorganização do sistema de contabilidade e do orçamento público.

Porém, a primeira vez que houve exigência legal para a apuração de custos no serviço público brasileiro data da década de 1960, 42 anos depois do Código de 1922. A contabilidade pública brasileira passou a ser normatizada pela Lei Federal 4.320/64.

A contabilidade pública é definida como um ramo da contabilidade geral que demanda estudo, interpretação, identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação de fenômenos contábeis, decorrentes de variações patrimoniais em órgãos públicos e outras entidades que guardem, movimentem ou gerenciem recursos advindos da administração pública (BRASIL, 1964).

Destaca-se, contudo, que a Lei 4.320/64 faz menção à necessidade de apuração de custos somente para os serviços públicos industriais, o que acabou por não incentivar uma cultura de custos no serviço público como um todo:

“Art. 99. Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeiro comum”.

A importância do controle na Administração Pública brasileira passou a ser destacada, principalmente, com a Reforma Administrativa de 1967, consoante o artigo 6º do Decreto-lei nº. 200/67, que coloca o controle, ao lado do planejamento, entre os cinco principais princípios fundamentais que norteiam a atividade pública. Além disso, através do decreto Decreto-lei nº. 200/67, as informações de custos passaram a ter uma finalidade gerencial, buscando auxiliar de forma mais ampla o processo de tomada de decisão.

A partir de 1986, com a criação da Secretaria do Tesouro Nacional, do Ministério da Fazenda, houve um avanço significativo sobre o controle dos gastos públicos no Brasil. O grande destaque se deve ao desenvolvimento e a implantação do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), que tinha por objetivo principal controlar a execução da despesa (ALONSO, 2014).

Dentre as vantagens apresentadas pelo Ministério da Fazenda em relação à utilização do SIAFI, estão: a tempestividade, qualidade e precisão da informação, agilização da programação financeira e transparência. No entanto, apesar de sua

sofisticação, ele não foi construído com uma estrutura de dados para apurar custos dos serviços públicos.

Ainda em 1986, através do Decreto nº 93.872 de 23 de dezembro, o Governo Federal detalhou a forma pela qual a contabilidade pública deveria apurar o custo dos projetos e atividades, de forma a evidenciar os resultados da gestão. Porém, mesmo com todas as leis, decretos e normas até então estabelecidos, não houve adoção expressiva da apuração de custos por parte dos órgãos públicos brasileiros.

Em 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000) em seu artigo 50, § 3º, exigiu que a Administração Pública mantivesse sistema de custos que permitisse a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Dessa forma, toda a administração pública, incluindo serviços públicos não industriais, recebeu clara e direta imposição legal para adoção de um sistema de custos.

No Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade estabeleceu em 2008 as NBCASPs - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Através dessas normas, a apuração de custos é explicitamente exigida novamente para todas as esferas governamentais.

Destaca-se também que em setembro de 2016, o CFC publicou a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC T SP) – Estrutura Conceitual, reconhecida como a primeira norma adequada às normas internacionais, revogando a partir de janeiro de 2017 a Resolução CFC nº 1.111/2007, que trazia os Princípios de Contabilidade sob a Perspectiva do Setor Público, as NBC T 16.1, 16.2, 16.3, 16.4 e 16.5, e algumas partes das demais NBC T 16.

Portanto, o subsistema de Custos possui uma norma própria, a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP), aprovada em 2011, na qual estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público. Segundo a NBCT 16.11 em seu artigo 21:

“O processo de implantação do SICSP deve ser sistemático e gradual e levar em consideração os objetivos organizacionais pretendidos, os processos decisórios que usarão as informações de custos segmentados por seus diferentes grupos de usuários, bem como os critérios de transparência e controle social”.

Portanto, vários dispositivos legais exigem a apuração de custos no setor público como requisito de transparência e prestação de contas, seja para controle interno, externo ou controle social. Cumpre destacar, que segundo a NBC T 16.11, a escolha do método de apropriação de custos (ou método de custeio) deve estar apoiada na disponibilidade de informações e no volume de recursos necessários para obtenção das informações ou dados, podendo as entidades adotar mais de uma metodologia.

2.4.2 Sistema de informações de custos do governo federal – SIC

2.4.2.1 Histórico de criação

Conforme foi apresentado, a legislação brasileira já trata de custos desde a década de 60 do século passado. No entanto, apenas mais recentemente, com a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, e que passou a ser obrigatório para a Administração Pública ter um sistema de registro de custos para todos os tipos de atividades, sejam industriais ou prestações de serviços.

A partir da LRF ficou evidente a crescente importância dada à temática de custos na Administração Pública. A Lei 10.180, de 06 de fevereiro de 2001, que trata, entre outros assuntos, da organização do Sistema de Contabilidade Federal do Poder Executivo, apresenta como uma de suas finalidades a evidenciação dos custos dos programas e unidades de governo.

Posteriormente, em 2004, o Acórdão TCU nº 1.078, determinou que fossem adotadas:

“providências para que a administração pública federal possa dispor com a maior brevidade possível de sistemas de custos, que permitam, entre outros, a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária e financeira de responsáveis, ante o disposto na LRF, art. 50, § 3º.”

Para tal, em 2005, constituiu-se uma Comissão interministerial que determinou que Secretaria do Tesouro Nacional - STN elaborasse diretrizes para

subsidiar a implantação de Sistema de Custos na Administração Pública Federal. Em 2008 foi formada a Câmara Técnica de Qualidade do Gasto (CTQG), no âmbito do Comitê Técnico de Orçamento, conduzida pela Secretaria de Orçamento Federal, do Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão, a fim de dar continuidade aos trabalhos da Comissão interministerial.

No ano de 2009, o Decreto nº 6.944, de 21/08/2009 foi publicado destacando a necessidade de efetuar a unificação dos cadastros de órgãos dos sistemas já existentes no Governo e o Decreto nº 6.976, de 07/10/2009 definiu como uma das competências do Sistema de Contabilidade Federal a manutenção do sistema de custos, culminando em 2010 com a homologação do Sistema de Informações de Custos – SIC.

As fundamentações teóricas e conceituais do SIC apresentam como principal referência o trabalho de Nelson Machado (2002) intitulado: "Sistema de Informação de Custos: Diretrizes para Integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental". Na parte da metodologia de desenvolvimento e implantação, destaca-se a tese de Victor Holanda (2002): "Controladoria Governamental no Contexto do Governo Eletrônico - Uma modelagem utilizando o enfoque sistêmico e a pesquisa-ação na Coordenadoria de Controle Interno da Secretaria da Fazenda do Estado de SP".

2.4.2.2 Conceito e Características

O SIC é uma ferramenta tecnológica que tem a capacidade de integrar os principais sistemas estruturantes do Governo Federal - SIORG¹⁵, SIGEPE¹⁶, SIAFI¹⁷ e SIGPLAN/SIOP¹⁸ em uma única base de dados (*data warehouse*), armazenando e reunindo as informações de custos que permitem o apoio à tomada de decisões pelo gestor.

¹⁵ Sistema de Informações Organizacionais do Governo Federal

¹⁶ Sistema de Gestão de Pessoas

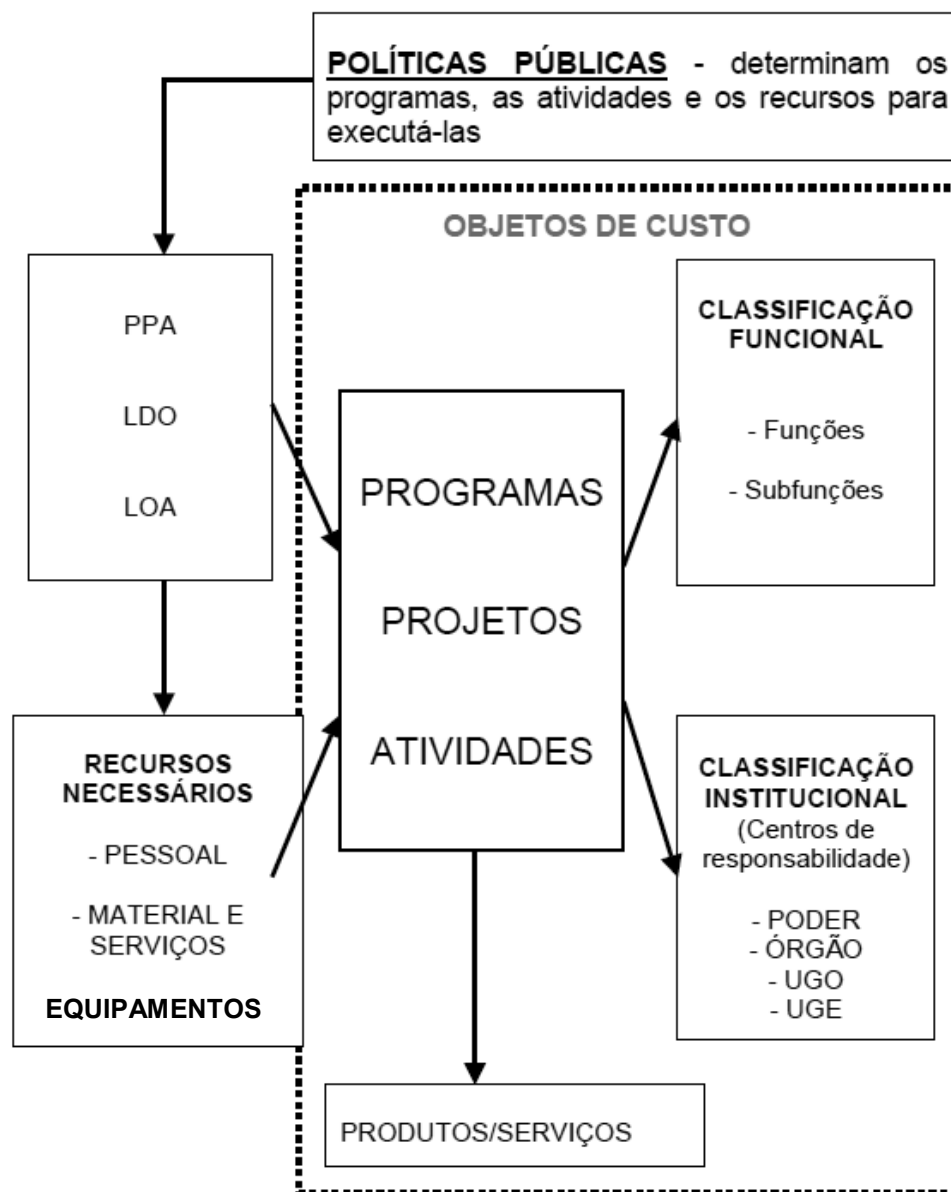
¹⁷ Sistema Integrado de Administração Financeira

¹⁸ Sistema de Informações Gerenciais de Planejamento/ Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento

A proposta apresentada por Machado (2002) e adotada pelo SIC utiliza o método de custeio direto, ou seja, alocando todos os custos – fixos e variáveis – diretamente a todos os objetos de custo, sem utilização de rateios. Para Machado (2002), o custeio direto permite analisar o desempenho dos gestores com maior objetividade e evita a utilização de rateios e as discussões relativas a este ponto.

Esse sistema de custos utiliza a estrutura orçamentária para alocação dos custos. Ou seja, os custos são apurados considerando como objetos de custeio as Ações da Lei Orçamentária Anual, que por sua vez contemplam os programas, projetos e atividades de cada órgão. Os recursos destinados à execução dessas ações são detalhados e utilizados associando-se diretamente com as atividades a serem executadas, de acordo com a Figura 4 (MACHADO, 2002).

Figura 4 – Relacionamento: políticas públicas, recursos, atividades e objetos de custo



Fonte: Machado (2002, p.151)

A partir do modelo de acumulação direta das despesas (neste caso, entenda-se gastos totais) orçamentárias, deve ser feito alguns ajustes contábeis das despesas orçamentárias liquidadas e dos investimentos.

2.4.2.3 Ajustes contábeis conceituais utilizados pelo SIC

Para Machado (2002) há uma correspondência entre as terminologias da contabilidade de custo no setor privado, apresentadas no tópico 2.2.2 e a contabilidade de custos aplicada ao setor público. Segundo ele, a fase da liquidação

da despesa pública cria os “valores liquidados”, significando que o direito de receber do credor foi atestado. Essa fase se equivale ao conceito de Gasto, pois a despesa liquidada representa o sacrifício financeiro da entidade para obter um produto ou serviço.

Segundo Martins et al. (2010, p. 10), a dimensão física dos custos refere-se à sua quantificação em termos de peso, volume, área etc. No caso específico da União, a dimensão física pode ser expressa pelos produtos, programas e ações orçamentárias. Por sua vez, a dimensão monetária está relacionada à expressão econômico-financeira expressa em reais, dólares, euros etc.

O SIC foi estruturado para extrair os dados da dimensão monetária do SIAFI. Já a dimensão física pode ser obtida a partir de dados de outros sistemas estruturantes, tais como SIOP/SIGPlan, do SIGEPE e do próprio SIAFI. Desse modo, a informação de custo surge a partir de ajustes efetuados na informação inicial obtida do SIAFI. O estágio da despesa orçamentária que mais se aproxima da informação de custo é o da liquidação, sendo, portanto, a despesa liquidada o ponto de partida da informação que deve alimentar o sistema de custos.

A despesa orçamentária liquidada é uma informação disponível e de fácil obtenção no SIAFI. Na Figura 5 estão demonstrados os ajustes efetuados, conforme a metodologia e os conceitos aplicados na construção do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal - SIC:

Figura 5 – Modelagem dos ajustes conceituais do SIC

Despesa orçamentária executada	
	Despesa liquidada Despesa executada por inscrição de restos a pagar não processados.
Ajustes da despesa orçamentária	
(-)	Despesa executada por inscrição de restos a pagar não processados
(+)	Restos a pagar não processados liquidados no exercício
(-)	Despesas de exercícios anteriores
(-)	Formação de estoques
(-)	Concessão de adiantamentos
(-)	Despesas de capital não efetivas
Ajustes patrimoniais	
(+)	Consumo de estoque
(+)	Despesa incorrida de adiantamentos
(+)	Depreciação/amortização/exaustão
= Custo	

Fonte: Machado et al. (2010, p.806)

Machado et al. (2012) reconhecem a dificuldade de escolha do método de custeio mais apropriado para o setor público e que há defensores para quase todos os métodos, além da legislação não impedir o uso de nenhum deles, ficando a critério do órgão a utilização de um ou mais métodos definidos na NBCT 16.11.

2.4.2.4 Vantagens do SIC

O Governo federal decidiu, em vez de criar um sistema novo que contemplasse a possibilidade de geração de informações de custos, adaptar os sistemas existentes para que possibilitem a extração de dados necessários para tal finalidade. Essa opção é considerada mais econômica se comparada a outras. Além disso, a criação e estruturação de um novo sistema, que permitisse a disponibilização de informações de custos para o Governo federal demandaria tempo para que existisse a integração entre os diferentes módulos existentes (MACHADO, 2002).

Portanto, o método de custeio direto é de fácil implantação e com baixo custo, além de apresentar uma estrutura baseada nas ações, projetos e atividades das Leis Orçamentárias Anuais, que são de conhecimento dos funcionários e gestores da Administração Pública.

2.4.2.5 Desvantagens do SIC

A estrutura orçamentária de cada órgão nem sempre reflete através de suas ações, muitas vezes genéricas e globais, os objetos de custeio específicos que se pretende mensurar. A associação dos recursos consumidos com os produtos ou serviços gerados não se dá, portanto, de forma direta, necessitando de uma análise mais aprofundada para identificação do método ou combinação de métodos de custeios mais apropriados para o tipo de informação que se deseja obter.

Ressalta-se que a escolha da metodologia de custos adotada deverá considerar vários fatores e que não se trata apenas de uma pautada por custos de implementação ou menor esforço de criação. A análise da informação desejada e dos processos envolvidos é fundamental. Portanto, é controversa a possibilidade de escolha de apenas um método de custeio para todos os órgãos que compõem a Administração Pública Federal.

Considerando, portanto, que o SIC utiliza o método de custeio direto, aquele que apropria apenas os custos diretamente identificáveis com o objeto de custeio, e que os objetos disponíveis no sistema para uso imediato são os programas e ações da Lei Orçamentária de cada órgão da administração pública federal, não se fará uso do mesmo no presente trabalho.

As ações do INPI na LOA se dividem basicamente em grupos de despesas que seriam, em sua maioria, indiretamente associadas ao objeto de custo deste trabalho: os macroprocessos finalísticos do INPI. Apenas as ações relativas às despesas com Pessoal seriam de fácil apropriação por meio do método custeio direto. Dessa forma, com a utilização do SIC puramente, seriam desprezados os custos e despesas indiretas de cada macroprocesso, o que não seria capaz de fornecer informações sobre o gasto completo de todo o processo de obtenção de receita.

2.5 CONSIDERAÇÕES

O Capítulo 2 apresentou inicialmente a evolução do papel do Estado na economia até a recente visão da necessidade do equilíbrio entre poder público e iniciativa privada, e também abordou as questões relacionadas à intervenção estatal quando existem falhas de mercado e à atuação do Estado brasileiro como prestador de serviço, bem como diretrizes para definição dos preços públicos praticados. Posteriormente, foram apresentados os conceitos de contabilidade geral, contabilidade de custos, além da temática de custos aplicada à administração pública brasileira.

O governo exerce um papel expressivo na economia de muitos países e é o responsável por representar os interesses da população como um todo, prestando serviços que garantam avanço do desenvolvimento econômico e social de cada país. A maneira como o governo desempenha esse papel, em consonância com a atuação do setor privado, é capaz de impulsionar ou regredir o grau de amadurecimento político, econômico e social de cada nação.

No Brasil, a função primordial da Administração Pública é empregar com eficiência os recursos públicos em favor do bem estar social, garantindo os direitos básicos previstos na Constituição Federal de 1988, como os direitos à vida, à educação, à saúde, à segurança, ao lazer, etc. Dessa forma, é crescente a necessidade de desenvolver e aprimorar ferramentas que permitam à população avaliar a eficiência da administração pública.

A contabilidade de custos fornece mecanismos para controle e mensuração dos recursos utilizados por uma organização, tornando-se um importante instrumento de eficiência organizacional e auxílio ao controle dos gestores, bem como subsídio para tomada de decisão. Sua utilização no setor público brasileiro ainda é incipiente, porém existe um esforço crescente nos últimos anos, inclusive através de exigência legal, para sua implantação nos diversos órgãos da administração pública.

O governo e a sociedade não sabem, salvo raras exceções, quanto custam os serviços públicos. Portanto não há medida de eficiência na administração pública, dado que a eficiência é a relação entre os resultados e o custo para obtê-los. Sem

um sistema de avaliação de resultados e de custos, a administração pública abre margem para encobrir ineficiência.

A implantação de um sistema de contabilidade de custos é um desafio, cuja solução se encontra em fase de desenvolvimento. Apesar da homologação do SIC – Sistema de Informações de Custos do governo federal em 2010, o mesmo foi estruturado utilizando um método de custeio direto que associa os recursos consumidos diretamente às ações, programas e atividades presentes na Lei Orçamentária Anual, limitando sua adaptação para outros objetos de custeio.

Conforme a NBCT 16.11, a escolha do método de custeio deve estar apoiada na disponibilidade de informações e no volume de recursos necessários para obtenção das informações ou dados. Dentre os métodos apontados na NBCT 16.11 estão o custeio por absorção, custeio pleno, custeio variável, custeio direto e custeio por atividades, conforme descritos no tópico 2.2.4 do presente trabalho.

Os esforços despendidos para implantação de sistemas de apuração de custos à nível federal ou através de iniciativas isoladas dentro da administração pública estão em consonância com a tendência de desenvolver com excelência os princípios da eficácia, eficiência, economicidade e avaliação dos resultados no setor público. Identificar o método mais apropriado para cada órgão é um desafio que precisa ser alcançado com celeridade.

No capítulo 3 será apresentada uma proposta metodológica para aplicação de um método de custeio que possa ser utilizado no INPI para apuração de custos, bem como subsídio para aprofundamento e desenvolvimento dessa temática na administração pública.

3 METODOLOGIA

O Capítulo 3 apresenta a metodologia utilizada neste trabalho e está dividido em cinco tópicos. O tópico 3.1 apresenta a tipologia da pesquisa quanto aos objetivos, técnicas e à abordagem do problema. O tópico 3.2 apresenta o ambiente no qual foi realizado a pesquisa e o tópico 3.3 indica a amostragem utilizada. O tópico 3.4 aborda a fase de coleta e análise dos dados, apresentando o método de custeio adotado. Por fim, o tópico 3.5 apresenta as considerações do Capítulo 3.

3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA

Segundo Beuren et al. (2003, p. 79), as tipologias de pesquisa aplicáveis à contabilidade estão agrupadas em três categorias:

“pesquisa quanto aos objetivos, que contempla a pesquisa exploratória, descritiva e explicativa; pesquisa quanto às técnicas, que aborda o estudo de caso, o levantamento, a pesquisa bibliográfica, documental, participante e documental; e a pesquisa quanto à abordagem do problema, que compreende a pesquisa qualitativa e quantitativa.”

Quanto aos objetivos, a pesquisa do presente trabalho foi exploratória, pois pretendeu identificar e aplicar um método de apuração de custos dos macroprocessos finalísticos do INPI. Segundo Gil (2008, p. 27), *“As pesquisas exploratórias têm como principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, tendo em vista a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores.”* A pesquisa exploratória tem por objetivo oferecer uma visão mais aproximada sobre o assunto estudado e geralmente envolve levantamento bibliográfico, entrevistas não padronizadas e estudos de caso.

Esta pesquisa foi desenvolvida através de estudo de caso e pesquisa bibliográfica, a qual foi elaborada a partir de material já publicado, como livros, artigos, periódicos, informações e estudos publicados na Internet. Segundo Gil (2008, p. 57), *“O estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira a permitir o seu amplo conhecimento e detalhamento, tarefa praticamente impossível mediante outros tipos de delineamentos considerados”*.

Em relação à abordagem do problema, a pesquisa foi do tipo quantitativa e qualitativa, pois utilizou instrumentos estatísticos na coleta dos dados, mas o tratamento dos dados foi feito através dos dados quantitativos analisados de maneira qualitativa.

3.2 AMBIENTE DA PESQUISA

A pesquisa foi realizada no Instituto Nacional da Propriedade Industrial, onde é possível ter acesso às informações que servem de base para o desenvolvimento de uma metodologia de apuração de custo dos macroprocessos do INPI.

3.3 AMOSTRAGEM

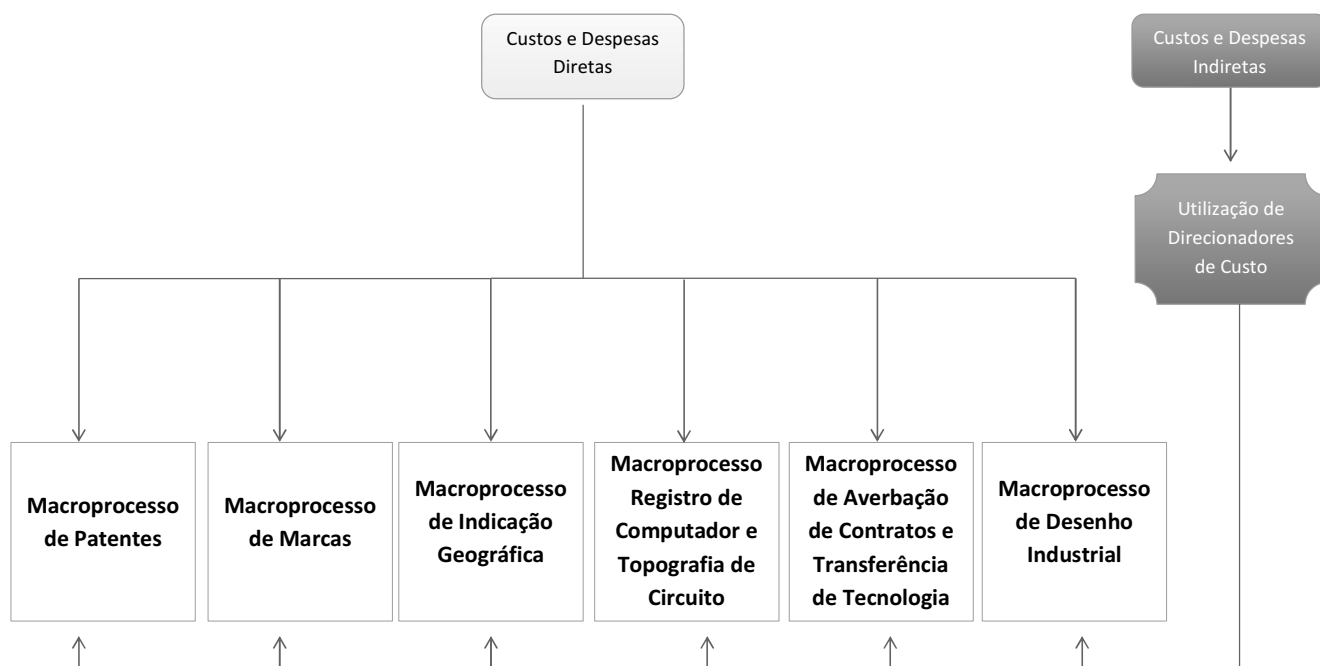
Para esta pesquisa foram levantados dados das despesas do INPI relativos aos anos de 2015 e 2016, de forma a contribuir com informações mais próximas da realidade atual.

3.4 COLETA E ANÁLISE DE DADOS

Após revisão da literatura, optou-se por adotar um modelo de apuração de custo baseado no custeio pleno, ou seja, um modelo que considera tanto custos (relativos à produção) como as despesas gerais e administrativas. Portanto, foram levados em consideração todos os gastos incorridos em cada período de análise. Em relação à alocação dos custos e despesas indiretas, buscou-se construir direcionadores de custos baseado no modelo teórico de apuração de custo ABC, através do qual se pretende compreender o comportamento de cada despesa a fim de encontrar bases sólidas para direcionar os custos que não são diretamente associados aos macroprocessos finalísticos, em vez de aplicar rateios frágeis ou arbitrários.

A Figura 6 ilustra o modelo metodológico aplicado:

Figura 6 – Metodologia aplicada ao caso do INPI



Fonte: Elaboração própria.

Os macroprocessos finalísticos do INPI constituem os conjuntos de atividades pelos quais o Instituto cumpre sua missão, gerando valor para os seus usuários. Foram considerados para este trabalho seis macroprocessos finalísticos, sendo estes: patentes, marcas, indicação geográfica, registro de computador e topografia de circuito integrado, averbação de contratos e transferência de tecnologia e, por fim, desenho industrial. As outras áreas do INPI foram tratadas como áreas complementares às áreas diretamente envolvidas em cada um desses macroprocessos. Dessa forma, os custos e despesas das áreas complementares serão levados, de forma indireta, ao custo total de cada macroprocesso, através da aplicação de direcionadores que serão descritos mais adiante.

Cabe ressaltar que a estrutura regimental do INPI sofreu alterações no ano de 2016, trazendo modificações significativas entre às áreas de cada macroprocesso como, por exemplo, a respeito das áreas envolvidas nos macroprocessos de Indicação Geográfica e Desenho Industrial, que antes estavam ligadas à Diretoria de Contratos, Indicações Geográficas e Registros, e foram alocadas, em 2016, na Diretoria de Marcas, que antes era composta apenas pelas áreas referentes ao macroprocesso de marcas. Portanto, a seguir será apresentada a composição anual

de 2015 e 2016 de cada área da estrutura do INPI que está sendo considerada para cada macroprocesso, bem como a composição das áreas que estão sendo consideradas como complementares aos macroprocessos através dos Quadros 1 e 2.

Quadro 1 – Estrutura do INPI por Macroprocesso – 2015

(continua)

MACROPROCESSO	2015	
	DIRETORIA/COORDENAÇÃO	UNIDADES
PATENTES	DIRETORIA DE PATENTES	TODAS
	DIRETORIA DE COOPERACAO DESENVOLVIMENTO	CENTRO DISSEMINACAO INFORM. TECNOLOGICA
	COORDENACAO-GERAL REC. PROC.ADM.NULIDADE	DIVISAO TEC.REC.PROC.ADM.NULID. PATENTES
MARCAS	DIRETORIA DE MARCAS	TODAS
	COORDENACAO-GERAL REC. PROC.ADM.NULIDADE	DIVISAO TEC.REC.PROC.ADM.NULIDADE MARCAS
INDICAÇÃO GEOGRÁFICA	DIRETORIA DE CONTR. IND. GEOGR. REGISTROS/ COORDENAÇÃO-GERAL DE INDICAÇÕES GEOGRÁFICAS E REGISTROS	COORDENAÇÃO DE FOMENTO E REGISTRO DE INDICAÇÕES GEOGRÁFICAS
	COORDENACAO-GERAL REC. PROC.ADM.NULIDADE	DIVISÃO TÉCNICA DE RECURSOS E PROCESSOS ADMINISTRATIVOS DE DESENHO INDUSTRIAL, CONTRATOS E OUTROS REGISTROS.

(continuação)

MACROPROCESSO	2015	
	DIRETORIA/COORDENAÇÃO	UNIDADES
REGISTRO DE COMPUTADOR E TOPOGRAFIA DE CIRCUITO	DIRETORIA DE CONTR. IND. GEOGR. REGISTROS/ COORDENAÇÃO-GERAL DE INDICAÇÕES GEOGRÁFICAS E REGISTROS	DIVISÃO DE REGISTRO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR E TOPOGRAFIA DE CIRCUITOS INTEGRADOS
	COORDENACAO-GERAL REC. PROC.ADM.NULIDADE	DIVISÃO TÉCNICA DE RECURSOS E PROCESSOS ADMINISTRATIVOS DE DESENHO INDUSTRIAL, CONTRATOS E OUTROS REGISTROS.
AVERBAÇÃO DE CONTRATOS E TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA	DIRETORIA DE CONTR. IND. GEOGR. REGISTROS	COORDENAÇÃO-GERAL DE CONTRATOS DE TECNOLOGIA
	COORDENACAO-GERAL REC. PROC.ADM.NULIDADE	DIVISÃO TÉCNICA DE RECURSOS E PROCESSOS ADMINISTRATIVOS DE DESENHO INDUSTRIAL, CONTRATOS E OUTROS REGISTROS.
DESENHO INDUSTRIAL	DIRETORIA DE CONTR. IND. GEOGR. REGISTROS/ COORDENAÇÃO-GERAL DE INDICAÇÕES GEOGRÁFICAS E REGISTROS	DIVISÃO DE REGISTRO DE DESENHO INDUSTRIAL
	COORDENACAO-GERAL REC. PROC.ADM.NULIDADE	DIVISÃO TÉCNICA DE RECURSOS E PROCESSOS ADMINISTRATIVOS DE DESENHO INDUSTRIAL, CONTRATOS E OUTROS REGISTROS.
ÁREAS COMPLEMENTARES AOS MACROPROCESSOS FINALÍSTICOS	ASSESSORIA DE ASSUNTOS ECONOMICOS	TODAS
	AUDITORIA INTERNA	TODAS
	CENTRO DEFESA DA PROPRIEDADE INTELECTUAL	TODAS
	COORDENACAO DE TEMAS GLOBAIS EM PI	TODAS
	COORDENACAO-GERAL DA QUALIDADE	TODAS
	COORDENACAO-GERAL DE COMUNICACAO SOCIAL	TODAS
	COORDENACAO-GERAL PLANEJ. ORCAMENTO	TODAS
	COORDENACAO-GERAL TECNOLOGIA INFORMACAO	TODAS
	CORREGEDORIA	TODAS
	DIRETORIA DE ADMINISTRACAO	TODAS
	GABINETE DA PRESIDENCIA	TODAS
	OUIDORIA	TODAS
	PROCURADORIA FEDERAL	TODAS

(conclusão)

MACROPROCESSO	2015	
	DIRETORIA/COORDENAÇÃO	UNIDADES
	DIRETORIA DE COOPERACAO DESENVOLVIMENTO	ACADEMIA PROPR. INTELEC. INOVAC. DESENV.
		BIBLIOTECA DE INOVACAO PROP. INTELLECTUAL
		CENTRO BRASILEIRO DE MATERIAL BIOLÓGICO
		COORDENACAO DE COOPERACAO NACIONAL
		COORDENACAO-GERAL COOPER. INTERNACIONAL
		COORDENACAO-GERAL DE ACAA REGIONAL

Fonte: Elaboração própria a partir de BRASIL (2013).

Quadro 2 – Estrutura do INPI por Macroprocesso – 2016

(continua)

MACROPROCESSO	2016		
	PERÍODO	DIRETORIA/COORDENAÇÃO	UNIDADES
PATENTES	JAN A ABR	DIRETORIA DE PATENTES	TODAS
		DIRETORIA DE COOPERACAO DESENVOLVIMENTO	CENTRO DISSEMINACAO INFORM. TECNOLOGICA
		COORDENACAO-GERAL REC. PROC.ADM.NULIDADE	DIVISAO TEC.REC.PROC.ADM.NULID. PATENTES
	MAIO A OUT	DIRETORIA DE PATENTES	TODAS
		DIRETORIA DE PATENTES	CENTRO DISSEMINACAO INFORMACAO TECNOLOGI
		COORDENACAO-GERAL REC. PROC.ADM.NULIDADE	DIVISAO TEC.REC.PROC.ADM.NULID. PATENTES
	NOV A DEZ	DIRETORIA PAT, PROG COMP E TOP CIRC INT	COORDENACAO ADMINISTRATIVA DE PATENTES
			COORDENACAO-GERAL DE PATENTES I
			COORDENACAO-GERAL DE PATENTES III
			COORDENACAO-GERAL DE PATENTES IV
			COORDENACAO-GERAL EST PROJ DISS INF TEC
			COORDENACAO-GERAL TRAT COOP EM MAT PAT
			SERVICO DE ASSUNTOS ESPECIAIS DE PATENTE
			COORDENACAO-GERAL REC. PROC.ADM.NULIDADE

(continuação)

MACROPROCESSO	2016			
	PERÍODO	DIRETORIA/COORDENAÇÃO	UNIDADES	
MARCAS	JAN A OUT	DIRETORIA DE MARCAS	TODAS	
		COORDENACAO-GERAL REC. PROC.ADM.NULIDADE	DIVISAO TEC.REC.PROC.ADM.NULIDADE MARCAS	
	NOV A DEZ	DIRETORIA DE MARCAS, DES IND E IND GEO/ COORDENACAO-GERAL MAR, IND GEO E DES IND		COORD. GEST.CONHEC.INSTR. PROC.REL.
				COORDENACAO GEST. FLUXOS DADOS EQUALID.
				COORDENACAO GESTAO DADOS BIBLIOGRAFICOS
				COORDENACAO GESTAO DOCUMENTAL EXAMEFORM
				COORDENACAO-GERAL DE MARCAS I
	COORDENACAO-GERAL DE MARCAS II			
	COORDENACAO-GERAL DE REC PROC ADM DE NUL	COORDENACAO TEC.REC.PROC.ADM.NUL. MARCAS		
INDICAÇÃO GEOGRÁFICA	JAN A OUT	DIRETORIA DE CONTR. IND. GEOGR. REGISTROS/ COORDENAÇÃO-GERAL DE INDICAÇÕES GEOGRÁFICAS E REGISTROS	COORDENAÇÃO DE FOMENTO E REGISTRO DE INDICAÇÕES GEOGRÁFICAS	
		COORDENACAO-GERAL REC. PROC.ADM.NULIDADE	DIVISÃO TÉCNICA DE RECURSOS E PROCESSOS ADMINISTRATIVOS DE DESENHO INDUSTRIAL, CONTRATOS E OUTROS REGISTROS.	
	NOV A DEZ	DIRETORIA DE MARCAS, DES IND E IND GEO/ COORDENACAO-GERAL MAR, IND GEO E DES IND	DIVISÃO DE EXAME TÉCNICO X - DITEC X	
		COORDENACAO-GERAL DE REC PROC ADM DE NUL	COORDENAÇÃO TÉCNICA DE RECURSOS E PROCESSOS ADMINISTRATIVOS DE NULIDADE DE DESENHO INDUSTRIAL, CONTRATOS E OUTROS REGISTROS.	

(continuação)

MACROPROCESSO	2016		
	PERÍODO	DIRETORIA/COORDENAÇÃO	UNIDADES
REGISTRO DE COMPUTADOR E TOPOGRAFIA DE CIRCUITO	JAN A OUT	DIRETORIA DE CONTR. IND. GEOGR. REGISTROS/ COORDENAÇÃO-GERAL DE INDICAÇÕES GEOGRÁFICAS E REGISTROS	DIVISÃO DE REGISTRO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR E TOPOGRAFIA DE CIRCUITOS INTEGRADOS
		COORDENACAO-GERAL REC. PROC.ADM.NULIDADE	DIVISÃO TÉCNICA DE RECURSOS E PROCESSOS ADMINISTRATIVOS DE DESENHO INDUSTRIAL, CONTRATOS E OUTROS REGISTROS.
	NOV A DEZ	DIRETORIA PAT, PROG COMP E TOP CIRC INT/ COORDENAÇÃO-GERAL DE ESTUDOS, PROJETOS E DISSEMINAÇÃO DE INFORMAÇÃO TECNOLÓGICA - CEPIT	DIVISÃO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR E TOPOGRAFIAS DE CIRCUITOS INTEGRADOS - DIPTO
		COORDENACAO-GERAL DE REC PROC ADM DE NUL	COORDENAÇÃO TÉCNICA DE RECURSOS E PROCESSOS ADMINISTRATIVOS DE NULIDADE DE DESENHO INDUSTRIAL, CONTRATOS E OUTROS REGISTROS
AVERBAÇÃO DE CONTRATOS E TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA	JAN A OUT	DIRETORIA DE CONTR. IND. GEOGR. REGISTROS	COORDENAÇÃO-GERAL DE CONTRATOS DE TECNOLOGIA
		COORDENACAO-GERAL REC. PROC.ADM.NULIDADE	DIVISÃO TÉCNICA DE RECURSOS E PROCESSOS ADMINISTRATIVOS DE DESENHO INDUSTRIAL, CONTRATOS E OUTROS REGISTROS.
	NOV A DEZ	COORDENACAO-GERAL DE CONTRATOS DE TECNOL (VINCULADA DIRETAMENTE À PRESIDÊNCIA)	TODAS
		COORDENACAO-GERAL DE REC PROC ADM DE NUL	COORDENAÇÃO TÉCNICA DE RECURSOS E PROCESSOS ADMINISTRATIVOS DE NULIDADE DE DESENHO INDUSTRIAL, CONTRATOS E OUTROS REGISTROS.

(continuação)

MACROPROCESSO	2016			
	PERÍODO	DIRETORIA/COORDENAÇÃO	UNIDADES	
DESENHO INDUSTRIAL	JAN A OUT	DIRETORIA DE CONTR. IND. GEOGR. REGISTROS/ COORDENAÇÃO-GERAL DE INDICAÇÕES GEOGRÁFICAS E REGISTROS	DIVISÃO DE REGISTRO DE DESENHO INDUSTRIAL	
		COORDENACAO-GERAL REC. PROC.ADM.NULIDADE	DIVISÃO TÉCNICA DE RECURSOS E PROCESSOS ADMINISTRATIVOS DE DESENHO INDUSTRIAL, CONTRATOS E OUTROS REGISTROS.	
	NOV A DEZ	DIRETORIA DE MARCAS, DES IND E IND GEO/ COORDENACAO-GERAL MAR, IND GEO E DES IND	DIVISÃO DE EXAME TÉCNICO IX - DITEC IX	
		COORDENACAO-GERAL DE REC PROC ADM DE NUL	COORDENAÇÃO TÉCNICA DE RECURSOS E PROCESSOS ADMINISTRATIVOS DE NULIDADE DE DESENHO INDUSTRIAL, CONTRATOS E OUTROS REGISTROS.	
	ÁREAS COMPLEMENTARES AOS MACROPROCESSOS FINALÍSTICOS	JAN A ABR	ASSESSORIA DE ASSUNTOS ECONOMICOS	TODAS
			AUDITORIA INTERNA	TODAS
CENTRO DEFESA DA PROPRIEDADE INTELECTUAL			TODAS	
COORDENACAO DE TEMAS GLOBAIS EM PI			TODAS	
COORDENACAO-GERAL DA QUALIDADE			TODAS	
COORDENACAO-GERAL DE COMUNICACAO SOCIAL			TODAS	
COORDENACAO-GERAL PLANEJ. ORCAMENTO			TODAS	
COORDENACAO-GERAL TECNOLOGIA INFORMACAO			TODAS	
CORREGEDORIA			TODAS	
DIRETORIA DE ADMINISTRACAO			TODAS	
GABINETE DA PRESIDENCIA			TODAS	
OUVIDORIA			TODAS	
PROCURADORIA FEDERAL			TODAS	
VICE-PRESIDENCIA			TODAS	
DIRETORIA DE COOPERACAO DESENVOLVIMENTO			ACADEMIA PROP. INTELEC. INOVAC. DESENV. BIBLIOTECA DE INOVACAO PROP. INTELECTUAL CENTRO BRASILEIRO DE MATERIAL BIOLOGICO	

(conclusão)

MACROPROCESSO	2016		
	PERÍODO	DIRETORIA/COORDENAÇÃO	UNIDADES
ÁREAS COMPLEMENTARES AOS MACROPROCESSOS FINALÍSTICOS	JAN A ABR	DIRETORIA DE COOPERACAO DESENVOLVIMENTO	COORDENACAO DE COOPERACAO NACIONAL
			COORDENACAO-GERAL COOPER. INTERNACIONAL
			COORDENACAO-GERAL DE ACOAO REGIONAL
	MAIO A OUT	ASSESSORIA DE ASSUNTOS ECONOMICOS	TODAS
		AUDITORIA INTERNA	TODAS
		CENTRO DEFESA DA PROPRIEDADE INTELECTUAL	TODAS
		COORDENACAO DE TEMAS GLOBAIS EM PI	TODAS
		COORDENACAO-GERAL DA QUALIDADE	TODAS
		COORDENACAO-GERAL DE COMUNICACAO SOCIAL	TODAS
		COORDENACAO-GERAL PLANEJ. ORCAMENTO	TODAS
		COORDENACAO-GERAL TECNOLOGIA INFORMACAO	TODAS
		CORREGEDORIA	TODAS
		DIRETORIA DE ADMINISTRACAO	TODAS
		GABINETE DA PRESIDENCIA	TODAS
		OUVIDORIA	TODAS
		PROCURADORIA FEDERAL	TODAS
		VICE-PRESIDENCIA	TODAS
		PRESIDENCIA	ACADEMIA PROPR INTELEC INOV DESENVOLV
			COORDENACAO-GERAL ARTIC COOP NACIONAL
	COORDENACAO-GERAL ASSUNTOS INTERNACIONAIS		
	NOV A DEZ	AUDITORIA INTERNA	TODAS
		CORREGEDORIA	TODAS
		DIRETORIA DE ADMINISTRACAO	TODAS
		DIRETORIA EXECUTIVA	TODAS
		GABINETE	TODAS
		OUVIDORIA	TODAS
		PROCURADORIA FEDERAL ESPECIALIZADA	TODAS
		PRESIDENCIA	COORDENACAO-GERAL DE DISSEM PARA INOV

Fonte: Elaboração própria a partir de BRASIL (2017).

3.4.1 Apuração das despesas do INPI

As despesas do INPI podem ser divididas em quatro grandes grupos: Despesas de Pessoal Ativo, Despesas de Custeio, Despesas de Investimento e Despesas de Pessoal Inativo. Não serão consideradas para fins de cálculo do custo de cada macroprocesso as despesas com Pessoal Inativo, uma vez que as mesmas não se referem a despesas que interferem no pleno funcionamento do instituto.

As despesas de Investimentos também foram excluídas do cálculo do custo de cada macroprocesso, pois as mesmas devem ser apropriadas à medida que ocorrem as depreciações/amortizações/exaustões. Para tanto, deveriam ter sido considerados os valores correspondentes de depreciação, amortização e exaustão lançados em cada período.

No entanto, de acordo com informações obtidas junto ao INPI sobre os lançamentos contábeis relativos às amortizações, depreciações e exaustões, os valores relativos aos períodos de análise desse trabalho apresentam inconsistências devido à implantação de novo sistema no final do ano de 2014. Estima-se que os valores totais referentes a essas despesas estariam em torno de R\$ 1,0 milhão e R\$ 1,5 milhão anuais.

Optou-se, portanto, por não fazer uso dos valores de depreciação, amortização e exaustão a fim de não utilizar valores estimados ou inconsistentes. Também não haveria um impacto significativo ao se distribuir esse custo por todos os macroprocessos finalísticos.

As Despesas de Pessoal Ativo foram obtidas através dos dados do SIGEPE, extraídos via Tesouro Gerencial¹⁹, e incluem as despesas de acordo com detalhamento do Quadro 3:

¹⁹ O Tesouro Gerencial é um Data Warehouse que se utiliza da extração de dados dos sistemas estruturantes da administração pública federal, tal como SIAPE, SIAFI e SIGPlan, para a geração de informações gerenciais. Fonte: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/tesouro-gerencial>>. Acesso em: 07 jul. 2017.

Quadro 3 – Detalhamento das Despesas de Pessoal Ativo

Despesas de Pessoal Ativo e Benefícios
VENCIMENTOS E SALARIOS
INCORPORACOES
ABONO DE PERMANENCIA
ADICIONAL DE INSALUBRIDADE
GRATIFICACAO POR EXERCICIO DE CARGO EFETIVO
GRATIFICACAO P/EXERCICIO DE CARGO EM COMISSAO
GRATIFICACAO DE TEMPO DE SERVICO
FERIAS VENCIDAS E PROPORCIONAIS
13º SALARIO
FERIAS - 1/3 CONSTITUCIONAL
SUBSTITUICOES
VENCIMENTOS E VANTAGENS FIXAS - PESSOAL CIVIL
AUXILIO NATALIDADE ATIVO CIVIL
AUXILIO-CRECHE CIVIL
AUXILIO-ALIMENTACAO CIVIS
AUXILIO-TRANPORTE
AJUDA DE CUSTO - PESSOAL CIVIL
INDENIZACAO DE MORADIA - PESSOAL CIVIL
RESSARCIMENTO ASSISTENCIA MEDICA/ODONTOLOGICA
FERIAS - PAGAMENTO ANTECIPADO

Fonte: Elaboração própria com nos dados disponíveis no SIGEPE.

Os dados gerados apresentam a distribuição dos valores liquidados das despesas descritas no Quadro 3 por lotação dos servidores. Dessa forma, foi possível identificar diretamente o custo total das despesas de pessoal relativas a cada macroprocesso ao agrupar-se o custo de pessoal de cada unidade pertencente a determinado macroprocesso, conforme indicado nos Quadros 1 e 2.

As despesas de Pessoal relativas à PSS, Exame Periódico (apenas 2015) e parte da despesa com Ressarcimento de Assistência Médica, pagas fora da folha de pagamento de pessoal ativo, foram identificadas através de dados extraídos

diretamente do SIAFI, assim como as demais despesas de Custeio. Destaca-se que as despesas de custeio referentes a passagens aéreas foram extraídas do SCDP²⁰, pois dessa forma foi possível fazer a identificação por pessoa usuária da passagem.

O Quadro 4 apresenta as despesas liquidadas relativas às Ações e Planos Orçamentários constantes na Lei Orçamentária Anual que foram extraídas do SIAFI e do SCDP:

Quadro 4 – Despesas extraídas do SIAFI e do SCDP

Ação	Plano Orçamentário	Plano Interno
DISSEMINACAO DE INFORMACOES TECNOLOGICAS	-	CEDIN
ADMINISTRACAO DA UNIDADE	GESTAO DA TECNOLOGIA DA INFORMACAO	ADM/CGTI
ADMINISTRACAO DA UNIDADE	GESTAO ADMINISTRATIVA GERAL	ADM/CENGE
ADMINISTRACAO DA UNIDADE	GESTAO ADMINISTRATIVA GERAL	ADM/CGAD
ADMINISTRACAO DA UNIDADE	GESTAO ADMINISTRATIVA GERAL	ADM/CGRH
ADMINISTRACAO DA UNIDADE	GESTAO ADMINISTRATIVA GERAL	ADM/COFIN ¹
ADMINISTRACAO DA UNIDADE	GESTAO ADMINISTRATIVA GERAL	ADM/VIAGENS
ADMINISTRACAO DA UNIDADE	GESTAO ADMINISTRATIVA GERAL	PR/INDENIZA
ADMINISTRACAO DA UNIDADE	GESTAO ADMINISTRATIVA REGIONAL	DIREG/CE
ADMINISTRACAO DA UNIDADE	GESTAO ADMINISTRATIVA REGIONAL	DIREG/DF
ADMINISTRACAO DA UNIDADE	GESTAO ADMINISTRATIVA REGIONAL	DIREG/MG
ADMINISTRACAO DA UNIDADE	GESTAO ADMINISTRATIVA REGIONAL	DIREG/PR
ADMINISTRACAO DA UNIDADE	GESTAO ADMINISTRATIVA REGIONAL	DIREG/RS

²⁰ Sistema de Concessão de Diárias e Passagens do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão.

ADMINISTRACAO DA UNIDADE	GESTAO ADMINISTRATIVA REGIONAL	DIREG/SP
ADMINISTRACAO DA UNIDADE	CAPACITACAO DE SERVIDORES PUBLICOS FEDERAIS EM PROCESSO DE QUALIFICACAO E REQUALIFICACAO	CAPACITACAO
ADMINISTRACAO DA UNIDADE	GESTAO DA INFORMACAO	BIBLIOTECA
ADMINISTRACAO DA UNIDADE	GESTAO DA INFORMACAO	PESQUISA
ADMINISTRACAO DA UNIDADE	PUBLICIDADE	PUBLICIDADE ²
ADMINISTRACAO DA UNIDADE	COMUNICACAO INSTITUCIONAL	COMUNICACAO ¹
AJUDA DE CUSTO PARA MORADIA	-	AUXMORADIA
ASSISTENCIA MEDICA E ODONTOLOGICA AOS SERVIDORES CIVIS, EMPR	ASSISTENCIA MEDICA E ODONTOLOGICA DE CIVIS - COMPLEMENTACAO DA UNIAO	ASSISTMEDIC
ASSISTENCIA MEDICA E ODONTOLOGICA AOS SERVIDORES CIVIS, EMPR	EXAMES PERÍODICOS	EXAMEPERIOD ²
CONTRIBUICAO DA UNIAO, DE SUAS AUTARQUIAS E FUNDACOES PARA O	CONTRIBUICAO DA UNIAO, DE SUAS AUTARQUIAS E FUNDACOES PARA O CUSTEIO DO REGIME DE PREVIDENCIA DOS SERVIDORES PUBLICOS FEDERAIS	PSS
COOPERAÇÃO TÉCNICA EM PROPRIEDADE INTELECTUAL	-	COOPTEC

¹Planos Internos ADM/COFIN e COMUNICACAO vigentes somente em 2016.

²Planos Internos EXAMEPERIOD e PUBLICIDADE vigentes somente em 2015.

Fonte: Elaboração própria com nos dados disponíveis no SIAFI.

As despesas do Quadro 4, com exceção de algumas poucas despesas, tais como as relativas ao Plano Interno CEDIN, cuja apropriação se dá de forma direta ao macroprocesso de patentes, são despesas administrativas indiretas que serão apropriadas aos custos dos macroprocessos através da utilização de direcionadores de custo, baseando-se em determinados critérios de comportamento da despesa, conforme será apresentado no Quadro 5.

Destaca-se que as despesas liquidadas de exercícios anteriores foram expurgadas no momento de apuração dos custos de cada exercício. Já em relação aos Restos a Pagar não Processados de cada exercício, serão identificadas as

despesas relativas a 2015 que tiveram liquidação em 2016 e até o 1º semestre de 2017 para composição do custo do exercício de 2015 e as despesas relativas a 2016 que tiveram liquidação até o 1º semestre de 2017 para compor o custo do exercício de 2016.

3.4.1.1 Direcionadores de Custos

Os direcionadores de custos são utilizados para determinar quanto de cada atividade é consumida por cada macroprocesso. Procurou-se estabelecer a relação entre atividades (despesas) e os objetos de custo. Os direcionadores utilizados para cada tipo de despesa estão descritos no Quadro 5.

Quadro 5 – Direcionadores de custos utilizados

Tipo	Direcionador	Despesa
1	% do número de servidores por macroprocesso	Despesas de Pessoal Ativo das áreas complementares
1	% do número de servidores por macroprocesso	EXAMEPERIOD: Exame Periódico
1	% do número de servidores por macroprocesso	ASSISTMED: Serviços médicos hospitalares, odontológicos e laboratoriais.
1	% do número de servidores por macroprocesso	PUBLICIDADE: Exposições, Congressos e Conferências.
1	% do número de servidores por macroprocesso	ADM/CENGE: Manutenção e Conservação de Bens Imóveis, Máquinas e Equipamentos, Serviços de Telecomunicações, Aparelhos e Equipamentos de Comunicação, Equipamentos e Utensílios Hidráulicos, Serviços de Brigada de Incêndio.
1	% do número de servidores por macroprocesso	ADM/CGTI: Despesa de infraestrutura de T.I., Serviços técnicos profissionais e de suporte aos usuários de T.I., Manutenção de Software, Serviços de Comunicação de Dados.
1	% do número de servidores por macroprocesso	ADM/CGAD e ADM/COFIN: Serviços de Vigilância, Locação de Transporte, Serviços de Cópias e Reprodução de Documentos, Serviços de Correios, Publicações no DOU, Manutenção e conservação de Máquinas e Equipamentos, Material de Expediente, Seguros e Serviços Bancários, Taxas do DETRAN.
1	% do número de servidores por macroprocesso	ADM/CGRH: Serviços de Saúde Ocupacional, Bucal e Projeto Qualidade de Vida, Materiais e Equipamentos farmacológicos, odont. laboratoriais e outros.
1	% do número de servidores por macroprocesso	DIREGS - Despesas Administrativas

1	% do número de servidores por macroprocesso	BIBLIOTECA: Assinatura de Periódicos e Anuidades, Serviços de Cópias e Reprodução de Documentos.
1	% do número de servidores por macroprocesso	PESQUISA: Portal eletrônico da Academia.
1	% do número de servidores por macroprocesso	COMUNICAÇÃO: Assinatura de Periódicos e Anuidades.
2	% das despesas de pessoal ativo por macroprocesso	PSS: Contribuição Patronal para o RPPS.
3	despesa diretamente associada ao macroprocesso de patentes	CEDIN: Disseminação de Informações Tecnológicas.
3	despesa diretamente associada ao macroprocesso de patentes	ADM/CGAD e ADM/COFIN: Taxas e Serviços Bancários referentes às bases de acesso de dados utilizadas no exame de Patentes.
4	% do número colaboradores alocados por macroprocesso	ADM/CGAD: Despesas com Apoio Administrativo.
5	% arrecadação da receita de cada macroprocesso	ADM/CGAD e ADM/CONFIN: Contribuição para o PIS/PASEP.
6	% ocupação predial por macroprocesso	ADM/CGAD: Locações de Imóveis, Condomínios, Serviços de Limpeza, Energia Elétrica, Serviços de Água e esgoto, Despesas com serviços água e cafeteria e copa.
7	% do número de FIAs alocados por macroprocesso	ADM/CGRH: Despesas com Fundação Para a Infância e Adolescência - FIA/RJ.
8	Lotação do servidor - alocação ao macroprocesso correspondente	ADM/CGRH: Despesas com Ajuda de Custo.
8	Lotação do servidor - alocação ao macroprocesso correspondente	ADM/VIAGENS: Diárias e Passagens.
8	Lotação do servidor - alocação ao macroprocesso correspondente	PR INDENIZA: Indenizações e Ressarcimentos.
8	Lotação do servidor - alocação ao macroprocesso correspondente	CAPACITAÇÃO: Despesas com cursos e capacitações, Diárias e Passagens.
8	Lotação do servidor - alocação ao macroprocesso correspondente	AUXMORADIA: Auxílio Moradia.
9	% do valor das despesas de passagens de cada macroprocesso	ADM/VIAGENS: Comissões e Corretagens e Seguros em Geral.

Fonte: Elaboração própria.

Portanto, foram utilizados 9 direcionadores de custo para fazer a alocação das despesas ao custo total de cada macroprocesso para cada período de análise. O direcionador Tipo 1, “Porcentagem do número de servidores por macroprocesso”,

foi criado através do número médio mensal de servidores lotados em cada área em cada período de análise e sua proporção em relação ao número médio mensal do total de servidores do INPI. Os servidores das áreas complementares foram alocados proporcionalmente ao número de servidores das áreas finalísticas de cada macroprocesso.

Caso o valor total das contas de depreciação, amortização e exaustão tivesse sido utilizada, esses valores também seriam direcionados aos macroprocessos finalísticos através do direcionador de custo Tipo 1.

O direcionador Tipo 2, “*Porcentagem das despesas de pessoal ativo por macroprocesso*”, foi aplicado apenas à despesa de PSS, que é uma despesa que varia proporcionalmente ao valor do salário de cada servidor. Dessa forma, a despesa total de PSS foi alocada a cada macroprocesso, na proporção da despesa de pessoal ativo apurada por macroprocesso sobre a despesa total de pessoal ativo de cada período de análise.

O direcionador Tipo 3, “*despesa diretamente associada ao macroprocesso de patentes*” diz respeito às despesas de custeio que são “custos” das áreas de patentes, ou seja, despesas que se relacionam diretamente à prestação de tais serviços e não precisam de nenhuma forma de alocação arbitrária.

O direcionador Tipo 4, “*Porcentagem do número colaboradores alocados por macroprocesso*”, foi aplicado apenas à despesa com o contrato de apoio administrativo da sede, cujo valor será alocado a cada macroprocesso considerando a proporção do número de colaboradores de cada área. O valor da despesa de apoio administrativo referente aos colaboradores das áreas complementares foi distribuído a cada macroprocesso proporcionalmente ao número de servidores por macroprocesso, conforme direcionador Tipo 1. Para este direcionador utilizou-se a configuração da distribuição dos colaboradores do mês de junho do ano de 2017, obtida junto ao INPI, tanto para o período de 2015 quanto 2016.

O direcionador Tipo 5, “*Porcentagem de arrecadação da receita de cada macroprocesso*”, aplicado apenas à despesa de Contribuição com PIS/PASEP foi construído considerando que tal despesa refere-se ao pagamento de 1% mensal sobre a receita total mensal do INPI. Como a receita do INPI contempla outras

rubricas que não somente as rubricas referentes a receitas de serviços foram calculadas os percentuais de arrecadação da receita de cada macroprocesso sobre a receita total e o valor da despesa de PASEP referente a outras receitas foi alocado proporcionalmente ao número de servidores por macroprocesso, conforme direcionador Tipo 1.

O direcionador Tipo 6, *“Porcentagem da ocupação predial por macroprocesso”*, utilizado para distribuição das despesas tais como Locação e Condomínio, foi construído considerando o percentual de postos ocupados por cada área sobre o número total de postos para cada período de análise. O valor correspondente aos postos das áreas complementares e aos postos não ocupados foi alocado proporcionalmente ao número de servidores por macroprocesso, conforme direcionador Tipo 1.

O direcionador Tipo 7, *“Porcentagem do número de FIAs alocado por macroprocesso”*, foi aplicado apenas à despesa com o contrato Fundação Para a Infância e Adolescência - FIA/RJ, cujo valor será alocado a cada macroprocesso considerando a proporção do número de FIAs que prestam auxílio em cada área. O valor referente aos FIAs das áreas complementares foi distribuído a cada macroprocesso proporcionalmente ao número de servidores por macroprocesso, conforme direcionador Tipo 1. Para este direcionador utilizou-se a configuração da distribuição dos FIAs por área do ano de 2015, obtida junto ao INPI, tanto para o período de 2015 quanto 2016.

O direcionador Tipo 8, *“Lotação do servidor - alocação ao macroprocesso correspondente”*, utilizado para despesas tais como Capacitações, Diárias e Passagens, foi construído de forma a alocar esse tipo de despesa diretamente à área de lotação do servidor e ao seu macroprocesso correspondente. Para os valores referentes às áreas de complementares, a alocação a cada macroprocesso realizou-se proporcionalmente ao número de servidores por macroprocesso, conforme direcionador Tipo 1.

Já o direcionador Tipo 9, *“Porcentagem do valor das despesas com passagens de cada macroprocesso”*, foi utilizado apenas para as despesas com Comissões e Corretagens e Seguros em Geral, as quais foram distribuídas aos

macroprocessos em função da proporção do valor gasto com passagens alocado em cada macroprocesso para cada período de análise.

3.4.2 Receitas dos macroprocessos do INPI

As receitas referentes aos macroprocessos finalísticos, objetos do presente trabalho, foram obtidas através do SIAFI e sua composição por código de recolhimento da União – GRU está apresentada no Quadro 6:

Quadro 6 – Códigos de Apuração da Receita por Macroprocesso

MACROPROCESSO	Cód. Recolhimento GRU	
PATENTES	22000	INPI-SERVICOS DE PATENTES
	72200	INPI-INTRA-SERVICOS DE PATENTES
	25000	INPI-SERV.INFORMACOES CIENTIFICAS/TECNOLOG.
	20830	INPI-SERVICO DE REMESSA DE DEPOSITOS OFICIAIS
	70830	INPI-SERV REMESSA DE DEPOSITOS OFICIAIS-INTRA
MARCAS	23000	INPI-SERV.REGISTRO MARCAS
	73000	INPI-INTRA-SERV.DE REGITRO DE MARCAS
INDICAÇÃO GEOGRÁFICA	26000	INPI-SERV DE REGISTRO INDICACOES GEOGRAFICAS
REGISTRO DE COMPUTADOR E TOPOGRAFIA DE CIRCUITO	27000	INPI-SERV.REGISTRO DE PROGRAMA DE COMPUTADOR
	77000	INPI-INTRA SERV.REGISTRO DE PROGRAMA COMPUT
	22100	INPI-SERVICO PROTECAO TOPOGRAF CIRC INTEGRAD
AVERBAÇÃO DE CONTRATOS E TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA	24000	INPI-SERV.REG.TRANSF.TECNOLOGIA
	78871	INTRA-SERV REGISTRO DE TRANSF. DE TECNOLOGIA
DESENHO INDUSTRIAL	23500	INPI-SERVICO REGISTRO DE DESENHO INDUSTRIAL
	73500	INPI-SERV REGISTRO DESENHO INDUSTRIAL-INTRA

Fonte: Elaboração própria com base nos dados disponíveis no SIAFI.

O valor da receita total do INPI por período foi apurado no SIAFI através das contas contábeis de Receita Realizada (621.200.000), Restituições (621.310.000),

Retificações (621.320.000) e Outras Deduções da Receita Orçamentária (621.390.000).

Dessa forma, foi possível comparar o custo apurado por macroprocesso finalístico com a receita gerada pelos serviços prestados por cada macroprocesso em cada período de análise. Essa comparação permitiu inferir se há proporcionalidade e razoabilidade nos preços públicos praticados, embora outras análises conjuntas se façam pertinentes no estabelecimento dos valores da tabela de retribuições do INPI, conforme será apresentado adiante.

3.5 CONSIDERAÇÕES

O Capítulo 3 apresentou de forma detalhada a metodologia utilizada descrevendo sua tipologia, ambiente de pesquisa e amostragem, bem como o método de custeio adotado para apuração de custos no período de análise. Foi adotado um modelo de apuração de custo baseado no custeio pleno, considerando tanto os custos diretos das áreas finalísticas quanto as despesas gerais e administrativas. Além disso, foram evidenciadas as estruturas regimentais de cada período de análise por macroprocessos e para alocação dos custos e despesas indiretas, foram criados direcionadores de custos baseado no modelo teórico de apuração de custo ABC ao invés de aplicar rateios frágeis ou arbitrários.

No Capítulo 4, de posse dos dados levantados, será feita a análise de dados e a apresentação dos resultados obtidos com demonstração da metodologia desenvolvida para apuração do custo dos macroprocessos e sua relevância sem, contudo, ter a intenção de esgotar o assunto, mas visando contribuir para o aprofundamento dos estudos a respeito do tema em questão.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A partir da metodologia proposta no Capítulo 3, foram levantados os dados referentes ao período de 2015 e 2016 que serviram de base para os resultados que estão apresentados separadamente nos tópicos 4.1 e 4.2, respectivamente. O tópico 4.3 apresentará a análise comparativa entre os dois períodos e o tópico 4.4 trará um breve comparativo internacional dos preços praticados por determinados serviços. O tópico 4.5 descreverá as considerações finais do capítulo.

4.1 RESULTADOS DO PERÍODO DE ANÁLISE DE 2015

4.1.1 DESPESA DE PESSOAL ATIVO

A apuração das despesas de pessoal ativo por macroprocesso para 2015, considerando as rubricas indicadas no Quadro 3, pode ser vista na Tabela 1.

Tabela 1 – Despesa de Pessoal Ativo - 2015

MACROPROCESSO	Total Anual (R\$)	
PATENTES	57.670.165	40%
MARCAS	23.563.379	16%
INDICAÇÃO GEOGRÁFICA	1.491.927	1%
REGISTRO DE COMPUTADOR E TOPOGRAFIA DE CIRCUITO	1.527.078	1%
AVERBAÇÃO DE CONTRATOS E TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA	5.498.253	4%
DESENHO INDUSTRIAL	1.670.792	1%
ÁREAS COMPLEMENTARES AOS MACROPROCESSOS FINALÍSTICOS	52.965.358	37%
Total	144.386.953	100%

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados do SIGEPE.

O macroprocesso de patentes foi responsável pelo maior percentual das despesas de Pessoal Ativo, 40%, seguido pelas áreas complementares, que representaram 37%. O macroprocesso de marcas responde por 16% das despesas de Pessoal Ativo, enquanto que o macroprocesso de averbação de contratos e

transferência de tecnologia é responsável por 4% dessas despesas. Os macroprocessos de indicação geográfica, desenho industrial e registro de computador e topografia de circuito são os que apresentem menor valor das despesas de pessoal ativo, correspondendo a cerca de 1% cada um deles.

As despesas de pessoal ativo representam custos diretos de fácil identificação e alocação a cada macroprocesso. Porém, o valor referente às áreas complementares aos macroprocessos finalísticos são despesas relacionadas indiretamente com a área fim e que, por isso, foram alocadas a cada macroprocesso através de um direcionador de custo. O direcionador de custo aplicado para essa despesa foi o Tipo 1, “*Porcentagem do número de servidores por macroprocesso*”, conforme descrito no Quadro 5 do Capítulo 3.

Esse direcionador foi construído considerando o número médio mensal de servidores lotados em cada área em cada período de análise e sua proporção em relação ao número médio mensal do total de servidores do INPI. Para 2015, a configuração da lotação média mensal de servidores por macroprocesso pode ser visualizada na Tabela 2.

Tabela 2 – Distribuição de Pessoal Ativo - 2015

MACROPROCESSO	Média Anual	
PATENTES	341	35%
MARCAS	179	18%
INDICAÇÃO GEOGRÁFICA	10	1%
REGISTRO DE COMPUTADOR E TOPOGRAFIA DE CIRCUITO	12	1%
AVERBAÇÃO DE CONTRATOS E TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA	33	3%
DESENHO INDUSTRIAL	13	1%
ÁREAS COMPLEMENTARES AOS MACROPROCESSOS FINALÍSTICOS	393	40%
Total	980	100%

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados do SIGEPE.

As áreas complementares aos macroprocessos finalísticos apresentaram 40% da composição do número total de servidores, o maior percentual dentre todos. Para

fins de aplicação do direcionador Tipo 1, foram considerados apenas os servidores lotados nas áreas finalísticas, de acordo com a Tabela 3.

Tabela 3 – Direcionador de Custo Tipo 1 - 2015

MACROPROCESSO	Número Médio de Servidores Lotados	% Direcionador Tipo 1
PATENTES	341	58%
MARCAS	179	30%
INDICAÇÃO GEOGRÁFICA	10	2%
REGISTRO DE COMPUTADOR E TOPOGRAFIA DE CIRCUITO	12	2%
AVERBAÇÃO DE CONTRATOS E TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA	33	6%
DESENHO INDUSTRIAL	13	2%
Total	587	100%

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados do SIGEPE.

Portanto, as despesas de pessoal ativo dos servidores das áreas complementares foram alocadas proporcionalmente ao número de servidores lotados nas áreas finalísticas de cada macroprocesso, de acordo com os percentuais do direcionador de custo Tipo 1, apresentado na Tabela 3.

Aplicando-se o direcionador Tipo 1 às despesas de Pessoal Ativo referente às áreas complementares aos macroprocessos finalísticos, obtiveram-se os seguintes valores totais para cada macroprocesso, de acordo com a Tabela 4:

Tabela 4 – Despesa de Pessoal Ativo por Macroprocesso - 2015

MACROPROCESSO	Total Anual (R\$)	
PATENTES	88.416.973	61%
MARCAS	39.703.199	27%
INDICAÇÃO GEOGRÁFICA	2.352.266	2%
REGISTRO DE COMPUTADOR E TOPOGRAFIA DE CIRCUITO	2.640.385	2%
AVERBAÇÃO DE CONTRATOS E TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA	8.459.975	6%
DESENHO INDUSTRIAL	2.814.154	2%
Total	144.386.953	100%

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados do SIGEPE.

Portanto, o macroprocesso de patentes, que antes da alocação das despesas das áreas complementares respondia por 40% das despesas de pessoal ativo, passou a responder por 61% da despesa total de pessoal ativo. Já o macroprocesso de marcas, que respondia por 16% das despesas de pessoal ativo, passou a responder por 27% das despesas totais de pessoal ativo após a alocação das despesas das áreas complementares, utilizando-se o direcionador Tipo1.

Já o macroprocesso de averbação de contratos e transferência de tecnologia, que antes respondia por 4% das despesas de pessoal ativo, passou a responder por 6% da despesa total de pessoal ativo. Os macroprocessos de indicação geográfica, desenho industrial e registro de topografia de circuito integrado, responsáveis por 1% das despesas de pessoal ativo, cada um deles, passaram a responder por 2% das despesas totais de pessoal ativo após a alocação das despesas das áreas complementares, utilizando-se o direcionador Tipo1.

Dessa forma, percebe-se que o macroprocesso de patentes deve apresentar o maior custo total, uma vez que porcentagem expressiva do custo de pessoal ativo, 61%, é alocada a este macroprocesso e, para alocação de outras despesas relacionadas ao número de pessoas (Direcionador Tipo 1), será utilizada a proporção de 58%, conforme apresentado na Tabela 3.

4.1.2 DESPESA DE PESSOAL ATIVO PESSOAL RELATIVAS À PSS, EXAME PERIÓDICO E PARTE DA DESPESA COM RESSARCIMENTO DE ASSISTÊNCIA MÉDICA

As despesas de Pessoal relativas à PSS, Exame Periódico e parte da despesa com Ressarcimento de Assistência Médica, pagas fora da folha de pagamento de pessoal ativo, foram identificadas através de dados extraídos diretamente do SIAFI, assim como as demais despesas de Custeio.

4.1.2.1 Despesa com PSS

Os valores pagos a título de PSS foram extraídos diretamente do SIAFI. A despesa de PSS refere-se à contribuição patronal para o Regime de Previdência dos Servidores Públicos. Esse valor é um percentual sobre o salário de cada servidor. Dessa forma, optou-se por alocar a despesa total de PSS, de acordo com a

porcentagem de Despesa de Pessoal Ativo destinado a cada macroprocesso, de acordo com a Tabela 4. A Tabela 5 apresenta os valores do PSS alocados de acordo com o direcionador de custo Tipo 2, “Porcentagem das despesas de pessoal ativo por macroprocesso”.

Tabela 5 – Direcionador de Custo Tipo 2 aplicado à despesa de PSS - 2015

MACROPROCESSO	Total Anual (R\$)	% Direcionador Tipo 2
PATENTES	15.961.316	61%
MARCAS	7.167.349	27%
INDICAÇÃO GEOGRÁFICA	424.639	2%
REGISTRO DE COMPUTADOR E TOPOGRAFIA DE CIRCUITO	476.651	2%
AVERBAÇÃO DE CONTRATOS E TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA	1.527.222	6%
DESENHO INDUSTRIAL	508.020	2%
Total	26.065.197	100%

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados do SIAFI.

4.1.2.2 Despesa com Exame Periódico

Para a despesa com Exame Periódico, foi utilizado o direcionador de custo Tipo 1, “Porcentagem do número de servidores por macroprocesso”. A Tabela 6 apresenta a distribuição deste valor por macroprocesso.

Tabela 6 – Direcionador de Custo Tipo 1 aplicado à despesa de Exame Periódico - 2015

MACROPROCESSO	Total Anual (R\$)	% Direcionador Tipo 1
PATENTES	16.324	58%
MARCAS	8.569	30%
INDICAÇÃO GEOGRÁFICA	457	2%
REGISTRO DE COMPUTADOR E TOPOGRAFIA DE CIRCUITO	591	2%
AVERBAÇÃO DE CONTRATOS E TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA	1.572	6%
DESENHO INDUSTRIAL	607	2%
Total	28.120	100%

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados do SIAFI.

4.1.2.3 Despesa Ressarcimento de Assistência Médica paga fora da folha de pagamento.

Para a despesa com Ressarcimento de Assistência Médica paga fora da folha de pagamento, foi utilizado o direcionador de custo Tipo 1, “*Porcentagem do número de servidores por macroprocesso*”, pois os lançamentos fora da folha referem-se a indenizações e restituições a pessoas das áreas complementares e à empresa de gestão de saúde à época. A Tabela 7 apresenta a distribuição deste valor por macroprocesso.

Tabela 7 – Direcionador de Custo Tipo 1 aplicado à despesa de Ressarcimento de Assistência Médica paga fora da folha de pagamento - 2015

MACROPROCESSO	Total Anual (R\$)	% Direcionador Tipo 1
PATENTES	107.404	58%
MARCAS	56.379	30%
INDICAÇÃO GEOGRÁFICA	3.005	2%
REGISTRO DE COMPUTADOR E TOPOGRAFIA DE CIRCUITO	3.889	2%
AVERBAÇÃO DE CONTRATOS E TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA	10.346	6%
DESENHO INDUSTRIAL	3.994	2%
Total	185.018	100%

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados do SIAFI.

4.1.3 DESPESA DE CUSTEIO

As despesas de custeio compreendem as seguintes ações da Lei Orçamentária Anual de 2015: Administração da Unidade, Disseminação de Informações Tecnológicas e Cooperação Técnica em Propriedade Intelectual, sendo que esta última não apresentou execução alguma.

A Ação Administração da Unidade, em 2015, foi composta pelos seguintes Planos Orçamentários: Gestão da Tecnologia da Informação, Gestão Administrativa Geral, Gestão Administrativa Regional, Capacitação de servidores públicos federais, Gestão da Informação e Publicidade, conforme apresentado anteriormente no Quadro 4. Já a Ação Disseminação de Informações Tecnológicas foi composta pelo Plano Interno CEDIN.

A seguir serão apresentadas as despesas de custeio liquidadas em 2015 e as despesas de 2015 inscritas em Restos a Pagar cujos valores foram liquidados até o 1º semestre de 2017, distribuídas pelos macroprocessos finalísticos, de acordo com o Tipo de Direccionador adotado, conforme indicado no Quadro 5 do Capítulo 3.

4.1.3.1 Despesas com aplicação do Direccionador Tipo 1

A tabela 8 apresenta as despesas de custeio que serão alocadas aos custos dos macroprocessos finalísticos através da aplicação do direccionador de custo Tipo 1, “*Porcentagem do número de servidores por macroprocesso*”.

Tabela 8 – Despesas de Custeio - Direccionador de Custo Tipo 1 - 2015

Plano Orçamentário	Plano Interno/Despesas	Valor (R\$)
GESTÃO ADMINISTRATIVA GERAL	ADM/CENGE: Manutenção e Conservação de Bens Imóveis, Máquinas e Equipamentos, Serviços de Telecomunicações, Aparelhos e Equipamentos de Comunicação, Equipamentos e Utensílios Hidráulicos, Serviços de Brigada de Incêndio.	1.710.458
	ADM/CGAD: Serviços de Vigilância, Locação de Transporte, Serviços de Cópias e Reprodução de Documentos, Serviços de Correios, Publicações no DOU, Manutenção e conservação de Máquinas e Equipamentos, Material de Expediente, Seguros e Serviços Bancários, Taxas do DETRAN.	5.830.949
	ADM/CGRH: Serviços de Saúde Ocupacional, Bucal e Projeto Qualidade de Vida, Materiais e Equipamentos farmacológicos, odont. laboratoriais e outros.	1.711.320
GESTÃO DA TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO	ADM/CGTI: Despesa de infraestrutura de T.I., Serviços técnicos profissionais e de suporte aos usuários de T.I., Manutenção de Software, Serviços de Comunicação de Dados.	14.910.446
GESTÃO ADMINISTRATIVA REGIONAL	DIREGS - Despesas Administrativas das Unidades Regionais Descentralizadas	2.772.294
GESTÃO DA INFORMAÇÃO	BIBLIOTECA: Assinatura de Periódicos e Anuidades, Serviços de Cópias e Reprodução de Documentos.	5.010
	PESQUISA: Portal eletrônico da Academia.	12.450
PUBLICIDADE DE UTILIDADE PUBLICA	PUBLICIDADE: Exposições, Congressos e Conferências.	7.300
Total		26.960.226

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados do SIAFI.

A distribuição do valor total da Tabela 8 por macroprocesso finalístico, de acordo com aplicação dos percentuais referentes ao direcionador de custo Tipo 1, podem ser vistos na Tabela 9.

Tabela 9 – Direcionador de Custo Tipo 1 - Despesas de Custeio - 2015

MACROPROCESSO	Total Anual (R\$)	
PATENTES	15.650.624	58%
MARCAS	8.215.430	30%
INDICAÇÃO GEOGRÁFICA	437.927	2%
REGISTRO DE COMPUTADOR E TOPOGRAFIA DE CIRCUITO	566.691	2%
AVERBAÇÃO DE CONTRATOS E TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA	1.507.565	6%
DESENHO INDUSTRIAL	581.990	2%
Total	26.960.226	100%

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados do SIAFI.

4.1.3.2 Despesas com aplicação do Direcionador Tipo 3

O Plano Interno CEDIN é composto por despesas referentes às bases de acesso necessárias ao exame de patentes, que são diretamente alocadas ao custo total do macroprocesso de patentes. Já algumas despesas do Plano Interno ADM/CGAD, tais como taxas e serviços bancários referentes ao pagamento das bases de acesso citadas acima também foram alocadas diretamente ao macroprocesso de patentes. A Tabela 10 apresenta os valores totais apurados pelo Direcionador Tipo 3, “*despesa diretamente associada ao macroprocesso de patentes*”.

Tabela 10 – Direcionador de Custo Tipo 3 - Despesas de Custeio - 2015

MACROPROCESSO	Total Anual (R\$)	
PATENTES	2.274.757	100%
Total	2.274.757	100%

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados do SIAFI.

4.1.3.3 Despesas com aplicação do Direcionador Tipo 4

O direcionador de custo Tipo 4 foi utilizado especificamente para as despesas relacionadas ao contrato de Apoio Administrativo do Plano Interno ADM/CGAD. Através dos dados obtidos junto ao INPI do número de colaboradores atuantes em cada área do INPI em 2017, calculou-se a proporção de pessoas alocadas nas áreas de cada macroprocesso a fim de alocar o valor dessa despesa de acordo com essa proporção. A Tabela 11 apresenta o valor alocado a cada macroprocesso, de acordo com o direcionador de custo Tipo 4.

Tabela 11 – Direcionador de Custo Tipo 4 - Despesas de Custeio - 2015

MACROPROCESSO	Total Anual (R\$)	% aplicação direcionador Tipo 4	Valores após aplicação do Direcionador Tipo 1*	%
PATENTES	1.967.959	26%	4.279.990	57%
MARCAS	1.124.548	15%	2.338.195	31%
INDICAÇÃO GEOGRÁFICA	234.281	3%	298.975	4%
REGISTRO DE COMPUTADOR E TOPOGRAFIA DE CIRCUITO	46.856	1%	130.572	2%
AVERBAÇÃO DE CONTRATOS E TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA	46.856	1%	269.565	4%
DESENHO INDUSTRIAL	46.856	1%	132.832	2%
ÁREAS COMPLEMENTARES AOS MACROPROCESSOS FINALÍSTICOS	3.982.773	53%		
Total	7.450.128,67	100%	7.450.128,67	100%

* O valor apurado referente às áreas complementares foi alocado aos macroprocessos finalísticos através do direcionador de custo Tipo 1, conforme percentuais apresentados na Tabela 3.

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados obtidos junto ao INPI e no SIAFI.

4.1.3.4 Despesas com aplicação do Direcionador Tipo 5

O direcionador Tipo 5, “*Porcentagem de arrecadação da receita de cada macroprocesso*”, foi aplicado apenas à despesa de Contribuição com PIS/PASEP. Foram calculados os percentuais de arrecadação da receita de cada macroprocesso sobre a receita total de 2015 e o valor da despesa de PASEP referente ao percentual de arrecadação de outras receitas, que não referentes aos macroprocessos finalísticos, foi alocado proporcionalmente ao número de servidores por macroprocesso, conforme direcionador Tipo 1, conforme pode ser visto na Tabela 12.

Tabela 12 – Direcionador de Custo Tipo 5 - Despesas de Custeio – 2015

MACROPROCESSO	Total Anual (R\$)	% aplicação direcionador Tipo 5	Valores após aplicação do Direcionador Tipo 1*	%
PATENTES	1.354.787	41%	1.638.309	50%
MARCAS	1.381.479	42%	1.530.307	46%
INDICAÇÃO GEOGRÁFICA	104	0%	8.038	0,24%
REGISTRO DE COMPUTADOR E TOPOGRAFIA DE CIRCUITO	4.006	0,12%	14.272	0,43%
AVERBAÇÃO DE CONTRATOS E TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA	31.567	1%	58.877	2%
DESENHO INDUSTRIAL	42.608	1%	53.152	2%
OUTRAS RECEITAS	488.403	15%		
Total	3.302.955	100%	3.302.955	100%

* O valor apurado referente ao percentual de arrecadação de outras receitas, que não diretamente associadas aos macroprocessos finalísticos, foram alocados aos macroprocessos através do direcionador de custo Tipo 1, conforme percentuais apresentados na Tabela 3.

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados do SIAFI.

Destaca-se que o tópico 4.1.5 abordará os valores da Receita do INPI relativos a 2015 com mais profundidade.

4.1.3.5 Despesas com aplicação do Direcionador Tipo 6

O Direcionador Tipo 6, “Porcentagem da ocupação predial por macroprocesso” foi utilizado para as despesas que estão relacionadas à ocupação predial, tais como Locações de Imóveis, Condomínios, Serviços de Limpeza, Energia Elétrica, Serviços de Água e esgoto, Despesas com serviços água e cafeteria e copa. O valor total das despesas liquidadas de 2015 e dos restos a pagar liquidados até o 1º semestre de 2017 foi de R\$ 40,3 milhões. A distribuição desse valor por macroprocesso pode ser visto na Tabela 13.

Tabela 13 – Direcionador de Custo Tipo 6 - Despesas de Custeio - 2015

MACROPROCESSO	Total Anual (R\$)	% aplicação direcionador Tipo 6	Valores após aplicação do Direcionador Tipo 1	%
PATENTES	8.096.248	20%	23.296.280	58%
MARCAS	4.276.530	11%	12.255.432	30%
INDICAÇÃO GEOGRÁFICA	619.611	2%	1.044.929	3%
REGISTRO DE COMPUTADOR E TOPOGRAFIA DE CIRCUITO	55.886	0,14%	606.262	2%
AVERBAÇÃO DE CONTRATOS E TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA	794.560	2%	2.258.721	6%
DESENHO INDUSTRIAL	347.468	1%	912.702	2%
ÁREAS COMPLEMENTARES AOS MACROPROCESSOS FINALÍSTICOS	9.602.753	24%		
POSTOS VAGOS	16.581.271	41%		
Total	40.374.326	100%	40.374.326	100%

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados obtidos junto ao INPI e no SIAFI.

Ressalta-se que dos 2077 postos de trabalho disponíveis nos prédios alugados pelo INPI em 2015 apenas 59% estavam ocupados e 41% encontravam-se vagos (INPI, 2017). Dessa forma, o direcionador Tipo 6 alocou R\$ 16,5 milhões das despesas relacionadas à ocupação predial em “Postos Vagos”, valor que foi

posteriormente distribuídos aos macroprocessos finalísticos, assim como o valor correspondente às áreas complementares, através do direcionador de custo Tipo 1.

Portanto, percebe-se que através de uma análise de custos aprofundada é possível identificar pontos de melhoria da gestão do gasto público, como, por exemplo, identificando o número total de postos vagos, tipo de informação que deve ser sinalizada com clareza para que a alta administração possa tomar decisões gerenciais que maximizem a eficiência da organização.

4.1.3.6 Despesas com aplicação do Direcionador Tipo 7

O direcionador de custo Tipo 7 “*Porcentagem do número de FIAs alocado por macroprocesso*” foi utilizado especificamente para as despesas relacionadas ao contrato com Fundação Para a Infância e Adolescência - FIA/RJ. Através dos dados obtidos junto ao INPI do número de bolsistas FIA atuantes em cada área do INPI em 2017, calculou-se a proporção dessas pessoas alocadas nas áreas de cada macroprocesso a fim de alocar o valor dessa despesa de acordo com essa proporção. A Tabela 14 apresenta o valor alocado a cada macroprocesso, de acordo com o direcionador de custo Tipo 7.

Tabela 14 – Direcionador de Custo Tipo 7 - Despesas de Custeio - 2015

MACROPROCESSO	Total Anual (R\$)	% aplicação direcionador Tipo 7	Valores após aplicação do Direcionador Tipo 1*	%
PATENTES	148.379	18%	474.514	56%
MARCAS	91.060	11%	262.256	31%
INDICAÇÃO GEOGRÁFICA	16.868	2%	25.994	3,1%
REGISTRO DE COMPUTADOR E TOPOGRAFIA DE CIRCUITO	8.434	1%	20.243	2%
AVERBAÇÃO DE CONTRATOS E TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA	8.434	1%	39.849	5%
DESENHO INDUSTRIAL	8.434	1%	20.562	2%

ÁREAS COMPLEMENTARES AOS MACROPROCESSOS FINALÍSTICOS	561.809	67%		0%
Total	843.419	100%	843.419	100%

* O valor apurado referente às áreas complementares foi alocado aos macroprocessos finalísticos através do direcionador de custo Tipo 1, conforme percentuais apresentados na Tabela 3.

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados obtidos junto ao INPI e no SIAFI.

4.1.3.7 Despesas com aplicação do Direcionador Tipo 8

A tabela 15 apresenta as despesas de custeio que serão alocadas aos custos dos macroprocessos finalísticos através da aplicação do direcionador de custo Tipo 8, “*Lotação do servidor - alocação ao macroprocesso correspondente*”.

Tabela 15 – Despesas de Custeio para aplicação Direcionador de Custo Tipo 8 – 2015

Plano Orçamentário	Plano Interno/Despesas	Valor (R\$)
GESTÃO ADMINISTRATIVA GERAL	ADM/CGRH: Despesas com Ajuda de Custo.	121.514
	ADM/VIAGENS: Diárias e Passagens.	609.025
	PR INDENIZA: Indenizações e Ressarcimentos.	1.468
CAPACITACAO DE SERVIDORES PUBLICOS FEDERAIS EM PROCESSO DE QUALIFICACAO E REQUALIFICACAO	CAPACITAÇÃO: Despesas com cursos e capacitações, Diárias e Passagens.	131.442
Total		863.448

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados do SIAFI e do SCDP.

A distribuição do valor total da Tabela 15 por macroprocesso finalístico, de acordo com aplicação dos percentuais referentes ao direcionador de custo Tipo 1, podem ser vistos na Tabela 16.

Tabela 16 – Direcionador de Custo Tipo 8 - Despesas de Custeio - 2015

MACROPROCESSO	Total Anual (R\$)	% aplicação direcionador Tipo 8	Valores após aplicação do Direcionador Tipo 1*	%
PATENTES	300.094	35%	552.201	64%
MARCAS	56.367	7%	188.705	22%
INDICAÇÃO GEOGRÁFICA	55.227	6%	62.281	7%
REGISTRO DE COMPUTADOR E TOPOGRAFIA DE CIRCUITO	3.367	0%	12.495	1%
AVERBAÇÃO DE CONTRATOS E TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA	7.161	1%	31.445	4%
DESENHO INDUSTRIAL	6.945	1%	16.320	2%
ÁREAS COMPLEMENTARES AOS MACROPROCESSOS FINALÍSTICOS	434.287	50%		0%
Total	863.448	100%	863.448	100%

* O valor apurado referente às áreas complementares foi alocado aos macroprocessos finalísticos através do direcionador de custo Tipo 1, conforme percentuais apresentados na Tabela 3.

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados do SIAFI e do SCDP.

4.1.3.8 Despesas com aplicação do Direcionador Tipo 9

O direcionador Tipo 9, “*Porcentagem do valor das despesas com passagens de cada macroprocesso*”, foi utilizado apenas para as despesas com Comissões e Corretagens e Seguros em Geral do Plano Interno ADM\VIAGENS, as quais foram distribuídas aos macroprocessos em função da proporção do valor gasto com passagens alocado em cada macroprocesso para cada período de análise, de acordo com a Tabela 17.

Tabela 17 – Direcionador de Custo Tipo 9 - Despesas de Custeio – 2015

MACROPROCESSO	Total Anual (R\$)	% aplicação direcionador Tipo 9
PATENTES	7.528	62%
MARCAS	2.443	20%
INDICAÇÃO GEOGRÁFICA	1.328	11%
REGISTRO DE COMPUTADOR E TOPOGRAFIA DE CIRCUITO	133	1%
AVERBAÇÃO DE CONTRATOS E TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA	354	3%
DESENHO INDUSTRIAL	282	2%
Total	12.069	100%

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados do SIAFI e do SCDP.

4.1.4 CUSTO TOTAL POR MACROPROCESSO

Após a apuração das despesas de Pessoal Ativo e de Custeio por macroprocessos, foi possível mensurar o custo total por macroprocesso finalístico, de acordo com os valores apresentados na Tabela 18.

Tabela 18 – Custo Total por Macroprocesso – 2015

MACROPROCESSO	Despesas de Pessoal Ativo (R\$)	Despesas de Custeio* (R\$)	Total Anual (R\$)	%
PATENTES	88.416.973	64.259.247	152.676.219	60%
MARCAS	39.703.199	32.025.066	71.728.265	28%
INDICAÇÃO GEOGRÁFICA	2.352.266	2.307.573	4.659.839	2%
REGISTRO DE COMPUTADOR E TOPOGRAFIA DE CIRCUITO	2.640.385	1.831.800	4.472.186	2%
AVERBAÇÃO DE CONTRATOS E TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA	8.459.975	5.705.517	14.165.492	6%
DESENHO INDUSTRIAL	2.814.154	2.230.461	5.044.616	2%
Total	144.386.953	108.359.663	252.746.616	100%

* Despesas de Custeio mais as Despesas de Pessoal Ativo cuja execução se deu fora da folha de pagamento, conforme apresentado no Tópico 4.1.2.

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados do SIGEPE, SIAFI e do SCDP, bem como informações obtidas junto ao INPI.

Portanto, o macroprocesso de Patentes é o que possui o maior custo anual referente ao ano de 2015, de acordo com a metodologia aplicada, representando 60% do custo total referente a esse período de análise. O macroprocesso de Marcas possui o segundo maior custo, 28% do total anual de 2015, seguido do macroprocesso de Averbação de Contratos e Transferência de Tecnologia, responsável por 6% dos custos totais deste período. Os macroprocessos de Indicação Geográfica, Desenho Industrial e Registro de Computador e Topografia de Circuito respondem cada um deles por 2% do custo total do período de 2015.

Cabe destacar que, conforme indicado no tópico 4.1.1 já se esperava que o custo de patentes no ano de 2015 fosse o maior dentre os macroprocessos finalísticos, destacando que sua representação sobre o custo total, 60%, é bem próxima da proporção do número médio de servidores, 58%, conforme Tabela 3. O mesmo ocorreu em relação ao custo total de marcas, que representou 28% do custo total e cuja porcentagem referente ao número médio de servidores no ano de 2015 foi de 30%, conforme apresentado na Tabela 3. Os outros macroprocessos também apresentam a mesma proximidade em relação ao custo total e o número médio de servidores.

A seguir, o Tópico 4.1.5 irá apresentar a Receita do INPI total e por macroprocesso e o Tópico 4.1.6 fará a comparação entre a Receita de cada macroprocesso e o custo total apurado através da metodologia proposta para o período de 2015.

4.1.5 RECEITA DO INPI

4.1.5.1 Receita total

A Receita Total do INPI é composta por Receitas Correntes, compreendendo a Receita Patrimonial, Receita de Serviços e Outras Receitas Correntes (multas, recuperação de despesas de exercícios anteriores, restituições e outras) e pelas Receitas de Capital, que compreendem receitas provenientes de alienação de bens móveis e semoventes e relacionadas à amortização de financiamentos.

A Tabela 19 apresenta a composição da Receita do INPI referente ao ano de 2015:

Tabela 19 – Receita INPI 2015

RECEITA INPI (R\$)		%
RECEITAS CORRENTES	329.995.307	99,91%
Receita Patrimonial	46.911.688	14,20%
Receita de Serviços	282.731.290	85,60%
Outras Receitas Correntes	352.330	0,11%
RECEITAS DE CAPITAL	300.144	0,09%
Amortizações de Bens	300.144	0,09%
RECEITA TOTAL	330.295.451	100%

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados do SIAFI.

4.1.5.2 Receita por macroprocesso

As receitas correspondentes aos macroprocessos finalísticos compreendem 99,6% do valor total da Receita de Serviços. O restante da Receita de Serviços não correspondente aos macroprocessos refere-se às receitas de serviços administrativos. A tabela 20 apresenta os valores referentes à receita de cada macroprocesso auferidas em 2015.

Tabela 20 – Receita por Macroprocesso - 2015

MACROPROCESSO	Cód. Recolhimento GRU		Total (R\$)
PATENTES	22000	INPI-SERVICOS DE PATENTES	134.723.648
	72200	INPI-INTRA-SERVICOS DE PATENTES	740.961
	25000	INPI-SERV.INFORMACOES CIENTIFICAS/TECNOLOG.	14.094
	20830	INPI-SERVICO DE REMESSA DE DEPOSITOS OFICIAIS	109.075
	70830	INPI-SERV REMESSA DE DEPOSITOS OFICIAIS-INTRA	1.134
	TOTAL		135.588.913
MARCAS	23000	INPI-SERV.REGISTRO MARCAS	138.131.221
	73000	INPI-INTRA-SERV.DE REGITRO DE MARCAS	16.706
	TOTAL		138.147.927
INDICAÇÃO GEOGRÁFICA	26000	INPI-SERV DE REGISTRO INDICACOES GEOGRAFICAS	10.422
	TOTAL		10.422
REGISTRO DE COMPUTADOR E TOPOGRAFIA DE CIRCUITO	27000	INPI-SERV.REGISTRO DE PROGRAMA DE COMPUTADOR	389.647
	77000	INPI-INTRA SERV.REGISTRO DE PROGRAMA COMPUT	8.264

	22100	INPI-SERVICO PROTECAO TOPOGRAF CIRC INTEGRAD	2.679
	TOTAL		400.590
AVERBAÇÃO DE CONTRATOS E TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA	24000	INPI-SERV.REG.TRANSF.TECNOLOGIA	3.153.880
	TOTAL		3.156.652
DESENHO INDUSTRIAL	23500	INPI-SERVICO REGISTRO DE DESENHO INDUSTRIAL	4.260.369
	73500	INPI-SERV REGISTRO DESENHO INDUSTRIAL-INTRA	468
	TOTAL		4.260.837

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados retirados do SIAFI.

O valor da receita proveniente das atividades realizadas pelo macroprocesso de patentes representaram 41% da receita total do INPI (R\$ 330,3 milhões), enquanto o macroprocesso de marcas foi responsável por 42% da receita total de 2015. Os outros macroprocessos finalísticos respondem por menos de 2% cada da receita total do INPI.

4.1.6 COMPARAÇÃO RECEITA E CUSTO - MACROPROCESSOS

A tabela 21 apresenta a comparação entre o custo e a receita referentes a cada macroprocesso finalístico.

Tabela 21 – Comparação entre Custo e Receita dos Macroprocesso - 2015

MACROPROCESSO	Receita (R\$)	Custo Total (R\$)	Resultado
PATENTES	135.588.913	152.676.219	-17.087.307
MARCAS	138.147.927	71.728.265	66.419.663
INDICAÇÃO GEOGRÁFICA	10.422	4.659.839	-4.649.417
REGISTRO DE COMPUTADOR E TOPOGRAFIA DE CIRCUITO	400.590	4.472.186	-4.071.596
AVERBAÇÃO DE CONTRATOS E TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA	3.153.880	14.165.492	-11.011.612
DESENHO INDUSTRIAL	4.260.837	5.044.616	-783.779
Total	281.562.569	252.746.616	28.815.954

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados do SIGEPE, SIAFI e do SCDP, bem como informações obtidas junto ao INPI.

Embora a receita total dos macroprocessos seja superior ao custo total apurado em R\$ 28,8 milhões, é possível perceber na através da coluna “Resultado”

da Tabela 21 que todos os macroprocessos, com exceção do macroprocesso de Marcas, apresentam um custo maior do que as receitas auferidas no ano de 2015.

Há de se ressaltar que a metodologia utilizada alocou os custos das áreas complementares aos macroprocessos finalísticos. Dessa forma, o macroprocesso de marcas se mostra mais que capaz de cobrir os custos relativos aos seus serviços, como também contrabalancear o resultado negativo dos outros macroprocessos.

O macroprocesso de patentes, que apresentou a segunda maior receita do ano de 2015, apresentou o maior déficit se comparado seu custo total apurado pela metodologia proposta com a receita auferida no ano de análise referente aos serviços de patentes. Isso demonstra que o macroprocesso de patentes concentra grande parte dos custos do INPI devido ao número de servidores e que possivelmente os preços praticados relativos aos serviços de patentes podem estar aquém do custo dos mesmos.

E, considerando ainda que o número de examinadores de patentes é insuficiente para fazer face ao pleno atendimento de toda a demanda por tais serviços, entende-se que é necessário um estudo mais aprofundado para identificar os serviços específicos prestados pelo macroprocesso de patentes, bem como o custo dos serviços individuais a fim de se alcançar um equilíbrio aos preços públicos praticados pelo instituto.

Em relação ao macroprocesso de Indicação Geográfica, destaca-se que o custo apurado é 44.612% superior à receita arrecadada em 2015. Esse valor completamente discrepante entre custo e receita leva a algumas reflexões tais como se esses serviços compreendidos por este macroprocesso estão sendo plenamente divulgados, se os valores cobrados estão aquém dos custos praticados ou se realmente é um tipo de macroprocesso que poderá ser deficitário frente aos resultados positivos de outros macroprocessos, ou até mesmo se o valor cobrado por esses serviços será formado considerando determinada política pública de incentivo à inovação. Obviamente que não se trata apenas de uma análise de custos, mas cuja informação de custos serve como um dos indicadores para que os gestores possam analisar mais a fundo as nuances de cada macroprocesso.

O macroprocesso de Registro de computador e Topografia de circuito também apresenta um resultado semelhante ao macroprocesso de Indicação Geográfica, porém com um custo 1.016% superior à receita do período de 2015. Já o macroprocesso de Averbação de Contratos e Transferência de tecnologia apresenta uma relação um pouco menos desequilibrada, com um custo 349% superior à receita arrecada no ano de 2015.

O macroprocesso de Desenho Industrial, dentre os macroprocessos com déficit, foi o que apresentou o resultado menos alarmante, já que seu custo foi apenas 18% superior à receita arrecadada no período de 2015 sinalizando que a receita auferida pelos serviços de desenho industrial foi próxima de cobrir seus custos, necessitando de pouco subsídio do resultado positivo do macroprocesso de Marcas e/ou das outras receitas do INPI.

Dessa forma, seria de se esperar que se houvesse um aumento na tabela de retribuições, levando-se em consideração uma análise de custos dentre outros aspectos, que os serviços de Desenho Industrial aumentariam em proporções inferiores quando comparadas às proporções necessárias para garantir o equilíbrio dos serviços dos macroprocesso de patentes e de indicações geográficas, por exemplo.

A seguir, o Tópico 4.2 apresentará os resultados da metodologia aplicada ao período de 2016, buscando já identificar tendências e divergências entre os dois períodos de análise.

4.2 RESULTADOS DO PERÍODO DE ANÁLISE DE 2016

4.2.1 DESPESA DE PESSOAL ATIVO

A apuração das despesas de pessoal ativo por macroprocesso para 2016, considerando as rubricas indicadas no Quadro 3 do Capítulo 3, pode ser vista na Tabela 22.

Tabela 22 – Despesa de Pessoal Ativo - 2016

MACROPROCESSO	Total Anual (R\$)	
PATENTES	61.995.924	40%
MARCAS	25.136.758	16%
INDICAÇÃO GEOGRÁFICA	1.702.188	1%
REGISTRO DE COMPUTADOR E TOPOGRAFIA DE CIRCUITO	1.669.480	1%
AVERBAÇÃO DE CONTRATOS E TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA	4.875.607	3%
DESENHO INDUSTRIAL	1.878.288	1%
ÁREAS COMPLEMENTARES AOS MACROPROCESSOS FINALÍSTICOS	56.361.665	37%
Total	153.619.911	100%

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados do SIGEPE.

Em 2016, as despesas de pessoal ativo tiveram crescimento de 6% em relação ao valor total de 2015, porém, os percentuais referentes a cada macroprocesso se mantiveram os mesmos, com pequena alteração no macroprocesso de Averbação de contratos e transferência de tecnologia, que em 2015 respondia por 4% e passou a representar 3% das despesas de pessoal ativo.

O macroprocesso de patentes foi novamente responsável pelo maior percentual das despesas de Pessoal Ativo, 40%, seguido pelas áreas complementares, que apresentaram os mesmos 37% apurados na análise de 2015.

O macroprocesso de marcas também manteve o mesmo percentual de 16% das despesas de Pessoal Ativo, enquanto que os macroprocessos de indicação geográfica, desenho industrial e registro de computador e topografia de circuito são

os que apresentem menor valor das despesas de pessoal ativo, correspondendo a cerca de 1% cada um deles, assim como auferido em 2015.

O valor referente às áreas complementares aos macroprocessos finalísticos também foram alocadas a cada macroprocesso através do direcionador de custo Tipo 1, “*Porcentagem do número de servidores por macroprocesso*”, conforme descrito no Quadro 5 do Capítulo 3. A Tabela 23 apresenta a configuração da lotação média mensal de servidores por macroprocesso de 2016.

Tabela 23 – Distribuição de Pessoal Ativo - 2016

MACROPROCESSO	Média Anual	
PATENTES	360	37%
MARCAS	166	17%
INDICAÇÃO GEOGRÁFICA	11	1%
REGISTRO DE COMPUTADOR E TOPOGRAFIA DE CIRCUITO	13	1%
AVERBAÇÃO DE CONTRATOS E TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA	26	3%
DESENHO INDUSTRIAL	14	1%
ÁREAS COMPLEMENTARES AOS MACROPROCESSOS FINALÍSTICOS	371	39%
Total	961	100%

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados do SIGEPE.

Em 2016 o número médio de servidores do INPI foi de 961, 20 a menos que o registrado em 2015. Os percentuais por macroprocesso em 2016 sofreram leve alteração em relação aos registrados em 2015. O macroprocesso de Patentes que em 2015 registrou 35% do número médio de servidores apresentou 37% em 2016. Já o macroprocesso de marcas apresentou 17% em 2016, frente aos 18% de 2015.

O macroprocesso de Indicação Geográfica, Registro de computador e Topografia de circuito, Averbação de contratos e Transferência de tecnologia e de Desenho Industrial mantiveram os mesmos percentuais nos dois períodos analisados.

As áreas complementares aos macroprocessos finalísticos apresentaram 39% da composição do número total de servidores, frente aos 40% apresentados em 2015. De todo modo, manteve-se com o maior percentual dentre todos. Para fins de aplicação do direcionador Tipo 1, foram considerados apenas os servidores lotados nas áreas finalísticas, de acordo com a Tabela 24.

Tabela 24 – Direcionador de Custo Tipo 1 - 2016

MACROPROCESSO	Número Médio de Servidores Lotados	% Direcionador Tipo 1
PATENTES	360	61%
MARCAS	166	28%
INDICAÇÃO GEOGRÁFICA	11	2%
REGISTRO DE COMPUTADOR E TOPOGRAFIA DE CIRCUITO	13	2%
AVERBAÇÃO DE CONTRATOS E TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA	26	4%
DESENHO INDUSTRIAL	14	2%
Total	590	100%

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados do SIGEPE.

Os percentuais referentes ao direcionador Tipo 1 para 2016 sofreram pequenas alterações em relação aos apurados para o período de 2015, no qual o macroprocesso de Patentes apresentou 58%, o de marcas, 27% e o de Averbação de contratos e Transferência de Tecnologia, 6%. Os outros macroprocessos mantiveram o mesmo percentual de 2% em ambos os períodos.

Portanto, as despesas de pessoal ativo dos servidores das áreas complementares referentes ao período de 2016 foram alocadas proporcionalmente ao número de servidores lotados nas áreas finalísticas de cada macroprocesso, de acordo com os percentuais do direcionador de custo Tipo 1, apresentado na Tabela 24.

Aplicando-se o direcionador Tipo 1 às despesas de Pessoal Ativo referente às áreas complementares aos macroprocessos finalísticos, obtiveram-se os seguintes valores totais para cada macroprocesso, de acordo com a Tabela 25:

Tabela 25 – Despesa de Pessoal Ativo por Macroprocesso - 2016

MACROPROCESSO	Total Anual (R\$)	
PATENTES	96.420.275	63%
MARCAS	40.958.174	27%
INDICAÇÃO GEOGRÁFICA	2.739.721	2%
REGISTRO DE COMPUTADOR E TOPOGRAFIA DE CIRCUITO	2.930.070	2%
AVERBAÇÃO DE CONTRATOS E TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA	7.400.929	5%
DESENHO INDUSTRIAL	3.170.743	2%
Total	153.619.911	100%

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados do SIGEPE.

Portanto, o macroprocesso de patentes, que antes da alocação das despesas das áreas complementares respondia por 40% das despesas de pessoal ativo, passou a responder por 63% da despesa total de pessoal ativo. Já o macroprocesso de marcas, que respondia por 16% das despesas de pessoal ativo, passou a responder por 27% das despesas totais de pessoal ativo após a alocação das despesas das áreas complementares, utilizando-se o direcionador Tipo1.

Já o macroprocesso de averbação de contratos e transferência de tecnologia, que antes respondia por 3% das despesas de pessoal ativo, passou a responder por 5% da despesa total de pessoal ativo. Os macroprocessos de indicação geográfica, desenho industrial e registro de topografia de circuito integrado, responsáveis por cerca de 1% das despesas de pessoal ativo, cada um deles, passaram a responder por 2% das despesas totais de pessoal ativo após a alocação das despesas das áreas complementares, utilizando-se o direcionador Tipo1.

4.2.2 DESPESA DE PESSOAL ATIVO PESSOAL RELATIVAS À PSS E PARTE DA DESPESA COM RESSARCIMENTO DE ASSISTÊNCIA MÉDICA

As despesas de Pessoal relativas à PSS e parte da despesa com Ressarcimento de Assistência Médica, pagas fora da folha de pagamento de pessoal ativo, foram identificadas através de dados extraídos diretamente do SIAFI,

assim como as demais despesas de Custeio. Destaca-se que em 2016 não houve despesa com Exame Periódico, rubrica auferida apenas em 2015.

4.2.2.1 Despesa com PSS

A Tabela 26 apresenta os valores do PSS alocados de acordo com o direcionador de custo Tipo 2, “*Porcentagem das despesas de pessoal ativo por macroprocesso*” para o período de 2016.

Tabela 26 – Direcionador de Custo Tipo 2 aplicado à despesa de PSS - 2016

MACROPROCESSO	Total Anual (R\$)	% Direcionador Tipo 2
PATENTES	17.048.226	63%
MARCAS	7.241.882	27%
INDICAÇÃO GEOGRÁFICA	484.414	2%
REGISTRO DE COMPUTADOR E TOPOGRAFIA DE CIRCUITO	518.070	2%
AVERBAÇÃO DE CONTRATOS E TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA	1.308.570	5%
DESENHO INDUSTRIAL	560.624	2%
Total	27.161.787	100%

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados do SIAFI.

O valor total da despesa de PSS auferida em 2016 foi 4% superior ao valor apurado em 2015.

4.2.2.2 Despesa Ressarcimento de Assistência Médica paga fora da folha de pagamento.

Para a despesa com Ressarcimento de Assistência Médica paga fora da folha de pagamento, foi utilizado o direcionador de custo Tipo 1, “*Porcentagem do número de servidores por macroprocesso*”, pois os lançamentos fora da folha referem-se a indenizações e restituições a pessoas das áreas complementares e à empresa de gestão de saúde à época. A Tabela 27 apresenta a distribuição deste valor por macroprocesso.

Tabela 27 – Direcionador de Custo Tipo 1 aplicado à despesa de Ressarcimento de Assistência Médica paga fora da folha de pagamento - 2016

MACROPROCESSO	Total Anual (R\$)	% Direcionador Tipo 1
PATENTES	130.341	61%
MARCAS	59.905	28%
INDICAÇÃO GEOGRÁFICA	3.928	2%
REGISTRO DE COMPUTADOR E TOPOGRAFIA DE CIRCUITO	4.773	2%
AVERBAÇÃO DE CONTRATOS E TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA	9.562	4%
DESENHO INDUSTRIAL	4.894	2%
Total	213.402	100%

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados do SIAFI.

4.2.3 DESPESA DE CUSTEIO

As despesas de custeio compreendem as seguintes ações da Lei Orçamentária Anual de 2016: Administração da Unidade, Disseminação de Informações Tecnológicas, Ajuda de Custo para Moradia e Cooperação Técnica em Propriedade Intelectual, sendo que esta última não apresentou execução alguma.

A Ação Administração da Unidade, em 2016, foi composta pelos seguintes Planos Orçamentários: Gestão da Tecnologia da Informação, Gestão Administrativa Geral, Gestão Administrativa Regional, Capacitação de servidores públicos federais, Gestão da Informação e Comunicação Institucional, conforme apresentado anteriormente no Quadro 4.

A seguir serão apresentadas as despesas de custeio liquidadas em 2016 e as despesas de 2016 inscritas em Restos a Pagar cujos valores foram liquidados até o 1º semestre de 2017, distribuídas pelos macroprocessos finalísticos, de acordo com o Tipo de Direcionador adotado, conforme indicado no Quadro 5 do Capítulo 3.

4.2.3.1 Despesas com aplicação do Direcionador Tipo 1

A tabela 28 apresenta as despesas de custeio que serão alocadas aos custos dos macroprocessos finalísticos através da aplicação do direcionador de custo Tipo 1, “Porcentagem do número de servidores por macroprocesso”.

Tabela 28 – Despesas de Custeio para aplicação Direcionador de Custo Tipo 1 - 2016

Plano Orçamentário	Plano Interno/Despesas	Valor (R\$)
GESTÃO ADMINISTRATIVA GERAL	ADM/CENGE: Manutenção e Conservação de Bens Imóveis, Máquinas e Equipamentos, Serviços de Telecomunicações, Aparelhos e Equipamentos de Comunicação, Equipamentos e Utensílios Hidráulicos, Serviços de Brigada de Incêndio.	2.470.741
	ADM/CGAD: Serviços de Vigilância, Locação de Transporte, Serviços de Cópias e Reprodução de Documentos, Serviços de Correios, Publicações no DOU, Manutenção e conservação de Máquinas e Equipamentos, Material de Expediente, Seguros e Serviços Bancários, Taxas do DETRAN.	7.038.544
	ADM/CGRH: Serviços de Saúde Ocupacional, Bucal e Projeto Qualidade de Vida, Materiais e Equipamentos farmacológicos, odont. laboratoriais e outros.	1.497.806
	ADM/COFIN: Juros e Serviços Bancários	222,27
GESTÃO DA TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO	ADM/CGTI: Despesa de infraestrutura de T.I., Serviços técnicos profissionais e de suporte aos usuários de T.I., Manutenção de Software, Serviços de Comunicação de Dados.	12.803.772
GESTÃO ADMINISTRATIVA REGIONAL	DIREGS - Despesas Administrativas das Unidades Regionais Descentralizadas	2.683.747
GESTÃO DA INFORMAÇÃO	BIBLIOTECA: Assinatura de Periódicos e Anuidades	19.800
COMUNICAÇÃO INSTITUCIONAL	COMUNICACAO: Assinatura de Periódicos e Anuidades	2.500
Total		26.517.132

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados do SIAFI.

A distribuição do valor total da Tabela 28 por macroprocesso finalístico, de acordo com aplicação dos percentuais referentes ao direcionador de custo Tipo 1, podem ser vistos na Tabela 29.

Tabela 29 – Direcionador de Custo Tipo 1 aplicado às despesas de Custeio - 2016

MACROPROCESSO	Total Anual (R\$)	
PATENTES	15.393.404	58%
MARCAS	8.080.408	30%
INDICAÇÃO GEOGRÁFICA	430.729	2%
REGISTRO DE COMPUTADOR E TOPOGRAFIA DE CIRCUITO	557.378	2%
AVERBAÇÃO DE CONTRATOS E TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA	1.482.788	6%
DESENHO INDUSTRIAL	572.425	2%
Total	26.517.132	100%

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados do SIAFI.

4.2.3.2 Despesas com aplicação do Direcionador Tipo 3

A Tabela 30 apresenta os valores totais apurados pelo Direcionador Tipo 3, “despesa diretamente associada ao macroprocesso de patentes” para período de 2016.

Tabela 30 – Direcionador de Custo Tipo 3 - Despesas de Custeio - 2016

MACROPROCESSO	Total Anual (R\$)	
PATENTES	2.025.416	100%
Total	2.025.416	100%

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados do SIAFI.

4.2.3.3 Despesas com aplicação do Direcionador Tipo 4

O direcionador de custo Tipo 4 foi utilizado especificamente para as despesas relacionadas ao contrato de Apoio Administrativo do Plano Interno ADM/CGAD. Através dos dados obtidos junto ao INPI do número de colaboradores atuantes em

cada área do INPI em 2017, calculou-se a proporção de pessoas alocadas nas áreas de cada macroprocesso a fim de alocar o valor dessa despesa de acordo com essa proporção. A Tabela 31 apresenta o valor alocado a cada macroprocesso, de acordo com o direcionador de custo Tipo 4.

Tabela 31 – Direcionador de Custo Tipo 4 - Despesas de Custeio - 2016

MACROPROCESSO	Total Anual (R\$)	% aplicação direcionador Tipo 4	Valores após aplicação do Direcionador Tipo 1*	%
PATENTES	2.322.990	26%	5.052.126	57%
MARCAS	1.327.423	15%	2.760.019	31%
INDICAÇÃO GEOGRÁFICA	276.546	3%	352.912	4%
REGISTRO DE COMPUTADOR E TOPOGRAFIA DE CIRCUITO	55.309	1%	154.128	2%
AVERBAÇÃO DE CONTRATOS E TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA	55.309	1%	318.196	4%
DESENHO INDUSTRIAL	55.309	1%	156.796	2%
ÁREAS COMPLEMENTARES AOS MACROPROCESSOS FINALÍSTICOS	4.701.290	53%		
Total	8.794.177,67	100%	8.794.177,67	100%

* O valor apurado referente às áreas complementares foi alocado aos macroprocessos finalísticos através do direcionador de custo Tipo 1, conforme percentuais apresentados na Tabela 3.

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados obtidos junto ao INPI e no SIAFI.

4.2.3.4 Despesas com aplicação do Direcionador Tipo 5

O direcionador Tipo 5, “*Porcentagem de arrecadação da receita de cada macroprocesso*”, foi aplicado apenas à despesa de Contribuição com PIS/PASEP. Foram calculados os percentuais de arrecadação da receita de cada macroprocesso sobre a receita total de 2016 e o valor da despesa de PASEP referente ao

percentual de arrecadação de outras receitas, que não referentes aos macroprocessos finalísticos, foi alocado proporcionalmente ao número de servidores por macroprocesso, conforme direcionador Tipo 1, conforme pode ser visto na Tabela 32.

Tabela 32 – Direcionador de Custo Tipo 5 - Despesas de Custeio – 2016

MACROPROCESSO	Total Anual (R\$)	% aplicação direcionador Tipo 5	Valores após aplicação do Direcionador Tipo 1*	%
PATENTES	1.418.885	40%	1.740.376	49%
MARCAS	1.520.256	43%	1.689.015	47%
INDICAÇÃO GEOGRÁFICA	129	0%	9.125	0,26%
REGISTRO DE COMPUTADOR E TOPOGRAFIA DE CIRCUITO	4.821	0,13%	16.461	0,46%
AVERBAÇÃO DE CONTRATOS E TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA	26.783	1%	57.751	2%
DESENHO INDUSTRIAL	49.370	1%	61.325	2%
OUTRAS RECEITAS	553.810	15%		
Total	3.574.055	100%	3.574.055	100%

* O valor apurado referente ao percentual de arrecadação de outras receitas, que não diretamente associadas aos macroprocessos finalísticos, foram alocados aos macroprocessos através do direcionador de custo Tipo 1, conforme percentuais apresentados na Tabela 3.

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados do SIAFI.

O valor total da despesa de Contribuição com PIS/PASEP de 2016 foi 8% superior à de 2015 devido ao crescimento na Receita Total do INPI, no entanto, os percentuais referentes a cada macroprocesso permaneceram semelhantes em ambos os períodos.

4.2.3.5 Despesas com aplicação do Direcionador Tipo 6

As despesas relacionadas à ocupação predial, tais como Locações de Imóveis, Condomínios, Serviços de Limpeza, Energia Elétrica, Serviços de Água e esgoto, Despesas com serviços água e cafeteria e copa de 2016 foram alocadas de acordo com o Direcionador Tipo 6, “*Porcentagem da ocupação predial por macroprocesso*”. O valor total dessas despesas liquidadas de 2016 e dos restos a pagar referentes a 2016 liquidados até o 1º semestre de 2017 foi de R\$ 32,1 milhões. A distribuição desse valor por macroprocesso pode ser visto na Tabela 13.

Tabela 33 – Direcionador de Custo Tipo 6 - Despesas de Custeio - 2016

MACROPROCESSO	Total Anual (R\$)	% aplicação direcionador Tipo 6	Valores após aplicação do Direcionador Tipo 1	%
PATENTES	6.758.307	21%	18.568.822	58%
MARCAS	3.685.106	11%	9.884.760	31%
INDICAÇÃO GEOGRÁFICA	450.037	1%	780.512	2%
REGISTRO DE COMPUTADOR E TOPOGRAFIA DE CIRCUITO	161.867	0,5%	589.513	2%
AVERBAÇÃO DE CONTRATOS E TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA	522.991	2%	1.660.653	5%
DESENHO INDUSTRIAL	194.697	1%	633.887	2%
ÁREAS COMPLEMENTARES AOS MACROPROCESSOS FINALÍSTICOS	9.347.274	29%		
POSTOS VAGOS	10.997.866	34%		
Total	32.118.147	100%	32.118.147	100%

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados obtidos junto ao INPI e no SIAFI.

Ressalta-se que dos 1761 postos de trabalho disponíveis nos prédios alugados pelo INPI em 2016, 66% estavam ocupados e 34% encontravam-se vagos

(INPI, 2017), mostrando uma melhoria na ocupação total de postos se comparado ao período de 2015, no qual 41% dos postos estavam vagos.

De todo modo, R\$ 10,9 milhões das despesas relacionadas à ocupação predial, referentes aos “Postos Vagos”, foram posteriormente distribuídos aos macroprocessos finalísticos, assim como o valor correspondente às áreas complementares, através do direcionador de custo Tipo 1.

4.2.3.6 Despesas com aplicação do Direcionador Tipo 7

A Tabela 34 apresenta o valor das despesas de 2016 alocado a cada macroprocesso, de acordo com o direcionador de custo Tipo 7, “Porcentagem do número de FIAs alocado por macroprocesso”.

Tabela 34 – Direcionador de Custo Tipo 7 - Despesas de Custeio - 2016

MACROPROCESSO	Total Anual (R\$)	% aplicação direcionador Tipo 7	Valores após aplicação do Direcionador Tipo 1*	%
PATENTES	91.823	13%	382.947	54%
MARCAS	77.697	11%	230.515	33%
INDICAÇÃO GEOGRÁFICA	14.127	2%	22.273	3,2%
REGISTRO DE COMPUTADOR E TOPOGRAFIA DE CIRCUITO	7.063	1%	17.605	2%
AVERBAÇÃO DE CONTRATOS E TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA	7.063	1%	35.106	5%
DESENHO INDUSTRIAL	7.063	1%	17.889	3%
ÁREAS COMPLEMENTARES AOS MACROPROCESSOS FINALÍSTICOS	501.497	71%		
Total	706.334	100%	706.334	100%

* O valor apurado referente às áreas complementares foi alocado aos macroprocessos finalísticos através do direcionador de custo Tipo 1, conforme percentuais apresentados na Tabela 3.

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados obtidos junto ao INPI e no SIAFI.

4.2.3.7 Despesas com aplicação do Direcionador Tipo 8

A tabela 35 apresenta as despesas de custeio que serão alocadas aos custos dos macroprocessos finalísticos através da aplicação do direcionador de custo Tipo 8, “*Lotação do servidor - alocação ao macroprocesso correspondente*”.

Tabela 35 – Despesas de Custeio para aplicação do Direcionador de Custo Tipo 8 – 2016

Plano Orçamentário	Plano Interno/Despesas	Valor (R\$)
GESTÃO ADMINISTRATIVA GERAL	ADM/CGRH: Despesas com Ajuda de Custo.	86.323
	ADM/VIAGENS: Diárias e Passagens.	869.068
	PR INDENIZA: Indenizações e Ressarcimentos.	1.169
CAPACITACAO DE SERVIDORES PUBLICOS FEDERAIS EM PROCESSO DE QUALIFICACAO E REQUALIFICACAO	CAPACITAÇÃO: Despesas com cursos e capacitações, Diárias e Passagens.	133.108
AJUDA DE CUSTO PARA MORADIA	AUXMORADIA: Auxílio Moradia	134.085
Total		1.223.752

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados do SIAFI e do SCDP.

A distribuição do valor total da Tabela 35 por macroprocesso finalístico, de acordo com aplicação dos percentuais referentes ao direcionador de custo Tipo 1, podem ser vistos na Tabela 36.

Tabela 36 – Direcionador de Custo Tipo 8 - Despesas de Custeio - 2016

MACROPROCESSO	Total Anual (R\$)	% aplicação direcionador Tipo 8	Valores após aplicação do Direcionador Tipo 1*	%
PATENTES	375.006	31%	701.042	57%
MARCAS	204.967	17%	376.112	31%
INDICAÇÃO GEOGRÁFICA	22.491	2%	31.614	2,6%
REGISTRO DE COMPUTADOR E TOPOGRAFIA DE CIRCUITO	11.038	1%	22.843	2%

AVERBAÇÃO DE CONTRATOS E TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA	34.076	3%	65.482	5%
DESENHO INDUSTRIAL	14.535	1%	26.659	2%
ÁREAS COMPLEMENTARES AOS MACROPROCESSOS FINALÍSTICOS	561.640	46%		
Total	1.223.752	100%	1.223.752	100%

* O valor apurado referente às áreas complementares foi alocado aos macroprocessos finalísticos através do direcionador de custo Tipo 1, conforme percentuais apresentados na Tabela 3.

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados do SIAFI e do SCDP.

4.2.3.8 Despesas com aplicação do Direcionador Tipo 9

A Tabela 37 apresenta o direcionador Tipo 9, “*Porcentagem do valor das despesas com passagens de cada macroprocesso*”, utilizado para as despesas com Comissões e Corretagens e Seguros em Geral do Plano Interno ADM\VIAGENS de 2016.

Tabela 37 – Direcionador de Custo Tipo 9 - Despesas de Custeio – 2016

MACROPROCESSO	Total Anual (R\$)	% aplicação direcionador Tipo 9
PATENTES	9.572	57%
MARCAS	5.107	30%
INDICAÇÃO GEOGRÁFICA	655	4%
REGISTRO DE COMPUTADOR E TOPOGRAFIA DE CIRCUITO	263	2%
AVERBAÇÃO DE CONTRATOS E TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA	918	5%
DESENHO INDUSTRIAL	375	2%
Total	16.890	100%

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados do SIAFI e do SCDP.

4.2.4 CUSTO TOTAL POR MACROPROCESSO

Após a apuração das despesas de Pessoal Ativo e de Custeio por macroprocessos, foi possível mensurar o custo total por macroprocesso finalístico, de acordo com os valores apresentados na Tabela 38.

Tabela 38 – Custo Total por Macroprocesso – 2016

MACROPROCESSO	Despesas de Pessoal Ativo (R\$)	Despesas de Custeio* (R\$)	Total Anual (R\$)	%
PATENTES	96.420.275	61.428.882	157.849.157	62%
MARCAS	40.958.174	29.995.576	70.953.749	28%
INDICAÇÃO GEOGRÁFICA	2.739.721	2.283.082	5.022.803	2%
REGISTRO DE COMPUTADOR E TOPOGRAFIA DE CIRCUITO	2.930.070	2.084.324	5.014.394	2%
AVERBAÇÃO DE CONTRATOS E TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA	7.400.929	4.341.126	11.742.055	5%
DESENHO INDUSTRIAL	3.170.743	2.218.101	5.388.844	2%
Total	153.619.911	102.351.091	255.971.002	100%

* Despesas de Custeio mais as Despesas de Pessoal Ativo cuja execução se deu fora da folha de pagamento, conforme apresentado no Tópico 4.2.2.

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados do SIGEPE, SIAFI e do SCDP, bem como informações obtidas junto ao INPI.

Portanto, assim como apurado para o período de 2015, o macroprocesso de Patentes é o que possui o maior custo anual referente ao ano de 2016, de acordo com a metodologia aplicada, representando 62%, 2% superior à proporção do ano anterior. Já o macroprocesso de Marcas manteve os 28% do total anual em 2016, assim como apurado em 2015.

O macroprocesso de Averbação de Contratos e Transferência de Tecnologia foi responsável por cerca de 5% dos custos totais de 2016, 1% inferior à proporção do ano anterior. Os macroprocessos de Indicação Geográfica, Desenho Industrial e

Registro de Computador e Topografia de Circuito respondem cada um deles por cerca de 2% do custo total do período de 2016, semelhantemente ao apurado para o período de 2015.

A seguir, o Tópico 4.2.5 irá apresentar a Receita do INPI total e por macroprocesso e o Tópico 4.2.6 fará a comparação entre a Receita de cada macroprocesso e o custo total apurado através da metodologia proposta para o período de 2016.

4.2.5 RECEITA DO INPI

4.2.5.1 Receita total

A Tabela 39 apresenta a composição da Receita do INPI referente ao ano de 2016:

Tabela 39 – Receita INPI 2016

RECEITA INPI (R\$)	%
RECEITAS CORRENTES	357.297.860 99,97%
Receita Patrimonial	53.292.756 14,91%
Receita de Serviços	303.014.455 84,78%
Outras Receitas Correntes	990.650 0,28%
RECEITAS DE CAPITAL	107.592 0,03%
Amortizações de Bens	107.592 0,03%
RECEITA TOTAL	357.405.452 100%

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados do SIAFI.

4.2.5.2 Receita por macroprocesso

As receitas correspondentes aos macroprocessos finalísticos compreendem 99,7% do valor total da Receita de Serviços de 2016, percentual muito próximo dos 99,6% apurados no período de 2015. A tabela 40 apresenta os valores referentes à receita de cada macroprocesso auferidas em 2016.

Tabela 40 – Receita por Macroprocesso - 2016

MACROPROCESSO	Cód. Recolhimento GRU		Total (R\$)
PATENTES	22000	INPI-SERVICOS DE PATENTES	140.977.257
	72200	INPI-INTRA-SERVICOS DE PATENTES	841.951
	20830	INPI-SERVICO DE REMESSA DE DEPOSITOS OFICIAIS	68.566
	70830	INPI-SERV REMESSA DE DEPOSITOS OFICIAIS-INTRA	756
TOTAL			141.888.529
MARCAS	23000	INPI-SERV.REGISTRO MARCAS	151.943.261
	73000	INPI-INTRA-SERV.DE REGITRO DE MARCAS	82.351
TOTAL			152.025.612
INDICAÇÃO GEOGRÁFICA	26000	INPI-SERV DE REGISTRO INDICACOES GEOGRAFICAS	12.929
TOTAL			12.929
REGISTRO DE COMPUTADOR E TOPOGRAFIA DE CIRCUITO	27000	INPI-SERV.REGISTRO DE PROGRAMA DE COMPUTADOR	440.894
	77000	INPI-INTRA SERV.REGISTRO DE PROGRAMA COMPUT	32.420
	22100	INPI-SERVICO PROTECAO TOPOGRAF CIRC INTEGRAD	8.746
	TOTAL		
AVERBAÇÃO DE CONTRATOS E TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA	24000	INPI-SERV.REG.TRANSF.TECNOLOGIA	2.678.256
	78871	INTRA-SERV REGISTRO DE TRANSF. DE TECNOLOGIA	72
TOTAL			2.678.328
DESENHO INDUSTRIAL	23500	INPI-SERVICO REGISTRO DE DESENHO INDUSTRIAL	4.929.581
	73500	INPI-SERV REGISTRO DESENHO INDUSTRIAL-INTRA	7.430
TOTAL			4.937.011

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados retirados do SIAFI.

O valor da receita proveniente das atividades realizadas pelo macroprocesso de patentes representaram 40% da receita total de 2017 (R\$ 357,4 milhões), enquanto o macroprocesso de marcas foi responsável por 43% da receita total de 2016. Em 2015 esses percentuais foram de 41% e 42%, respectivamente. Os outros macroprocessos finalísticos seguem a mesma tendência de 2015 e respondem por menos de 2% cada da receita total do INPI de 2016.

4.2.6 COMPARAÇÃO RECEITA E CUSTO POR MACROPROCESSO

A tabela 21 apresenta a comparação entre o custo e a receita referentes a cada macroprocesso finalístico.

Tabela 41 – Comparação entre Custo e Receita dos Macroprocesso - 2016

MACROPROCESSO	Receita (R\$)	Custo Total (R\$)	Resultado
PATENTES	141.888.529	157.849.157	-15.960.628
MARCAS	152.025.612	70.953.749	81.071.863
INDICAÇÃO GEOGRÁFICA	12.929	5.022.803	-5.009.874
REGISTRO DE COMPUTADOR E TOPOGRAFIA DE CIRCUITO	482.060	5.014.394	-4.532.334
AVERBAÇÃO DE CONTRATOS E TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA	2.678.328	11.742.055	-9.063.727
DESENHO INDUSTRIAL	4.937.011	5.388.844	-451.833
Total	302.024.469	255.971.002	46.053.468

Fonte: Elaborado pela autora com base em dados do SIGEPE, SIAFI e do SCDP, bem como informações obtidas junto ao INPI.

Para o período de 2016, o resultado entre a receita total dos macroprocessos e o custo total apurado foi de R\$ 46,0 milhões, 60% superior ao valor apurado para o período de 2015 (R\$ 28,8 milhões). Esse aumento expressivo se deu principalmente em razão do crescimento da Receita dos macroprocessos, 7% (R\$ 20,4 milhões). O aumento do custo total dos macroprocessos foi de apenas 1% (R\$ 3,2 milhões).

Porém, assim como em 2015, todos os macroprocessos, com exceção do macroprocesso de Marcas, apresentaram um custo maior do que as receitas auferidas no ano de 2016.

O macroprocesso de patentes concentra o maior custo comparado aos outros macroprocessos, mas com a receita auferida pelos seus serviços insuficiente para equilibrar o seu resultado. Dessa forma, corrobora-se, assim como demonstrado na análise de 2015, que possivelmente os preços praticados relativos aos serviços de patentes podem estar aquém do custo dos mesmos e uma análise pormenorizada de cada serviço se faria bastante pertinente. Além disso, considerando que o número de examinadores de patentes atuais do instituto é insuficiente face ao *backlog* de pedidos de patentes, novas contratações impactarão

o custo deste macroprocesso e deveriam ser levadas em conta para decisões de ajuste nos preços públicos praticados através da tabela de retribuições do INPI.

A nível de ordem de grandeza, o custo total das despesas de patentes supera em 11% a receita total arrecada para a análise de 2016. Dessa forma, seria de se esperar que um possível aumento da Tabela de Retribuições relacionado aos serviços de patentes considerando as informações de custos estaria em torno desse percentual. Há que se ressaltar que esse tipo de decisão pode envolver outros fatores tais como adoção de políticas públicas, comparação com o cenário internacional e outros fatores relevantes interna e externamente ao instituto.

Em relação ao macroprocesso de Indicação Geográfica, destaca-se que o custo apurado continuou bem superior à receita arrecadada em 2016, assim como aconteceu no ano de 2015. Esse tipo de resultado levanta reflexões sobre a necessidade de divulgação de tais serviços e de revisão dos valores cobrados que necessita de outros fatores de análise que não somente custos. Também levanta a reflexão se alguns macroprocessos realmente serão sempre deficitários e necessitarão ser subsidiados pelos resultados dos outros macroprocessos a fim de garantir o equilíbrio total entre Receita e Custo dos macroprocessos finalísticos do INPI.

Já o macroprocesso de Registro de computador e Topografia de circuito também apresentou um resultado semelhante ao apurado em 2015, com um custo 940% superior à receita do período de 2016, o que aumenta a necessidade de reflexão sobre a plena divulgação desse tipo de serviço e se há que se esperar um resultado negativo desse macroprocesso para os anos vindouros, assim como destacado para o caso do macroprocesso de Indicação Geográfica.

Em relação ao macroprocesso de Averbação de contratos e Transferência de tecnologia, apresentou-se uma relação um pouco menos desequilibrada, com um custo 338% superior à receita arrecada no ano de 2016, semelhante aos 349% apresentados em 2015.

O macroprocesso de Desenho Industrial continuou apresentando um resultado menos alarmante considerando que em 2015 seu custo foi apenas 18% superior à receita arrecadada no período e em 2016 esse percentual passou a ser

de 9%, sinalizando que um pequeno aumento na receita futura de Desenho Industrial deve ser capaz de garantir o equilíbrio deste macroprocesso, considerando que os custos mantenham esse nível de crescimento, mais baixo que o crescimento da receita.

A seguir, o Tópico 4.3 apresentará algumas comparações entre os resultados do período de 2015 frente aos de 2016, buscando identificar tendências e divergências entre os dois períodos de análise.

4.3 ANÁLISE DOS RESULTADOS COMPARADOS

A Tabela 42 apresenta os valores apurados por tipo de custo/despesa em cada período, classificados de acordo com a proporção de cada um deles sobre o custo total do período.

Tabela 42 – Comparação entre os resultados de 2015 e 2016

Tipo de Custo/Despesa	2015	%	2016	%
Despesa de Pessoal Ativo	144.386.953	57,1%	153.619.911	60,0%
Despesas de Custeio - Diretor de Custo Tipo 6	40.374.326	16,0%	32.118.147	12,5%
Despesas de Custeio - Diretor de Custo Tipo 1	26.960.226	10,7%	26.517.132	10,4%
Despesa de PSS - Diretor de Custo Tipo 2	26.065.197	10,3%	27.161.787	10,6%
Despesas de Custeio - Diretor de Custo Tipo 4	7.450.129	2,9%	8.794.178	3,4%
Despesas de Custeio - Diretor de Custo Tipo 5	3.302.955	1,3%	3.574.055	1,4%
Despesas de Custeio - Diretor de Custo Tipo 3	2.274.757	0,9%	2.025.416	0,8%
Despesas de Custeio - Diretor de Custo Tipo 8	863.448	0,3%	1.223.752	0,5%
Despesas de Custeio - Diretor de Custo Tipo 7	843.419	0,3%	706.334	0,3%
Assistência Médica paga fora da folha de pagamento	185.018	0,1%	213.402	0,1%
Despesa de Exame Periódico	28.120	0,0%	-	0,0%
Despesas de Custeio - Diretor de Custo Tipo 9	12.069	0,0%	16.890	0,0%
Total	252.746.616	100%	255.971.002	100%

Fonte: Elaborado pela autora.

A Despesa de Pessoal Ativo é a que possui maior proporção em ambos os anos de análise, 57% do custo total em 2015 e 60% do custo total apurado para o período de 2016. Vale notar que não apenas o aumento do número dos servidores aumenta o custo com pessoal, mas principalmente as progressões e promoções dentro da carreira. Em 2015 o número médio de servidores no ano foi de 980, enquanto que em 2016, mesmo com a redução no número médio de servidores para 961, houve aumento de 6% do custo com pessoal ativo em relação ao ano anterior.

Portanto, ao longo dos anos, mantendo-se o número de servidores constante, espera-se um aumento na folha de pagamento. Qualquer entrada de novos servidores e reestruturação salarial poderá elevar ainda mais a proporção que as despesas de pessoal representam sobre o custo total, porém também impactará positivamente no aumento da receita com a produção dos novos examinadores ao longo do tempo.

Por já apresentar, nos últimos anos, um percentual considerável, é necessária uma avaliação de qualquer medida nesse sentido para mensurar o impacto sobre o custo total frente à receita esperada como, por exemplo, com a entrada de novos servidores ou mesmo aumento de metas para o quadro já existente de forma a não aumentar o déficit entre receita e custo para os macroprocessos, com exceção do macroprocesso de marcas cuja receita de seus serviços vem superando seus custos nos últimos anos.

As despesas de custeio, as quais foi aplicado o direcionador Tipo 6, “*percentual de ocupação predial por macroprocesso*”, foram as que apresentaram maior segundo maior percentual do custo total em ambos os períodos analisados. Dentre essas despesas, 93% do valor total delas referem-se às despesas com Locação e Condomínio em 2015 e 81% em 2016. Isso demonstra como essas despesas merecem uma atenção especial por parte da alta administração a fim de evitar aumento dos custos e promover melhor alocação dos recursos públicos.

Conforme apresentado anteriormente nos tópicos 4.1.3.5 e 4.2.3.5, o percentual de postos ocupados em 2015 e em 2016 foi de 59% e 66%, respectivamente. Isso demonstra que o número postos vagos foi reduzido de 2015 para 2016, mas ainda mantendo 34% dos postos existentes sem ocupação. É

notório que o INPI vem trabalhando ao longo de 2017 para desocupar um dos prédios ocupados nos anos de 2015 e 2016, o que contribuirá certamente para a diminuição do percentual de postos não utilizados, ou seja, redução dos custos relacionados à ocupação predial e efetiva utilização dos postos existentes, evitando, dessa forma, gastos desnecessários.

As despesas de PSS e as Despesas de Custeio que foram alocadas através do direcionador de custo Tipo 1 foram apresentaram valores totais muito próximos entre si nos dois períodos de análise, representando pouco mais de 10% dos custos totais, cada uma delas. A despesa de PSS está relacionada com a Despesa de Pessoal Ativo, por isso variando conforme já apresentado acima.

Já as Despesas de Custeio alocadas aos custos dos macroprocessos finalísticos pelo direcionador Tipo 1 englobam algumas despesas da Ação Administração da Unidade, conforme descrito no Tópico 3.4.1.1 do Capítulo 3. A Tabela 43 apresenta a proporção dessas despesas por Planos Orçamentários nos dois períodos de análise.

Tabela 43 – Despesas com aplicação do Direcionador de Custo Tipo 1 2015 e 2016

PLANO ORÇAMENTÁRIO	2015	%	2016	%
GESTÃO DA TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO	14.910.445,61	55%	12.803.771,62	48%
GESTÃO ADMINISTRATIVA GERAL	9.252.726,52	34%	11.007.313,31	42%
GESTÃO ADMINISTRATIVA REGIONAL	2.772.293,95	10%	2.683.746,88	10%
GESTÃO DA INFORMAÇÃO	17.460,00	0%	19.800,00	0%
PUBLICIDADE / COMUNICAÇÃO INSTITUCIONAL	7.300,00	0%	2.500,00	0%
TOTAL	26.960.226,08	100%	26.517.131,81	100%

Fonte: Elaborado pela autora.

A maioria das despesas alocadas utilizando o direcionador de custo Tipo 1 refere-se às despesas com Tecnologia da Informação, 55% em 2015 e 48% em 2016, conforme apresentado na Tabela 43. Essas despesas também merecem destaque na avaliação da alta administração, embora o valor delas sobre o custo total dos macroprocessos represente cerca de 6% em 2015 e 5% em 2016.

As despesas do Plano Orçamentário Gestão Administrativa Geral, tais como manutenção de máquinas e equipamentos, serviços de vigilância, serviços de cópias de documentos, serviços de saúde ocupacional, dentre outros, representaram 34% e 42% dessas despesas, respectivamente aos anos de 2015 e 2016. Considerando o custo total dos macroprocessos apurados nos anos de 2015 e 2016, essas despesas representam cerca de 4% para ambos os períodos.

As despesas relacionadas ao Plano Orçamentário Gestão Administrativa Regional mantiveram a mesma proporção de 10% sobre as Despesas com aplicação do Direcionador de Custo Tipo 1 para ambos os períodos e 1% sobre o custo total apurado para os macroprocessos finalísticos também em ambos os períodos. Já os Planos Orçamentários Gestão da Informação e Publicidade (2015) / Comunicação Institucional (2016) mantiveram proporções bem baixas e semelhantes nos dois períodos.

As outras despesas, alocadas aos custos dos macroprocessos finalísticos pelos direcionadores de custos Tipos 3, 4, 5, 7, 8 e 9, e as despesas de Assistência Médica paga fora da folha de pagamento e Exame Periódico representaram, cada uma delas, menos de 4% do custo total apurado nos anos de 2015 e 2016 e, conforme pode ser visto na Tabela 42, um total conjunto de 5,9% em 2015 e 6,5% em 2016.

O tópico 4.4 apresentará a seguir um breve comparativo de preços praticados pelos diversos atores internacionais sobre alguns serviços de propriedade industrial relativos a Patentes e Marcas, de forma a demonstrar como outras questões não apenas relacionadas a custos podem ser levadas em consideração no estabelecimento de uma política de preços.

4.4 BREVE COMPARATIVO INTERNACIONAL DE PREÇOS

Considerando que uma das finalidades em se definir uma metodologia de apuração de custos diz respeito à utilização da informação de custo para precificação dos serviços, convém levantar algumas outras questões relacionadas ao estabelecimento de valores cobrados na Tabela de Retribuições.

Os gestores públicos, ao se depararem com questões relacionadas ao estabelecimento de preços públicos, devem levar em conta tanto as questões técnicas de se garantir preços compatíveis com custos diretos e indiretos, quanto as questões políticas, tais como incentivos governamentais para determinados grupos como, por exemplo, redução de valores de retribuição para micro e pequena empresa e empreendedor individual.

Ademais, há que se notar que os serviços de propriedade industrial são serviços prestados por diversos países, os quais interagem entre si através de vários organismos internacionais, tais como OMPI²¹ e OMC²², dentre outros. Por isso, os preços praticados pelos agentes de cada país podem contribuir para uma reflexão sobre os valores cobrados internamente no INPI. Destaca-se que o presente trabalho não tem como objetivo exaurir a análise sobre os preços praticados pelos diversos países, porém irá apresentar alguns valores para fins de estimular reflexões sobre outros aspectos relacionados ao estabelecimento de preços que não somente a informação de custos.

A Tabela 44 apresenta o valor atual cobrado por dois dos principais serviços relacionados a Patentes pelos escritórios de propriedade intelectual de alguns países. Os valores apresentados estão todos em reais e as taxas de conversão utilizadas podem ser vistas na Tabela 45.

²¹ Organização Mundial da Propriedade Intelectual - entidade internacional de Direito Internacional Público com sede em Genebra, integrante do Sistema das Nações Unidas.

²² Organização Mundial do Comércio - organização criada com o objetivo de supervisionar e liberalizar o comércio internacional.

Tabela 44 – Preços dos Serviços de Patentes – Comparativo Internacional – 2017 – Valores em BRL (Reais)

SERVIÇO/PAÍS	BRASIL ¹	EPO ²	EUA ³	ÍNDIA ⁴	CHILE ⁵
DEPÓSITO DE PATENTE DE INVENÇÃO (por meio eletrônico)	175	444	903	389	231
% VALOR DO PAÍS/ VALOR DO BRASIL		254%	516%	223%	132%
PEDIDO DE EXAME DE PATENTE DE INVENÇÃO	590	6.056	2.323	974	2.366
% VALOR DO PAÍS/ VALOR DO BRASIL		1026%	394%	165%	401%

Fonte: Elaborado pela autora a partir de dados disponíveis em:

¹ <http://www.inpi.gov.br/pedidos-em-etapas/pague-taxa>

² <http://www.epoline.org/portal/portal/default/epoline.Scheduleoffees>

³ <http://www.uspto.gov/web/offices/ac/qs/ope/fee010114.htm>

⁴ http://ipindia.nic.in/ipr/patent/patent_FormsFees/Fees.pdf

⁵ <http://www.inapi.cl/portal/orientacion/602/w3-article-1801.html>

Tabela 45 - Taxas de Conversão – BRL 1,00

País/Região (Moeda)	Equivalente a R\$ 1,00
UNIÃO EUROPEIA (EUR)	0,27
EUA (USD)	0,31
ÍNDIA (INR)	20,54
CHILE (CLP)	199,94
MÉXICO (MXN)	5,78
PERU (PEN)	1,00
COLÔMBIA (COP)	923,49
EQUADOR (USD)	0,31

Fonte: Elaborado pela autora de acordo com taxas de conversão de 28/09/2017 consultadas em: <http://www4.bcb.gov.br/pec/conversao/conversao.asp>.

O serviço de depósito de patente de invenção por meio eletrônico e sem qualquer tipo de desconto custa no Brasil R\$ 175,00, enquanto que no escritório europeu o valor cobrado equivale a R\$ 444,00 valor 254% superior ao praticado no Brasil. Se comparado ao preço deste serviço cobrado nos EUA, o preço praticado pelo INPI no Brasil é aproximadamente cinco vezes inferior. Já em comparação com países em desenvolvimento tais como Índia e Chile, este serviço possui um preço 223% e 132%, respectivamente, acima do valor praticado no Brasil.

O mesmo ocorre com relação aos preços praticados sobre o serviço de pedido de exame de patente de invenção. Todos os países apresentados na Tabela 44 apresentaram valores consideravelmente superiores ao praticado no escritório brasileiro. O escritório europeu apresentou a maior diferença, cobrando cerca de R\$ 6.506,00 frente aos R\$ 590,00 cobrados pelo INPI. Mesmo países cujas características econômicas se assemelham mais ao Brasil, como Índia e Chile, apresentaram valores 165% e 401%, respectivamente, superiores ao valor cobrado pelo mesmo serviço no INPI.

Dessa forma, é possível perceber que há uma disparidade bastante evidente entre os preços praticados no INPI para tais serviços frente aos preços de outros escritórios no exterior. Faz-se necessária e pertinente uma análise mais aprofundada dos valores cobrados por esses e todos os outros serviços a fim de se ter uma compreensão melhor dos valores praticados e se possuem razoabilidade frente ao mercado internacional.

Considerando que a maior parte dos depositantes de patentes são não residentes²³, os valores praticados pelo INPI por tais serviços frente aos valores praticados por outros possíveis países de interesse dos mesmos depositantes, tais como o Chile e Índia, são bastante inferiores. Isto indica que possivelmente uma análise pormenorizada dos preços praticados por diversos países, conjuntamente com a análise dos custos do INPI possa servir de ferramenta para construção de uma Tabela de Retribuições mais compatível com o cenário nacional e internacional.

Já em relação aos serviços de Marcas, a Tabela 46 apresenta o valor atual cobrado por dois serviços oferecidos pelos escritórios de propriedade intelectual de alguns países. Assim como o comparativo internacional de preços dos serviços de patentes, os valores apresentados estão todos em reais e as taxas de conversão utilizadas estão disponíveis na Tabela 45.

²³ Disponível em: <http://www.inpi.gov.br/sobre/estatisticas/estatisticas-preliminares-2013-a-partir-de-2013>. Acesso em 24 out. 17.

**Tabela 46 – Preços dos Serviços de Marcas – Comparativo Internacional
2017 – Valores em BRL (Reais)**

PAÍS/SERVIÇO	DEPÓSITO DE MARCA	% VALOR DO PAÍS/ VALOR DO BRASIL	PRIMEIRO DECÊNIO DE VIGÊNCIA E EXPEDIÇÃO DE CERTIFICADO	% VALOR DO PAÍS/ VALOR DO BRASIL	% VALOR DA SOMA DOS DOIS SERVIÇOS DO PAÍS/ VALOR DA SOMA DOS DOIS SERVIÇOS DO BRASIL
BRASIL ¹	415		745		
EUIPO ^{2*}	3.148				271%
EUA ³	1.290	311%	323	43%	139%
ÍNDIA ⁴	438	106%	438	59%	76%
CHILE ⁵	231	56%	462	62%	60%
MÉXICO ⁶	596	144%	95	23%	60%
PERU ^{7*}	563				49%
COLÔMBIA ^{8*}	910				78%
EQUADOR ^{9*}	671				58%

Fonte: Elaborado pela autora a partir de dados disponíveis em:

¹ <http://www.inpi.gov.br/pedidos-em-etapas/pague-taxa>

² <https://euipo.europa.eu/ohimportal/pt/fees-and-payments>

³ [https://www.uspto.gov/trademark/fees-payment-information/overview-trademark-fees#1\(a\)](https://www.uspto.gov/trademark/fees-payment-information/overview-trademark-fees#1(a))

⁴ <http://ipindia.nic.in/form-and-fees-tm.htm>

⁵ <http://www.inapi.cl/portal/orientacion/602/w3-article-578.html>

⁶ <http://inpi.com.mx/>

⁷ <https://www.indecopi.gob.pe/web/signos-distintivos/registro-de-marca-y-otros-signos>

⁸ <http://www.sic.gov.co/marcas>

⁹ <https://www.propiedadintelectual.gob.ec/tasas/>

* Estes escritórios/países cobram uma única tarifa que engloba tanto o serviço de depósito quanto o primeiro decênio de vigência do registro de marca.

O serviço de depósito de marca no INPI possui um preço de R\$ 415,00 por meio eletrônico e sem qualquer tipo de desconto. Nos EUA o mesmo serviço é oferecido pelo valor equivalente a R\$ 1.290,00, na Índia por R\$ 438,00 reais, no Chile por R\$ 231,00 e no México pelo equivalente a R\$ 596,00. Neste caso, percebe-se uma equivalência em relação ao preço praticado no Brasil e na Índia. Já o Chile apresentou um valor cerca de 44% inferior ao praticado no Brasil.

Já em relação ao valor praticado na União Europeia, há uma grande disparidade. O valor chega a ser mais de sete vezes superior, no entanto o serviço oferecido na UE já contempla o primeiro decênio de vigência da marca, caso a mesma seja concedida. No Brasil há necessidade de pagamento de R\$ 745,00 após o deferimento da marca para que seja expedido o certificado de registro e tenha início o primeiro decênio da marca concedida. Mesmo assim, o valor de R\$ 3.148,00 praticado no escritório europeu é quase duas vezes mais que os R\$ 1.160,00 (R\$ 415,00 mais R\$ 745,00) praticados no Brasil²⁴.

O mesmo ocorre no Peru, Colômbia e Equador, nos quais uma única taxa contempla os dois serviços. Nestes casos, o valor cobrado pelo Peru, comparativamente ao valor da soma dos dois serviços praticados no Brasil é 51% inferior, assim como na Colômbia, 22% abaixo e no Equador, cujo valor cobrado é 42% inferior aos valores praticados no Brasil para os mesmos serviços.

Quando comparado aos EUA, Chile, Índia e México, o valor cobrado pelo Brasil para o primeiro decênio de vigência da marca chega a ser praticamente o dobro ou até superior, conforme apresentado na Tabela 46. Dessa forma, percebe-se que para esses serviços de marcas há uma disparidade menor dos valores, quando comparados internacionalmente, do que em relação à disparidade encontrada para os serviços de patentes apresentados na Tabela 44.

Dessa forma, o resultado positivo entre receita e custo apresentado pelo macroprocesso de marcas para os períodos de análise de 2015 e 2016, conforme demonstrado nas Tabelas 21 e 41, respectivamente, pressupõe que os preços praticados pelo INPI sobre os serviços de marcas são razoáveis. Ao complementar-se a análise desses resultados com a análise preliminar desse comparativo internacional de dois serviços, pressupõe-se que os valores estão até consideravelmente superiores aos valores praticados por outros países, especialmente se comparado aos países da América Latina.

²⁴ Há que se levar em conta que no escritório europeu o pedido de depósito de marca abrange mais de uma classe, diferentemente do que ocorre no escritório brasileiro. Para estudos futuros, recomenda-se uma comparação mais detalhada e aprofundada, levando-se em consideração as especificidades de cada escritório.

Mas isso não significa necessariamente que os valores dos serviços de marcas deveriam ser inferiores. Isto porque o macroprocesso de marcas é o único que apresenta resultado positivo na análise Custo X Receita em ambos os períodos de análise, sendo responsável por subsidiar o déficit de outros macroprocessos.

Por isso, vale ressaltar novamente que a análise dos preços de diversos países para os serviços apresentados nas Tabelas 44 e 46 é apenas uma contribuição inicial que precisa ser futuramente explorada com mais profundidade e considerando outros aspectos não discutidos no presente trabalho a fim de trazer informações que possam subsidiar os gestores na tomada de decisões.

4.5 CONSIDERAÇÕES

O Capítulo 4 apresentou os resultados dos períodos desta pesquisa e as devidas análises individuais e comparativamente. Foram apresentados os grupos de despesas que compõe o custo de cada macroprocesso e a receita do INPI referente a cada um deles. Dessa forma, foi possível apresentar uma comparação entre custo e receita de macroprocesso e indicar quais os macroprocessos se mostraram deficitários ou superavitários.

Destaca-se que essa comparação entre custos e receitas não é o único mecanismo capaz de subsidiar decisões relativas a preços. Outras questões não apenas relacionadas a custos podem ser levadas em consideração, tais como adoção de políticas públicas de incentivo à inovação para determinados setores ou tipo de empreendedores ou mesmo análise do cenário internacional e dos preços praticados por outros escritórios de propriedade industrial.

Por isso, foi realizado ao final deste capítulo um levantamento de preços praticados por diversos escritórios de propriedade industrial do mundo sobre alguns serviços de marcas e patentes a fim de realizar um comparativo internacional inicial que possa ser futuramente ampliado e aprimorado a fim de poder contribuir na formulação de uma política de precificação dos serviços do INPI. O Capítulo 5, a seguir, tecerá as conclusões deste trabalho.

5 CONCLUSÕES

A necessidade de gestão dos recursos públicos de maneira mais eficiente é crescente, demandando dos administradores públicos maior aprofundamento das técnicas disponíveis, dentre elas a gestão dos custos. Para realizar tal controle e mensuração a Administração Pública brasileira ainda emprega esforços, com destaque para o Sistema de Custos do Governo Federal (SIC), mas que ainda é uma iniciativa incipiente, fazendo com que a temática de custos continue representando um desafio para aprimoramento da gestão e transparência do gasto público.

O presente trabalho procurou contribuir com a identificação e construção de uma metodologia de apuração de custo adequada para mensurar os custos dos macroprocessos finalísticos do INPI baseada na literatura de custos e nas especificidades do INPI através da análise de dados relativos aos anos de 2015 e 2016. A metodologia proposta e aplicada, apresentada com detalhes no Capítulo 3, utilizou embasamento das técnicas de custeio pleno e custeio por atividades descritas no Tópico 2.3.3 do Capítulo 2.

Os objetivos específicos foram alcançados ao longo deste trabalho através da apresentação das terminologias contábeis aplicáveis ao tema no tópico 2.3.1, apresentação dos métodos de apuração de custos existentes na literatura no tópico 2.3.3, apresentação do SIC no tópico 2.4.2 que, embora seja uma iniciativa do Governo Federal de fornecer uma ferramenta de mensuração dos custos, apresenta limitações relacionadas ao objeto de custo, levando à decisão de se adotar, para este trabalho, outra forma de apuração de custo que considerasse todas as despesas ou custos, quer fossem diretos ou indiretos aos macroprocessos finalísticos.

A análise dos resultados indicou que através da metodologia proposta e através da comparação do custo apurado com a receita gerada pelos serviços prestados por cada macroprocesso nos períodos de análise que apenas o macroprocesso de Marcas possui resultado positivo, sendo capaz de subsidiar os déficits gerados pelos outros macroprocessos.

Além disso, nos dois períodos de análise a maior concentração dos custos se relaciona às despesas com pessoal ativo, 57% para 2015 e 60% para 2016. Dessa forma quaisquer ações que acarretem aumentos com as despesas de pessoal ativo, seja entrada de novos servidores, como as próprias progressões na carreira ou quaisquer reestruturações que aumentem o valor gasto com a folha salarial terão impacto relevante sobre o custo dos macroprocessos.

Os resultados indicam que há pontos de melhoria que podem ser identificados através da análise dos custos como, por exemplo, as despesas relacionadas à ocupação predial, cujos índices de ocupação foram de 59% para 2015 e 66% para 2016, demonstrando ociosidade de espaço que consome recursos de locação e condomínio. Destaca-se que em 2017 o INPI já vem despendendo esforços para redução dos custos com locação e condomínio. Uma análise contínua e com informações prontamente disponibilizadas aos gestores é capaz de auxiliar nas decisões e eficiência da alocação de recursos públicos.

Em relação aos resultados obtidos e seus desdobramentos referentes às decisões sobre preços dos serviços prestados, infere-se que, com exceção do macroprocesso de marcas, os outros macroprocessos apresentam os preços de seus serviços aquém do valor necessário para cobrir o custo da ação estatal, o que poderia ser equacionado com aumentos dos valores da tabela de retribuições, porém não de forma linear.

Uma análise mais aprofundada de cada macroprocesso se fará necessária para identificar os aumentos mais razoáveis e proporcionais a cada déficit de determinado macroprocesso, combinado com outras análises, tais como apresentado através do breve comparativo internacional dos preços praticados de dois serviços de patentes e dois serviços de marcas. Os preços dos serviços de patentes no Brasil apresentaram grande disparidade em relação aos preços praticados no exterior, indicando, assim como a análise de custos, a necessidade de revisão dos preços praticados.

Já em relação ao macroprocessos de marcas houve uma maior convergência na comparação dos preços dos serviços apresentados do INPI com os praticados pelos outros escritórios do mundo, sugerindo que há menor necessidade de

alterações na tabela de retribuições para atingir um equilíbrio de preços frente a outros países.

Dessa forma, o presente trabalho buscou avançar na discussão a respeito dos custos dos macroprocessos finalísticos do INPI, a fim de que as informações analisadas possam servir de reflexão sobre a composição dos custos, alocação dos recursos do INPI e resultado dos custos apurados em relação à receita total e por macroprocessos. Também se buscou contribuir com a proposição de uma metodologia que possa ser aprimorada e implementada a fim de propiciar um acompanhamento contínuo dos custos, capaz de fornecer informações que subsidiem a tomada de decisão gerencial.

A adoção de técnicas mais robustas de controle e acompanhamento das informações de custos pode contribuir para melhoria da gestão do INPI e aumento da qualidade da utilização dos recursos públicos, já que a ausência de conhecimento dos custos pode ocultar ineficiências na prestação dos serviços públicos.

Ao longo do desenvolvimento deste trabalho, puderam ser identificadas algumas possibilidades de melhoria e de continuação a partir de futuras pesquisas, as quais incluem identificação dos custos dos serviços individuais de cada macroprocesso através do fluxo de atividades de cada departamento, com destaque para o tempo gasto por cada servidor em cada atividade que compõe cada serviço, e análise mais aprofundada dos preços praticados por diversos países de forma a servir de mais um mecanismo de avaliação gerencial sobre decisões relativas à Tabela de Retribuições do INPI.

Além disso, ao se conhecer qual seria a estrutura ótima do INPI (número de servidores ideal e demais despesas de custeio relacionadas) necessária para sanar os atuais estoques de pedidos dos diversos macroprocessos e garantir a continuidade da prestação de serviços de forma satisfatória, seria possível calcular o custo mínimo ideal do INPI.

Portanto, as análises apresentadas e os desdobramentos possíveis deste tema são importantes para o pleno desenvolvimento da eficiência do INPI a fim de atingir seus objetivos e promover avanços sociais e econômicos no Brasil, além de

além de suas funções técnicas jurídicas relacionadas à propriedade intelectual. Ressalta-se que quaisquer mudanças adotadas pelo INPI dependem do envolvimento e gestão da alta administração de forma a garantir o alinhamento às estratégias organizacionais, o aumento da efetividade no alcance dos resultados e o comprometimento de todos os integrantes da organização.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALONSO, Marcos. **Custos no serviço público**. Revista do Serviço Público, v. 50, n. 1, p. 37-63, 2014.

ATKINSON, Anthony A. [et al.]. **Contabilidade Gerencial**. Tradução André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro; revisão técnica Rubens Famá. São Paulo: Atlas, 2000.

BARBOSA, Denis B. **Tributação da propriedade industrial e do comércio de tecnologia**. São Paulo: Revista dos Tribunais: INPI, 1984.

_____. **Uma introdução à propriedade intelectual**. Rio de Janeiro: Lumen Júris; 2010.

BASSO, Irani P. **Contabilidade Geral Básica** 2 ed. Ijuí: Unijuí, 2000.

BATOR, Francis M. **The anatomy of market failure**. The quarterly journal of economics, v. 72, n. 3, p. 351-379, 1958.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição [da] Republica Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal.

_____. **Lei Complementar Federal nº 101 de 04 de maio de 2000** - Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 05/05/2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em 31 Jan. 2017

_____. **Lei Federal nº 4.320 de 17 de março de 1964** - Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 23/03/1964. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em 31 Jan. 2017

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Institui o Código Tributário Nacional. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 04 mai. 2017.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Manual técnico de orçamento MTO**. Edição, 2017. Disponível em: <http://www.orcamentofederal.gov.br/informacoes-orcamentarias/manual-tecnico/mto_2017-1a-edicao-versao-de-06-07-16.pdf>. Acesso em: 31 jan. 2017.

_____. Portaria nº 149, de 15 de maio de 2013 do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. Aprova o regimento Interno do Instituto Nacional da Propriedade Industrial. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 1º Edição nr 93, p. 86, 16 mai. 2013. Seção I.

_____. Portaria nº 11, de 27 de janeiro de 2017 do Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços. Aprova o regimento Interno do Instituto Nacional da Propriedade Industrial. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 1º Edição nr 21, p. 123, 30 jan. 2017. Seção I.

CALDAS NETO, Cícero. Preço Público e "Taxa"; Algumas Considerações. **Revista de Informação Legislativa, Brasília**, n. 135, p. 267-270, 1997.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC T 16.11- Sist.de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001366>. Acesso em 31 Jan. 2017.

_____. Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11. Brasília: 2012. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTSPEC&arquivo=NBCTSPEC.doc>. Acesso em 04 mai. 2017.

CREPALDI, S. A.. **Contabilidade Gerencial: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 2004.

FREITAS PINTO, Kátia Regina do Valle. **Integração entre Propriedade Intelectual e Defesa da Concorrência: o licenciamento de patentes no Brasil**. Tese (Doutorado em Economia) - Instituto de Economia, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2009.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 16 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

HENDRIKSEN, E. S. e BRENDA, M. F. V. **Teoria da Contabilidade**. Tradução Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas. 1999.

HOLANDA, Vitor. Controladoria governamental no contexto do governo eletrônico. **São Paulo**, 2002.

HORNGREN et al. **Contabilidade de Custos**. Tradução de José Luiz Paravato. 9 ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

KAPLAN, R. S. e JOHNSON, T. H. **Contabilidade Gerencial: A Restauração da Relevância da Contabilidade nas empresas**. Tradução de Ivo Korytowski. Rio de Janeiro: Ed. Campus, 1993.

KEYNES, John Maynard (2004). **The end of laissez-faire**. Amherst, New York: Prometheus Books. ISBN 1-59102-268-1

LEONE, George S. Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle**. São Paulo: Atlas, 1991.

_____. **Curso de Contabilidade de custos** – São Paulo: Atlas, 1997.

LÉVÊQUE, F.; MÉNIÈRE, Y. **The Economics of Patents and Copyright**. Paris: Berkley Electronic Press, 2004.

MACHADO, Nelson. **Sistema de Informação de Custo**: Diretrizes para a Integração ao Orçamento Público e à Contabilidade Governamental. Tese de Doutorado. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2002.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Rev. Adm. Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 791-820, Aug. 2010. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122010000400003&lng=en&nrm=iso>. Acesso em 31 Jan. 2017

_____. Custos no setor público: Diretrizes, modelo conceitual e processo de implantação (a partir da experiência do Governo Federal). *Gestão Baseada em Resultado no Setor Público: uma abordagem didática para implementação em prefeituras, câmaras municipais, autarquias, fundações e unidades organizacionais*. São Paulo: Editora Atlas, 2012.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Eliseu; ROCHA, Welington. **Métodos de custeio comparados**: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARX, K. **O Capital**. Coleção Os economistas. São Paulo: Nova Cultural, 1988.

MAURER, Marcos Rogério. **Gestão de custos na esfera pública, um estudo de caso na Coordenadoria Especial de Cultura**. 2012.

MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de Direito Tributário**. 5. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

MOTTA, Jorge. Decisões de preço em clima de incerteza: uma contribuição da análise Bayesiana. **Rev. adm. empres.**, São Paulo, v. 37, n. 2, p. 31-46, 1997. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-75901997000200004&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 30 Jul. 2017.

MUSGRAVE, R. **A Teoria das finanças públicas**. São Paulo: Editora Atlas, 1974.

Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - Disponível em: <<http://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/>>. Acesso em 31 Mar. 2017

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PIRES, João Batista Fortes de Souza. **Contabilidade pública**. 7. ed. Brasília: Franco & Fortes, 2002.

SCHMIDT, P. **Uma contribuição ao estudo da história do pensamento contábil**. São Paulo. 1996. Dissertação (Doutoramento em Contabilidade). Universidade de São Paulo (USP).

SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações**. Trad. Luiz João Baraúna. 1. ed. São Paulo: Abril Cultural, 1983.

STIGLITZ, Joseph E. **Economics of the public sector**. 3. Ed. New York: W. W. Norton & Company, 2000.

_____. **Globalization and the economic role of the state in the new millennium**. *Industrial and Corporate Change*, v. 12, n. 1, p. 3-26, 2003.

_____. **More Instruments and Broader Goals: Moving Toward the Post-Washington Consensus**. The 1998 WIDER Annual Lecture. Helsinki, Finlândia, 07/1/1998. Disponível em: <<https://www.globalpolicy.org/component/content/article/209/43245.html>>. Acesso em 12 Mar. 2017