XXXIII Congresso Brasileiro de Custos
17, 18 e 19 de novembro de 2026
- Porto de Galinhas / PE -

Da contabilidade à eficiência: integração de custos, pacotes de despesa e centros de custos na revisão de gastos públicos

Rogério de Oliveira e Sá (SEFAZ/MT) - rogerio.sa@sefaz.mt.gov.br

Genivaldo Firmino de Oliveira (SEFAZ/MT) - genivaldo.oliveira@sefaz.mt.gov.br

Vilmar Secundina Dantas (UNEMAT) - vilmardantas@unemat.br

Ezequiel Nunes Pacheco (UNEMAT) - ezequiel@unemat.br

Nivaldo Teodoro DE MELLO (UNEMAT) - nivaldo@unemat.br

Resumo:

Este artigo desenvolve e testa preliminarmente um modelo integrado de custos para apoiar revisões seletivas de gastos públicos, articulando contabilidade patrimonial, execução orçamentária, itens de custo, pacotes de despesa, centros de custos, contratos e documentos fiscais. Trata-se de pesquisa aplicada, exploratório-descritiva e documental, com abordagem predominantemente quantitativa e estudo de caso demonstrativo no Estado de Mato Grosso. Foram analisadas 6.681 linhas de geração de custos de janeiro a maio de 2026, execução liquidada classificada em 41 pacotes, apropriação da folha em 148 centros de custos e dados operacionais e fiscais públicos. O modelo reconcilia o gasto, preserva a trilha até a Variação Patrimonial Diminutiva e o documento, identifica contrato e unidade consumidora e condiciona comparações de preço e quantidade à homogeneidade do objeto e ao nível de serviço. Os resultados mostram que a informação disponível permite localizar consumo, detectar diferenças de conciliação e selecionar alimentação e vigilância para revisão aprofundada, sem converter divergências entre bases em economia automática. Conclui-se que a arquitetura é tecnicamente factível e auditável e oferece condições de replicação, condicionadas à qualidade dos vínculos organizacionais, contratuais e físicos.

Palavras-chave: *Custos no setor público. Revisão de gastos. Centros de custos. Gestão matricial de despesas. Informação gerencial.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

Da contabilidade à eficiência: integração de custos, pacotes de despesa e centros de custos na revisão de gastos públicos

RESUMO

Este artigo desenvolve e testa preliminarmente um modelo integrado de custos para apoiar revisões seletivas de gastos públicos, articulando contabilidade patrimonial, execução orçamentária, itens de custo, pacotes de despesa, centros de custos, contratos e documentos fiscais. Trata-se de pesquisa aplicada, exploratório-descritiva e documental, com abordagem predominantemente quantitativa e estudo de caso demonstrativo no Estado de Mato Grosso. Foram analisadas 6.681 linhas de geração de custos de janeiro a maio de 2026, execução liquidada classificada em 41 pacotes, apropriação da folha em 148 centros de custos e dados operacionais e fiscais públicos. O modelo reconcilia o gasto, preserva a trilha até a Variação Patrimonial Diminutiva e o documento, identifica contrato e unidade consumidora e condiciona comparações de preço e quantidade à homogeneidade do objeto e ao nível de serviço. Os resultados mostram que a informação disponível permite localizar consumo, detectar diferenças de conciliação e selecionar alimentação e vigilância para revisão aprofundada, sem converter divergências entre bases em economia automática. Conclui-se que a arquitetura é tecnicamente factível e auditável e oferece condições de replicação, condicionadas à qualidade dos vínculos organizacionais, contratuais e físicos.

Palavras-chave: Custos no setor público. Revisão de gastos. Centros de custos. Gestão matricial de despesas. Informação gerencial.

Área Temática: 5. Aspectos tributários e modelos de custeio aplicados ao setor público.

1 INTRODUÇÃO

A administração pública produz grande volume de informação sobre orçamento, contabilidade, contratos, pessoal e estrutura organizacional. Ainda assim, decisões gerenciais costumam partir de valores agregados por órgão, unidade orçamentária, natureza ou programa. Essas classificações sustentam a execução e a prestação de contas, mas não revelam, isoladamente, onde o recurso foi consumido, o custo unitário nem a comparação entre unidades semelhantes.

As informações também cumprem finalidades distintas. A execução registra empenho, liquidação e pagamento; a contabilidade patrimonial reconhece o consumo; contratos identificam objetos e fornecedores; a folha detalha rubricas e lotações; e a estrutura organizacional define centros de responsabilidade. Sem chaves de integração e regras de conciliação, valores somáveis não se convertem necessariamente em custos comparáveis e verificáveis.

A revisão de gastos examina despesas existentes para identificar economia ou realocação e melhorar efetividade e eficiência, com conexão ao orçamento (Tryggvadóttir, 2022). Requer objetivos, governança, dados e monitoramento. No Brasil, sua institucionalização ainda depende de transformar avaliações e registros administrativos em decisões alocativas regulares (Afonso & Ribeiro, 2020; Shimamura & Horta, 2023).

A Lei de Responsabilidade Fiscal determina sistema de custos para avaliar e acompanhar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial (Brasil, 2000). A NBC TSP 34 vincula custos ao planejamento, à decisão, ao desempenho e à responsabilização, além de exigir integração, conciliação e rastreabilidade (Conselho Federal de Contabilidade [CFC], 2021).

A Gestão Matricial de Despesas (GMD) organiza pacotes e entidades consumidoras em controle cruzado e periódico (Conselho Nacional de Justiça [CNJ], 2014). Se baseada apenas em agregados orçamentários, porém, pode perder o vínculo com o fato contábil, o contrato, a competência e a unidade consumidora. Comparações entre unidades heterogêneas também podem induzir metas inadequadas.

Este artigo aproxima esses três campos - custos públicos, GMD e revisão de gastos - por meio de uma arquitetura única. A proposta adota o item de custo como elo entre as dimensões contábil e gerencial; converte o centro de custos na entidade da matriz; organiza os itens em pacotes homogêneos; associa direcionadores físicos; e preserva a trilha até o documento e a conta de Variação Patrimonial Diminutiva (VPD). Para que custos patrimoniais não fiquem fora da matriz, acrescenta uma classificação orçamentária gerencial associada, sem modificar a classificação legal do lançamento. O controle dos pacotes ocorre, portanto, por centro de custos e por competência, com identificação da regra que vinculou cada item à natureza e ao subelemento de referência.

A questão de pesquisa é: como integrar informações contábeis, orçamentárias, contratuais e organizacionais, estruturadas por itens de custo, pacotes de despesa e centros de custos, de modo a produzir uma base auditável e replicável para revisão de gastos públicos? O objetivo geral é desenvolver e testar preliminarmente um modelo que permita localizar o consumo de recursos, comparar unidades homogêneas, identificar oportunidades de eficiência e conectar os achados ao planejamento, ao orçamento e à gestão contratual.

São objetivos específicos: (a) definir a unidade mínima de análise e a trilha de conciliação entre VPD, Documento de Liquidação da Despesa (LIQ), folha, contratos e centro de custos; (b) estruturar classificação gerencial complementar para fatos sem nova execução orçamentária; (c) estabelecer critérios de integridade, comparabilidade e elegibilidade; (d) demonstrar a factibilidade com dados administrativos e públicos de Mato Grosso; (e) delimitar benchmark e economia potencial; e (f) apresentar requisitos de replicação.

No próprio Congresso Brasileiro de Custos, estudos recentes associaram centros de custos à estruturação do orçamento público municipal (Schuh & Vieira, 2024) e demonstraram o uso de dados de folha para gerar informação de custos de pessoal em universidade federal (Amorim et al., 2025). Este artigo amplia essa agenda ao conectar, em uma mesma arquitetura, competência patrimonial, execução, pacotes, centros, contratos, notas fiscais e direcionadores físicos. A contribuição é técnica e gerencial: a GMD preserva o vínculo documental e patrimonial e permite o acompanhamento transversal da despesa. O teste empírico não estima economia definitiva; demonstra, com recortes verificáveis, as condições para produzir opções de revisão de gastos auditáveis.

2 REFERENCIAL TEÓRICO E NORMATIVO

2.1 Informação de custos, competência e rastreabilidade

Custo representa o consumo de recursos para gerar bens ou serviços; gasto corresponde ao dispêndio de ativo ou à criação de passivo. Como execução orçamentária e fato patrimonial podem ocorrer em períodos distintos, a NBC TSP 34 determina o reconhecimento do custo na competência do consumo e admite objetos intermediários e finais conforme a necessidade gerencial (CFC, 2021).

A Variação Patrimonial Diminutiva (VPD) ancora o reconhecimento, mas não informa, sozinha, quem consumiu e com qual finalidade. A análise requer centro, objeto, contrato, quantidade e competência operacional. Por isso, integração de bases e granularidade dos centros são componentes do modelo de custos (Secretaria do Tesouro Nacional [STN], 2025).

A rastreabilidade comprova que o valor apropriado deriva de registro conciliado e permite decompô-lo por VPD, natureza, subelemento, documento, contrato e unidade. Sem essa trilha, um indicador sinaliza diferenças, mas não explica causas nem orienta correção.

A NBC TSP 34 prioriza apropriação direta, depois rastreamento por direcionadores e, por último, rateio razoável. O modelo segue essa ordem e somente aloca custo indireto quando houver relação causal ou operacional defensável.

2.2 Centros de custos como unidades de controle

A NBC TSP 34 vincula o centro de responsabilidade à estrutura, às entregas e à prestação de contas (CFC, 2021). O MIC define o centro de custos como unidade mínima de acumulação, embora nem todo centro constitua centro de responsabilidade (STN, 2025).

Para funcionar como entidade da GMD, o centro precisa de código vigente e unívoco, posição hierárquica, capacidade de receber custos e responsável pelos desvios. A granularidade deve acompanhar a decisão: agregação excessiva oculta diferenças, enquanto fragmentação amplia manutenção e instabilidade.

Neste estudo, o centro de custos é a unidade organizacional consumidora ou produtora à qual o item de custo pode ser apropriado. Sua função não é substituir programa, ação, unidade orçamentária ou objeto de custo. Ele acrescenta uma dimensão organizacional à informação existente e permite que o mesmo pacote seja comparado entre unidades. A relação entre pacote e centro é temporal: códigos, vínculos e responsáveis precisam estar vigentes na competência do custo.

2.3 Gestão Matricial de Despesas

A GMD reúne contas ou rubricas homogêneas em pacotes e trata unidades consumidoras como entidades. O gestor do pacote acompanha natureza, indicadores e práticas entre unidades; o gestor da entidade responde pelo conjunto local de pacotes (Conselho Nacional de Justiça [CNJ], 2014).

A matriz acrescenta responsabilização transversal à classificação orçamentária: cada gestor técnico compara seu pacote entre centros, e cada centro observa sua composição local. A combinação localiza desvios e favorece metas e planos de ação.

O método, contudo, depende da qualidade da entidade e do pacote. Um pacote amplo demais mistura objetos com drivers distintos. Uma comparação indiscriminada entre centros ignora porte, localização, infraestrutura, horário de funcionamento ou intensidade da atividade finalística. A solução proposta é preservar o item de custo abaixo do pacote e formar grupos de comparação somente depois da validação dos atributos operacionais.

2.4 Revisão de gastos e qualidade da decisão

Spending review é o reexame estruturado de despesas existentes, conectado ao ciclo orçamentário, para identificar opções de economia, realocação e melhoria da qualidade do gasto. O processo requer escopo, governança, informação de base, desenvolvimento de opções e decisão orçamentária (Afonso & Ribeiro, 2020; Shimamura & Horta, 2023; Tryggvadóttir, 2022).

O foco pode ser estratégico, quando se questionam prioridade e financiamento, ou de eficiência, quando se busca o mesmo serviço, com qualidade preservada, a menor custo. Este estudo adota revisão seletiva de eficiência: escolhe pacotes por materialidade, margem de gestão e evidências e abre o gasto por centro, item, contrato, quantidade e preço.

A informação de custos transforma o diagnóstico em opção de economia verificável. O percurso é selecionar o escopo, conciliar as bases, identificar contrato e unidade consumidora, separar preço e quantidade, confrontar referências comparáveis, validar o nível de serviço e então submeter a oportunidade à decisão orçamentária.

Eixo	**Unidade analítica**	**Contribuição**	**Limitação isolada**
Custos públicos	Item, objeto e centro	Competência, atribuição e rastreabilidade	Não conecta, sozinho, a análise à decisão orçamentária.
GMD	Pacote × entidade	Controle cruzado, comparação e metas	Pode perder a origem contábil e contratual quando usa agregados.
Revisão de gastos	Área, política ou base de despesa	Economia, realocação e integração ao orçamento	Depende de dados granulares para implementação e monitoramento.
Síntese proposta	Pacote × centro × competência	Revisão seletiva com trilha até o item e documento	Requer vínculos organizacionais e direcionadores físicos.

Quadro 1. Integração conceitual do modelo

Fonte: elaboração própria com base em Afonso e Ribeiro (2020), CFC (2021), CNJ (2014), Shimamura e Horta (2023), STN (2025) e Tryggvadóttir (2022).

O modelo combina competência e rastreabilidade, controle matricial e conexão da análise à decisão orçamentária.

3 METODOLOGIA

3.1 Delineamento da pesquisa

A pesquisa é aplicada, exploratório-descritiva e documental, com abordagem predominantemente quantitativa, conduzida como estudo de caso demonstrativo no Estado de Mato Grosso. O objeto é a integração de registros financeiro-contábeis, de pessoal, custos, contratos, documentos fiscais e dados operacionais. Os recortes foram selecionados intencionalmente por sua capacidade de testar a trilha entre fato contábil, classificação, pacote, centro de custos, contrato, preço e direcionador operacional, sem pretensão de representar toda a execução estadual.

Cinco camadas são combinadas: 6.681 linhas de geração de itens de custos de janeiro a maio de 2026; execução liquidada do período em 41 pacotes; apropriação da folha por centro; dados operacionais do SISDEPEN; e base de notas fiscais extraída da consulta pública do Portal da Transparência. Juntas, elas testam

rastreabilidade, materialidade, localização do consumo, direcionadores e confronto contratual-fiscal (Brasil, 2026; Mato Grosso, 2026b, 2026d, 2026g).

Para a folha de pagamento, também foi examinado o fluxo de conciliação de oito gerações, referentes a janeiro a abril de 2026 em duas unidades orçamentárias (Mato Grosso, 2026a). Esse recorte testa a coerência da trilha entre o Documento de Liquidação da Despesa (LIQ), a VPD registrada no Razão Analítico por Conta/Conta Corrente, o FIP 403 - Resumo da Folha de Pagamento do Mês - e o Relatório de Folha de Pagamento do Sistema SEAP (FUNC). As bases individualizadas de servidores não são apresentadas.

3.2 Fontes e proteção dos dados

Os dados administrativos derivam do FIPLAN, do Sistema Estadual de Administração de Pessoas (SEAP) e do sistema estadual de informações de custos. A LIQ é o Documento de Liquidação da Despesa; o Razão Analítico por Conta/Conta Corrente localiza a VPD; o FIP 403 resume a folha; e o FUNC é o Relatório de Folha de Pagamento do SEAP (Mato Grosso, 2026f). A camada fiscal utiliza a consulta pública de notas fiscais e, quando disponível, descrição, unidade, quantidade e valor do item (Mato Grosso, 2026g).

A microbase original contém identificadores administrativos e campos potencialmente sensíveis, como CPF/CNPJ e contratos. O artigo utiliza apenas informações necessárias à demonstração metodológica e não divulga identificadores pessoais. Quando exemplos organizacionais são apresentados, limitam-se a unidades públicas e centros de custos, preservando a finalidade gerencial da análise.

O acesso integral às bases administrativas é restrito, mas regras, fórmulas e testes de consistência são documentados. O Portal da Transparência e a consulta de notas fiscais funcionam como referências públicas de verificação (Mato Grosso, 2026e, 2026g). Diferenças não conciliadas são tratadas como pendências metodológicas, e não como indícios de irregularidade.

3.3 Unidade de análise

A observação elementar é o item de custo i, identificado por competência, órgão, unidade, documento de origem, conta VPD, natureza, pacote e, quando disponível, centro de custos. A unidade gerencial é a célula formada pelo pacote p, centro de custos c e competência t. O valor acumulado da célula é:

$$D_{p,c,t} = \Sigma_i \, v_i \cdot I(P_i = p, C_i = c, T_i = t)$$

em que v_i é o valor do item, P_i é seu pacote, C_i é o centro de custos, T_i é a competência e I(.) é a função indicadora. A agregação não elimina o detalhe: cada célula mantém as chaves dos itens que a compõem.

Quando existe quantidade física Q para o direcionador do pacote, calcula-se o custo unitário:

$$CU_{p,c,t} = D_{p,c,t} / Q_{p,c,t}$$

Exemplos de Q incluem refeições, quilowatt-hora, metros cúbicos, metros quadrados limpos, quilômetros rodados, postos de vigilância, usuários de tecnologia, horas de trabalho e atendimentos. Na ausência de quantidade confiável, o modelo

permite acompanhar valor e integridade, mas não autoriza conclusão sobre eficiência.

3.4 Etapas do modelo

O procedimento segue sete etapas, sintetizadas no Quadro 2. A extração padroniza tipos, chaves, competência e códigos; a conciliação verifica documento, competência, estornos e correspondência entre LIQ e VPD e, para a folha, entre LIQ, Razão Analítico por Conta/Conta Corrente, FIP 403 e Relatório de Folha de Pagamento do Sistema SEAP (FUNC) ajustado. Diferenças acima da tolerância impedem apropriação automática. Em seguida, cada linha recebe uma chave de item de custo e conserva suas dimensões de origem. A classificação gerencial relaciona natureza, subelemento, VPD, rubrica ou classe patrimonial ao pacote sem modificar a classificação legal. O vínculo ao centro de custos é validado pelo cadastro vigente na competência. Por fim, direcionadores físicos, contratos e documentos fiscais sustentam o benchmark entre objetos homogêneos; o desvio é decomposto em preço, quantidade, demanda, composição e qualidade, e somente se converte em opção de economia após validação do nível de serviço.

Etapa	Entradas principais	Controle	Produto
1 Extração	Razão Analítico por Conta/Conta Corrente, LIQ, FIP 403, folha, contratos, notas fiscais e centros	Tipos, chaves e competência	Base padronizada
2 Conciliação	Documento de Liquidação da Despesa (LIQ), VPD, FIP 403 e Relatório de Folha de Pagamento do Sistema SEAP (FUNC)	Igualdade, estorno e defasagem	Base conciliada e exceções
3 Item	Dimensões de origem	Chave única e trilha	Itens por competência
4 Classificação	Natureza, subelemento, VPD, rubrica e patrimônio	Origem executada ou associada	Taxonomia e pacote gerencial
5 Centro	Organização, setor e cadastro	Vigência e correspondência	Matriz pacote-centro
6 Benchmark e preços	Contratos, notas fiscais, quantidades e contexto	Especificação, unidade, vigência e grupo homogêneo	Preço observado/referência e custo unitário
7 Monitoramento	Meta, realizado, contrato e serviço	Preço, quantidade e qualidade	Opção de economia validada e plano

Quadro 2. Etapas, controles e produtos do modelo

Fonte: elaboração própria.

3.5 Classificação orçamentária gerencial associada

A classificação complementar é uma camada analítica do sistema de custos. Ela não altera a natureza do documento original, não cria execução orçamentária no período e não deve ser usada para substituir demonstrativos legais. Sua finalidade é permitir que um custo patrimonial seja agrupado no pacote correspondente e comparado por centro, mantendo visível que a natureza e o subelemento foram associados, e não executados naquele lançamento.

A regra segue uma hierarquia de evidências. Nas LIQs, utiliza-se a classificação orçamentária do próprio documento. Nas apropriações de décimo terceiro e férias registradas por Nota de Lançamento Automático (NLA), recuperam-

se a natureza e o subelemento vinculados à rubrica correspondente no cadastro da folha ou no documento orçamentário que reconhece a obrigação. No consumo de estoques, o sistema de materiais ou patrimônio informa o item, o lote ou a entrada e a classificação associada à aquisição; para material de consumo, preservam-se natureza e subelemento compatíveis com o item baixado. Na depreciação, a classificação associada à incorporação do bem é recuperada do sistema patrimonial e combinada com a conta VPD, a classe do ativo e sua unidade de uso. A natureza de aquisição permanece identificada como atributo histórico, pois a depreciação não constitui nova despesa orçamentária.

Quando a classificação de origem não puder ser recuperada, o pacote pode ser inferido por tabela VPD-classe do item, mas o registro recebe status de classificação inferida e permanece sujeito à validação. Cada associação deve conservar, no mínimo, sistema e documento de origem, natureza e subelemento associados, tipo de evento patrimonial, versão da regra, competência, indicação de execução orçamentária e nível de validação. Esse desenho evita preencher lacunas silenciosamente e permite auditar por que uma NLA, uma baixa de estoque ou uma cota de depreciação entrou em determinado pacote.

3.6 Critérios de integridade e elegibilidade analítica

A cobertura do pacote C_P e do centro de custos C_C é calculada pela proporção de linhas com classificação válida:

$$C_p = [n(\text{Pacote válido}) / N] \times 100$$

$$C_c = [n(\text{Centro de custos válido}) / N] \times 100$$

Também são observados: cobertura do item de custo; correspondência do centro ao cadastro; documentos conciliados; materialidade financeira; disponibilidade de contrato; existência de direcionador físico; e consistência temporal. Contagens e valores são analisados conjuntamente, porque um número pequeno de registros pode concentrar parcela relevante da despesa.

Para ingressar em benchmarking, a célula pacote-centro-competência deve cumprir quatro condições: rastreabilidade contábil e documental; atribuição a centro válido; disponibilidade de direcionador coerente com o consumo; e pertencimento a grupo comparável. A ausência de qualquer condição não elimina o registro, mas altera seu status e impede inferências de eficiência que não possam ser sustentadas pelos dados.

3.7 Benchmark e economia potencial

Para centros comparáveis, mantém-se $\Delta_{p,c,t} = (CU_{p,c,t} / \text{Refg}) - 1$. Para item fiscal j, com quantidade q_j e valor V_j, o preço observado é $p_j = V_j / q_j$. A referência p_j^* deve ser, preferencialmente, o preço contratual vigente do mesmo item, unidade e especificação; alternativamente, usa-se benchmark homogêneo.

O desvio de preço é $\delta_j = (p_j / p_j^*) - 1$ e a oportunidade bruta $OP_j = \max\{0, q_j \times (p_j - p_j^*)\}$. Em serviços, q deve refletir a unidade efetivamente medida, como posto-hora ou posto-mês. No pacote-centro, a economia potencial permanece condicionada à demanda legítima e à manutenção da entrega.

Os resultados são opções analíticas, não economia realizada. Especificação, reajustes, vigência, impostos, logística, medição, capacidade de contratação e

qualidade devem ser validados; diferenças de classificação ou competência são conciliadas antes do teste de eficiência.

4 MODELO INTEGRADO PROPOSTO

4.1 Arquitetura contábil, documental e gerencial

A arquitetura liga a VPD ao documento, à classificação, ao contrato, ao item, ao pacote, ao centro de custos e, quando disponível, ao indicador físico. A LIQ é o elo orçamentário, mas somente se converte em custo quando conciliada com o reconhecimento patrimonial na competência. Para a folha, o controle é mais restritivo: LIQ, VPD no Razão Analítico por Conta/Conta Corrente, FIP 403 (Relatório Resumo da Folha de Pagamento) e Relatório de Folha de Pagamento do Sistema SEAP (FUNC) ajustado devem convergir após o tratamento de estornos, descontos e defasagens de liquidação. Registros que não atendem às regras permanecem como exceções, sem apropriação automática.

A matriz cruza pacote, centro e competência, mantendo o item de custo abaixo da célula para preservar a abertura por VPD, natureza, subelemento, contrato e documento. Nas LIQs, prevalece a classificação do próprio documento; apropriações de décimo terceiro e férias, baixas de estoque e depreciação recebem classificação gerencial associada conforme a evidência disponível. Um marcador distingue classificação executada de classificação associada, evitando sua interpretação como nova execução orçamentária.

4.2 Comparabilidade e governança

A comparação ocorre somente entre centros estratificados por fatores que influenciam o consumo. Em alimentação, por exemplo, podem ser considerados população atendida, capacidade, funcionamento, número de refeições, tipo de cozinha e logística; em energia, área, horário, climatização, atividade e geração própria. Os grupos podem derivar de regras substantivas ou técnicas de agrupamento, desde que sejam interpretáveis e tenham justificativa operacional.

A governança distribui responsabilidades: contabilidade valida competência e conciliação; custos mantém catálogos e regras; orçamento conecta opções ao planejamento; contratos examina preços, quantidades e vigências; gestores de pacote e centro executam ações; e controle interno examina a trilha. O fluxo diferencia registros gerados, pendentes, vinculados e bloqueados, concentrando a revisão humana nas exceções materiais e registrando intervenções e justificativas.

4.3 Saídas gerenciais

As saídas incluem matriz pacote-centro, indicadores de cobertura e custo unitário, grupos comparáveis, mapa de contratos, confronto entre preço contratual e observado, alertas de quantidade, oportunidades, metas e economia validada, com navegação reversa até item e documento. A economia é decomposta em preço, quantidade, demanda, composição e eficiência. Em alimentação, a abertura pode chegar ao tipo de refeição e ao preço unitário por contrato e unidade; em vigilância, ao posto, jornada, perfil e período medido. A finalidade é apoiar decisão e monitoramento sem transformar automaticamente diferenças contábeis ou de classificação em economia.

5 DEMONSTRAÇÃO EMPÍRICA

5.1 Dados utilizados e lógica da demonstração

A demonstração combina cinco conjuntos de informação. As linhas de geração de janeiro a maio de 2026 fornecem a trilha entre VPD, natureza, documento, pacote, item, contrato e centro; a execução liquidada acrescenta a visão consolidada por 41 pacotes; a folha de janeiro permite observar a apropriação em centros de custos; o SISDEPEN oferece variáveis físicas para normalizar o consumo; e a base de notas fiscais do Portal da Transparência acrescenta a possibilidade de confrontar documento, fornecedor, quantidade e preço com as condições contratuais. Os recortes são usados apenas quando a chave necessária ao teste está disponível.

O objetivo não é reproduzir toda a execução de Mato Grosso nem apresentar uma economia previamente calculada. O teste verifica se a informação disponível permite passar da seleção do pacote à geração de uma opção de economia auditável. Por isso, diferenças entre bases são primeiro tratadas como questões de escopo, competência, estorno, classificação ou vínculo; apenas após a conciliação são avaliados preço, quantidade, demanda e nível de serviço.

5.2 Exemplo 1 - Da VPD ao item de custo e ao pacote

A microbase mostra que o item de custo pode funcionar como elo entre a classificação contábil e a linguagem gerencial. Em vez de substituir a natureza da despesa, o item conserva a conta de VPD e o subelemento e acrescenta uma classificação operacional. O Quadro 3 apresenta exemplos de vínculos já identificados no recorte de 2026.

Item de custo	Conta VPD	Natureza / subelemento	Pacote
Refeição preparada	3.3.2.3.1.09. 00.00	3.3.90.39.123	Alimentação
Serviços de água e esgoto	3.3.2.3.1.08. 00.00	3.3.90.39.029	Água e esgoto
Mão de obra - vigilância ostensiva	3.3.2.3.1.54. 00.00	3.3.90.37.002	Vigilância
Locação de automóveis	3.3.2.3.1.10. 00.00	3.3.90.39.037	Locação de veículos
Adicional noturno	3.1.1.1.1.01. 01.00	3.1.90.11.030	Pessoal ativo
Salários de internos em penitenciárias	3.3.2.2.1.99. 00.00	3.3.90.36.009	Salários de internos em penitenciárias

Quadro 3. Exemplos de itens de custo e vínculos contábil-gerenciais

Fonte: elaboração própria a partir de Mato Grosso (2026b) e do catálogo de itens de custo de 2026.

Os direcionadores dependem do objeto. Refeição preparada pode ser relacionada ao número de refeições ou a dias-pessoa atendidos; água e esgoto, a metros cúbicos e população usuária; vigilância, a postos-hora; locação de veículos, a veículo-mês ou quilômetros; e salários de internos, ao número de internos remunerados e às horas de atividade. Itens de folha, como adicional noturno, podem ser analisados pela composição, jornada e lotação, sem presumir que direitos remuneratórios constituam alvo automático de redução.

5.3 Exemplo 2 - Alimentação e vigilância: da seleção do pacote à opção de economia

No período de janeiro a maio de 2026, a execução liquidada da unidade analisada somou R$ 452,44 milhões e foi organizada em 41 pacotes. A alimentação permanece um candidato natural à revisão seletiva por combinar materialidade, contratos múltiplos e um direcionador operacional claro; a vigilância, embora menor, é útil para demonstrar a lógica contratual. Antes de qualquer comparação de eficiência, porém, a metodologia exige conciliar a visão consolidada por pacote com as linhas classificadas pela natureza da despesa. O teste abaixo mostra justamente essa etapa.

Tabela 1

Teste de reconciliação dos recortes de alimentação e vigilância, janeiro a maio de 2026

Recorte	Visão por pacote	Natureza na base de itens	Diferença e leitura para a revisão
Alimentação 3.3.90.39.123	R$ 66.585.510,44	R$ 69.832.307,50	R$ 3.246.797,06 (+4,88%). Conciliar escopo antes do benchmark de preço.
Vigilância 3.3.90.37.002	R$ 615.936,87	R$ 822.392,88	R$ 206.456,01 (+33,52%). Conciliar classificação, contrato e medição.

Fonte: elaboração própria a partir das linhas de geração de itens de custos e da execução liquidada por pacotes (Mato Grosso, 2026b, 2026d).

Na alimentação, a natureza 3.3.90.39.123 - Serviços de Alimentação reuniu 309 linhas e R$ 69.832.307,50. Desse valor, R$ 46.614.207,84 (66,75%) apresentaram simultaneamente credor e número de contrato, distribuídos em 38 vínculos CNPJ-contrato; os dois maiores vínculos somaram R$ 15.061.510,52, ou 32,31% da parcela identificada. A visão por pacote, por sua vez, registra R$ 66.585.510,44. A diferença de R$ 3.246.797,06 (4,88%) não é interpretada como economia ou erro: ela aciona a conciliação de escopo, competência, estornos e regra de classificação. Somente depois dessa igualdade metodológica o banco de notas fiscais pode comparar, para refeições de especificação equivalente, preço unitário observado, preço contratual vigente, quantidade faturada e quantidade operacional atendida.

Na vigilância, a natureza 3.3.90.37.002 totalizou R$ 822.392,88 em 16 registros, enquanto a visão consolidada do pacote apresentou R$ 615.936,87; a diferença de R$ 206.456,01 (33,52%) também é tratada como sinal de conciliação. As linhas da natureza estavam vinculadas a um mesmo fornecedor e a três referências contratuais, com R$ 419.582,16, R$ 352.590,72 e R$ 50.220,00 no período. Em uma das referências, foram observados R$ 88.147,68 em fevereiro e abril e R$ 176.295,36 em março. O padrão não prova alteração de preço: ele indica a necessidade de abrir a medição por número e tipo de postos, jornada, vigência, reajuste e competência. Concluída essa etapa, a revisão compara o preço por posto-hora ou posto-mês com o contrato e com contratos tecnicamente equivalentes, validando a mesma cobertura e qualidade antes de estimar qualquer opção de economia.

5.4 Exemplo 3 - Apropriação da folha por centro de custos

A dimensão organizacional também é factível. Na folha de janeiro de 2026 da unidade analisada, R$ 55.673.139,40 foram apropriados em 148 centros de custos,

correspondentes a 151 setores. Os cinco centros de maior valor concentraram 20,02% do total e os vinte maiores, 50,16%. A distribuição mostra que a folha pode ser observada abaixo do agregado institucional, permitindo comparar composição e lotação entre unidades que desempenhem funções semelhantes.

Tabela 2

Evidências da apropriação da folha por centro de custos

Indicador	Resultado	Uso no modelo
Valor líquido apropriado	R$ 55.673.139,40	base para a matriz pacote-centro
Centros de custos	148	localização organizacional do consumo
Setores apropriados	151	ponte entre lotação e centro
Participação dos 5 maiores	20,02%	evita interpretar poucos centros como toda a despesa
Participação dos 20 maiores	50,16%	permite estratificar a análise por materialidade

Fonte: elaboração própria a partir de Mato Grosso (2026c).

A confiabilidade dessa apropriação depende da conciliação anterior. O fluxo examinado para janeiro a abril de 2026 registrou igualdade nos níveis conciliados após o tratamento de estornos, descontos e liquidações emitidas em competência posterior (Mato Grosso, 2026a). A sequência utilizada é LIQ, VPD no Razão Analítico por Conta/Conta Corrente, FIP 403 - Resumo da Folha de Pagamento do Mês - e Relatório de Folha de Pagamento do Sistema SEAP (FUNC). Assim, o centro de custos não é um rateio isolado: ele é a última camada de uma trilha que preserva o fato contábil e a competência.

5.5 Exemplo 4 - Direcionadores operacionais e protocolo de replicação

A etapa seguinte é conectar a despesa a medidas físicas. Para o sistema penitenciário de Mato Grosso, a base do SISDEPEN referente ao segundo semestre de 2025 identifica 41 unidades prisionais físicas, capacidade total de 14.353 vagas e população carcerária física de 15.732 pessoas; há ainda uma unidade de monitoramento eletrônico no recorte tratado (Brasil, 2026). Essas variáveis podem apoiar denominadores como custo de alimentação por dia-pessoa ou consumo de água por pessoa, desde que o período e a unidade operacional sejam compatibilizados com o centro de custos.

A associação entre unidade operacional e centro de custos deve ser validada por código, estrutura e vigência. Correspondências por similaridade de nomes são úteis para triagem, mas não foram tratadas neste artigo como prova de vínculo. Essa cautela é central à replicabilidade: o método aceita fontes operacionais distintas, porém exige que a chave de integração seja auditável antes do cálculo de benchmark.

Etapa	Requisito funcional	Resultado mínimo
1. Reconhecer o fato	VPD, competência e documento	registro patrimonial rastreável
2. Conciliar	liquidação, razão e folha	diferenças explicadas e exceções registradas
3. Classificar	item, natureza/subelemento e pacote	taxonomia gerencial sem alterar a execução legal
4. Localizar	centro de custos vigente	responsabilidade organizacional
5. Normalizar	quantidade física e contexto	custo unitário comparável
6. Comparar e agir	grupo homogêneo, contrato e nível de serviço	oportunidade validada, meta e monitoramento

Quadro 4. Protocolo mínimo para replicação em outro ente

Fonte: elaboração própria.

Como esses requisitos são funcionais, e não dependentes de um nome específico de relatório, o procedimento pode ser reproduzido por União, Estados ou Municípios que disponham de SIAFIC, folha, estrutura organizacional e fonte de quantidades. O Portal da Transparência de Mato Grosso é utilizado como referência pública de acesso à informação fiscal, enquanto o SISDEPEN exemplifica a incorporação de dados abertos setoriais (Brasil, 2026; Mato Grosso, 2026e).

6 DISCUSSÃO

6.1 Da conformidade à informação para decisão

Os exemplos mostram que conformidade contábil e utilidade gerencial não são dimensões concorrentes. A primeira fornece o fato, a competência e a trilha; a segunda acrescenta item, pacote, centro e direcionador. O ganho do modelo está em impedir que a análise de eficiência se desligue do registro que lhe dá origem. Isso responde diretamente ao problema de interoperabilidade entre contabilidade, orçamento e gestão de custos destacado pela NBC TSP 34 e pelo MIC (CFC, 2021; STN, 2025).

A classificação gerencial associada é particularmente relevante para fatos patrimoniais sem nova execução orçamentária, como depreciação, consumo de estoques e apropriações de décimo terceiro e férias. Ela permite inserir esses custos na análise por pacote sem reclassificar juridicamente o lançamento. A distinção entre classificação executada e classificação associada preserva transparência e evita dupla contagem.

6.2 Pacote e centro de custos como dimensões complementares

O pacote responde o que está sendo consumido e organiza objetos com lógica gerencial semelhante; o centro de custos responde onde o consumo ocorre e quem pode explicá-lo. Separadamente, cada dimensão é insuficiente. O cruzamento pacote-centro-competência permite abrir uma despesa agregada até o item e, na direção inversa, consolidar itens comparáveis sem perder a trilha documental.

A apropriação de R$ 55,67 milhões da folha em 148 centros oferece evidência concreta dessa possibilidade. O resultado não autoriza ranking de eficiência entre centros, porque funções, porte e intensidade operacional diferem. Ele demonstra, contudo, que a dimensão organizacional pode ser incorporada à matriz sem depender de rateios genéricos. Esse achado converge com a utilidade gerencial

atribuída aos centros de custos por Schuh e Vieira (2024) e complementa o uso de dados de folha demonstrado por Amorim et al. (2025), ao exigir conciliação patrimonial e vínculo por competência.

6.3 Da materialidade à opção de economia: preço, quantidade e contrato

Selecionar o alvo é apenas o primeiro estágio. Alimentação e vigilância mostram que materialidade deve ser combinada com controlabilidade e qualidade da informação. A diferença entre pacote e natureza é teste de consistência, não economia. Após a conciliação, alimentação pode ser comparada por tipo de refeição, unidade, contrato e logística; vigilância, por posto-hora ou posto-mês, perfil, jornada, localidade e vigência. A nota fiscal ou medição confronta quantidade e preço com o contrato. Apenas a parcela explicada como redução possível, com entrega preservada, constitui opção de economia a ser submetida ao processo orçamentário.

6.4 Rastreabilidade, transparência e replicabilidade

A replicabilidade decorre da separação entre função e sistema. Em outro ente, os equivalentes do Razão Analítico por Conta/Conta Corrente, LIQ, folha, contratos e documentos fiscais podem ter denominações diferentes; o requisito é conservar reconhecimento patrimonial, liquidação, competência, unidade consumidora, item, preço, quantidade e trilha até o documento. A regra de associação é parte do método e deve ser versionada, pois uma comparação de preços sem especificação ou vigência equivalentes produz falso benchmark.

O uso de fontes públicas amplia a verificabilidade. O Portal da Transparência de Mato Grosso oferece referência para dados fiscais e de pessoal, a consulta de notas fiscais permite rastrear documentos emitidos nas aquisições públicas e o SISDEPEN fornece dados operacionais do sistema prisional (Brasil, 2026; Mato Grosso, 2026e, 2026g). A combinação de bases administrativas com fontes públicas permite reproduzir o procedimento sem expor dados pessoais e amplia a possibilidade de benchmarks entre contratos e períodos.

6.5 Limitações

Os resultados são demonstrativos. As linhas de geração utilizadas nas comparações cobrem janeiro a maio de 2026; a visão por pacotes cobre o mesmo intervalo, mas provém de produto de dados distinto; a apropriação por centro apresentada corresponde à folha de janeiro; e os direcionadores prisionais usam referência operacional do segundo semestre de 2025. Por isso, as diferenças entre pacote e natureza são tratadas como testes de reconciliação, não como divergências financeiras conclusivas.

O estudo também não estima efeito causal nem economia realizada. Nesta etapa, a base fiscal foi incorporada ao desenho da revisão, mas o cálculo de sobrepreço ou economia requer que cada nota esteja ligada ao item contratual, à unidade de medida, à vigência e à medição correspondente. Contratos, reajustes, quantidades e qualidade da entrega devem ser validados antes da comparação. A limitação é deliberada: o artigo demonstra o caminho até a opção de economia, mas reserva sua mensuração para os casos em que preço, quantidade e serviço sejam efetivamente comparáveis.

7 CONCLUSÃO

O artigo desenvolveu um modelo que transforma registros contábeis e orçamentários em matriz gerencial por pacote, centro e competência, preservando a trilha até VPD, documento, contrato e nota fiscal. Em Mato Grosso, linhas de geração de janeiro a maio, 41 pacotes, folha apropriada em 148 centros e dados operacionais públicos mostraram que alimentação e vigilância podem avançar da materialidade para a conciliação e, depois, para o confronto de preço e quantidade.

O alcance do spending review de eficiência fica, assim, explícito: a economia potencial não nasce da diferença entre bases nem do menor preço. Primeiro se validam especificação, unidade, contrato, competência e nível de serviço; depois se separam preço e quantidade e se produz uma opção auditável. A camada de notas fiscais amplia a verificabilidade do faturamento e do preço unitário. A arquitetura oferece condições de replicação porque depende de funções e chaves de integração, e não dos nomes específicos dos sistemas de Mato Grosso. A aplicação em outros entes e contratos é necessária para testar a comparabilidade externa e mensurar economia efetivamente validada.

REFERÊNCIAS

Afonso, J. R. R., & Ribeiro, L. (2020, setembro). Revisão dos gastos públicos no Brasil. *Conjuntura Econômica*, 20-23.

Amorim, E. L. da S., Pena, J. C., Sousa, M. A. B. de, & Ribeiro, S. P. (2025). Gestão de custos de pessoal no setor público: uma solução tecnológica para as Universidades Federais. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC*. https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/5267

Brasil. (2000). Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Presidência da República. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm

Brasil. Ministério da Justiça e Segurança Pública. Secretaria Nacional de Políticas Penais. (2026). SISDEPEN: Bases de Dados. SENAPPEN. https://www.gov.br/senappen/pt-br/servicos/sisdepen/bases-de-dados

Conselho Federal de Contabilidade. (2021). *Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 34, de 18 de novembro de 2021: Custos no Setor Público*. https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP34.pdf

Conselho Nacional de Justiça. (2014). *Alocação de recursos orçamentários: projeto de diagnóstico e fortalecimento dos judiciários estaduais*. CNJ.

Mato Grosso. (2026a). Fluxo e conciliação da folha de pagamento: integração contábil, financeira e gerencial para apropriação de custos (Versão 1.1) [Relatório técnico institucional não publicado].

Mato Grosso. (2026b). Linhas de geração de itens de custos: competências janeiro a maio de 2026 [Base administrativa de acesso restrito].

Mato Grosso. (2026c). Apropriação da folha por centro de custos: competência janeiro de 2026 [Base administrativa de acesso restrito].

Mato Grosso. (2026d). Execução liquidada classificada por pacotes de despesa: janeiro a maio de 2026 [Base administrativa de acesso restrito].

Mato Grosso. (2026e). Portal da Transparência do Estado de Mato Grosso. https://www.transparencia.mt.gov.br/en/inicio

Mato Grosso. (2026f). Sistema SEAP. Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão. https://www.seplag.mt.gov.br/w/sistema-seap

Mato Grosso. (2026g). Portal da Transparência do Estado de Mato Grosso: Consulta de Notas Fiscais. https://consultas.transparencia.mt.gov.br/notas_fiscais/

Schuh, P. L., & Vieira, E. P. (2024). A estruturação dos centros de custos como ferramenta de gestão na elaboração do orçamento público: análise na área da saúde em um Município do RS. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC*. https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/5181

Shimamura, A., & Horta, G. T. de L. (2023). A melhoria na qualidade do gasto público e o spending review. *Cadernos da Escola Paulista de Contas Públicas*, 1(10), 42-62. https://www.tce.sp.gov.br/epcp/cadernos/index.php/CM/article/view/220

Secretaria do Tesouro Nacional. (2025). *Manual de Informações do Sistema de Custos do Governo Federal - MIC* (2a ed.). https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/mic-manual-de-informacoes-do-sistema-de-custos-do-governo-federal/2025/26

Tryggvadóttir, Á. (2022). OECD best practices for spending reviews. *OECD Journal on Budgeting*, 22(1). https://doi.org/10.1787/90f9002c-en