

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

7ª Edição

PARTE IV

Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

Aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios
Válido a partir do exercício de 2017
Aprovado pela Portaria STN nº XXX/2016

Brasília
2016

Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)
7ª Edição

Parte IV
Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP)

MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA
Henrique de Campos Meirelles

SECRETÁRIO-EXECUTIVO
Eduardo Refinetti Guardia

SECRETÁRIO DO TESOURO NACIONAL
Ana Paula Vitali Janes Vescovi

SUBSECRETÁRIA DE CONTABILIDADE PÚBLICA
Gildenora Batista Dantas Milhomem

COORDENADOR-GERAL DE NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO
Leonardo Silveira do Nascimento

COORDENADOR DE NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS À FEDERAÇÃO
Bruno Ramos Mangualde

GERENTE DE NORMAS E PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS
Diego Rodrigues Boente

EQUIPE TÉCNICA
Ana Karolina Almeida Dias
Carla de Tunes Nunes
Gabriela Leopoldina Abreu
Gessé Santana Borges
Rodrigo Pereira Neves
Washington Nunes Leite Júnior

Informações:

Fone: (61) 3412-4905

Correio Eletrônico: cconf.df.stn@fazenda.gov.br

Página Eletrônica: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade>

Fórum da Contabilidade: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/forum>

Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP): <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pcasp>

PARTE IV – PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO (PCASP)

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	4
2. ASPECTOS GERAIS DO PCASP	5
2.1. CONCEITO DE PLANO DE CONTAS.....	5
2.2. OBJETIVOS DO PCASP.....	5
2.3. COMPETÊNCIA PARA INSTITUIÇÃO E MANUTENÇÃO DO PCASP	6
2.4. ALCANCE DO PCASP	6
2.5. PRAZO PARA IMPLANTAÇÃO DO PCASP.....	6
3. ESTRUTURA DO PCASP	8
3.1. NATUREZA DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL	8
3.2. CÓDIGO DA CONTA CONTÁBIL	8
3.2.1. <i>ESTRUTURA DO CÓDIGO DA CONTA CONTÁBIL</i>	8
3.2.2. <i>DETALHAMENTO DA CONTA CONTÁBIL</i>	9
3.2.3. <i>5º NÍVEL – CONSOLIDAÇÃO</i>	10
3.3. ATRIBUTOS DA CONTA CONTÁBIL	15
3.3.1. <i>ATRIBUTOS CONCEITUAIS DA CONTA CONTÁBIL</i>	15
3.3.2. <i>ATRIBUTOS LEGAIS DA CONTA CONTÁBIL</i>	15
3.4. CRÉDITO EMPENHADO EM LIQUIDAÇÃO.....	16
3.4.1. <i>INTRODUÇÃO</i>	16
3.4.2. <i>MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PATRIMONIAL</i>	17
3.5. REGRAS DE INTEGRIDADE DO PCASP	18
3.5.1. <i>LANÇAMENTOS CONTÁBEIS</i>	19
3.5.2. <i>PAGAMENTOS E RECEBIMENTOS</i>	22
3.5.3. <i>EQUAÇÕES CONTÁBEIS</i>	23
3.5.4. <i>CONSISTÊNCIA DOS REGISTROS E SALDOS DE CONTAS</i>	25

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade aplicada ao setor público (CASP) foi estruturada, no Brasil, com foco no registro dos atos e fatos relativos ao controle da execução orçamentária e financeira. No entanto, a evolução da ciência contábil, marcada pela edição das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) e das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público (NBC T SP) pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), impulsionaram relevantes mudanças na CASP.

Nesse processo, identificou-se a necessidade de instituição de um novo modelo de gestão pública, com a adoção de conceitos e procedimentos reconhecidos e utilizados internacionalmente, com foco na **contabilidade patrimonial**.

Outro fator que impactou a CASP foi a exigência de **consolidação nacional das contas públicas**¹ trazida pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Essa competência é exercida pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), materializada por meio da publicação do **Balanco do Setor Público Nacional (BSPN)**.

Dessa forma, a necessidade de evidenciar com qualidade os fenômenos patrimoniais e a busca por um tratamento contábil padronizado dos atos e fatos administrativos no âmbito do setor público tornou imprescindível a elaboração de um plano de contas com **abrangência nacional**, cuja metodologia, estrutura, regras, conceitos e funcionalidades permitissem a obtenção de dados que atendessem aos diversos usuários da informação contábil.

Visando a atender a essas necessidades, a STN editou o **Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP)**. Nesta Parte do Manual serão apresentados a estrutura do PCASP, baseada na natureza da informação contábil; o mecanismo de consolidação das contas nacionais em cada ente da Federação; o uso dos atributos da conta contábil, que permitem o cumprimento de determinações legais; as principais regras de integridade do PCASP, dentre outras informações.

¹ Lei Complementar nº 101/2000 art. 50 § 2º.

2. ASPECTOS GERAIS DO PCASP

2.1. CONCEITO DE PLANO DE CONTAS

Plano de contas é a estrutura básica da escrituração contábil, formada por uma **relação padronizada de contas contábeis**, que permite o registro contábil dos atos e fatos praticados pela entidade de maneira padronizada e sistematizada, bem como a elaboração de relatórios gerenciais e demonstrações contábeis de acordo com as necessidades de informações dos usuários.

2.2. OBJETIVOS DO PCASP

A ciência contábil tem como finalidade geral o fornecimento de informações aos diversos usuários da informação contábil². O PCASP alinha-se a esta finalidade por meio da padronização da forma de registro contábil para a extração de informações para estes usuários.

Dessa forma, podemos citar como objetivos do PCASP:

- a. Padronizar os registros contábeis das entidades do setor público;
- b. Distinguir os registros de natureza patrimonial, orçamentária e de controle;
- c. Atender à administração direta e à administração indireta das três esferas de governo, inclusive quanto às peculiaridades das empresas estatais dependentes e dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS);
- d. Permitir o detalhamento das contas contábeis, a partir do nível mínimo estabelecido pela STN, de modo que possa ser adequado às peculiaridades de cada ente;
- e. Permitir a consolidação nacional das contas públicas;
- f. Permitir a elaboração das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) e dos demonstrativos do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) e do Relatório de Gestão Fiscal (RGF);
- g. Permitir a adequada prestação de contas, o levantamento das estatísticas de finanças públicas, a elaboração de relatórios nos padrões adotados por organismos internacionais – a exemplo do *Government Finance Statistics Manual* (GFSM) do Fundo Monetário Internacional (FMI), bem como o levantamento de outros relatórios úteis à gestão;
- h. Contribuir para a adequada tomada de decisão e para a racionalização de custos no setor público; e
- i. Contribuir para a transparência da gestão fiscal e para o controle social.

² NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação, aprovada pela Resolução CFC nº 1.128/2008.

2.3. COMPETÊNCIA PARA INSTITUIÇÃO E MANUTENÇÃO DO PCASP

A competência para a edição de normas gerais para consolidação das contas públicas foi atribuída pela LRF à STN, enquanto órgão central de contabilidade da União³.

Nesse sentido, dispõe o Decreto nº 6.976/2009:

Art. 7º Compete ao órgão central do Sistema de Contabilidade Federal: [...]

II - manter e aprimorar o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e o processo de registro padronizado dos atos e fatos da administração pública; [...]

XXVIII - editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e plano de contas aplicado ao setor público, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público;

Dessa forma, cabe à STN criar, alterar, excluir, codificar, especificar, desdobrar e detalhar⁴ as contas contábeis.

2.4. ALCANCE DO PCASP

A utilização do PCASP é **obrigatória** para todos os órgãos e entidades da administração direta e da administração indireta dos entes da Federação, incluindo seus fundos, autarquias, inclusive especiais, fundações, e empresas estatais dependentes⁵.

A utilização do PCASP é **facultativa** para as empresas estatais independentes.

2.5. PRAZO PARA IMPLANTAÇÃO DO PCASP

Os entes e entidades obrigados a utilizar o PCASP tiveram o prazo de até o término do exercício de 2014⁶ para alterarem seus planos de contas. A partir de 2015, a consolidação nacional das contas públicas passou a ser realizada seguindo o novo padrão.

O PCASP é **atualizado** anualmente e publicado exclusivamente na Internet⁷ para uso obrigatório no exercício seguinte.

Observação:

Adicionalmente, a STN disponibiliza o **PCASP Estendido**⁸, de adoção facultativa, para os entes que precisem de uma referência para o desenvolvimento de suas rotinas e sistemas.

³ Lei Complementar nº 101/2000 art. 50 § 2º.

⁴ A STN estabelece nível mínimo a partir do qual os entes poderão detalhar as contas do PCASP de acordo com suas peculiaridades.

⁵ Lei Complementar nº 101/2000, art. 2º.

⁶ Portaria STN nº 634/2013 art. 11.

⁷ Endereço eletrônico: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pcasp>.

⁸ Instrução de Procedimentos Contábeis – IPC 00 – Plano de Transição para Implantação da Nova Contabilidade, Anexo III, disponível nos endereços eletrônicos:

<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/publicacoes-e-orientacoes#instrucoesdeprocedimentoscontabeis> e <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pcasp>.

Algumas contas desse PCASP Estendido servem como base para captação das informações utilizadas pelo SICONFI⁹. Portanto, mesmo que as informações não sejam representadas pela mesma codificação do PCASP Estendido, nem mesmo possuam o mesmo título, deverá realizar-se uma compatibilidade ou equivalência entre as informações dos entes e a solicitada pelo SICONFI, procedimento ordinariamente chamado de “de-para”.

O Ministério da Previdência Social (MPS) determinou¹⁰ que os Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) deverão adotar algumas contas específicas do PCASP Estendido. Nesse caso, a codificação e títulos das contas do PCASP Estendido que sejam utilizadas pelos RPPS tornam-se obrigatórios para essas entidades.

MANUATA

⁹ Informações sobre o sistema e sobre a forma de captação de informações podem ser encontradas no endereço www.siconfi.tesouro.gov.br.

¹⁰ Portaria MPS nº 509/2013 art. 2º.

3. ESTRUTURA DO PCASP

3.1. NATUREZA DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

A metodologia utilizada para a estruturação do PCASP foi a segregação das contas contábeis em grandes grupos de acordo com as características dos atos e fatos nelas registrados. Essa metodologia permite o registro dos dados contábeis de forma organizada e facilita a análise das informações de acordo com sua natureza.

O PCASP está estruturado de acordo com as seguintes naturezas das informações contábeis:

- a. **Natureza de Informação Orçamentária:** registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária.
- b. **Natureza de Informação Patrimonial:** registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com a composição do patrimônio público e suas variações qualitativas e quantitativas.
- c. **Natureza de Informação de Controle:** 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.

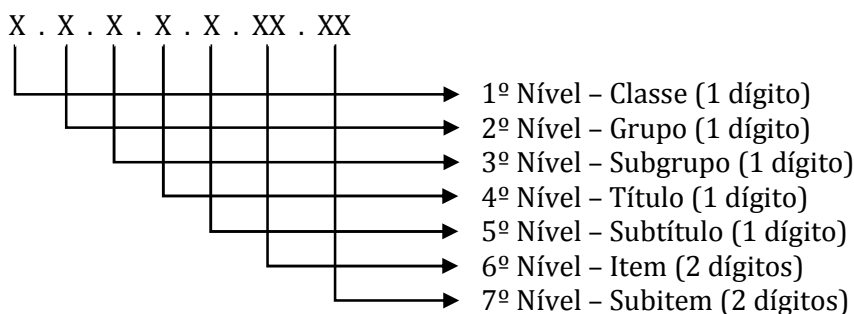
O PCASP é dividido em **8 classes**, sendo as contas contábeis classificadas segundo a **natureza das informações** que evidenciam:

PCASP		
Natureza da informação	Classes	
Patrimonial	1. Ativo	2. Passivo
	3. Variações Patrimoniais Diminutivas	4. Variações Patrimoniais Aumentativas
Orçamentária	5. Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento	6. Controles da Execução do Planejamento e Orçamento
Controle	7. Controles Devedores	8. Controles Credores

3.2. CÓDIGO DA CONTA CONTÁBIL

3.2.1. ESTRUTURA DO CÓDIGO DA CONTA CONTÁBIL

As contas contábeis do PCASP são identificadas por códigos com 7 níveis de desdobramento, compostos por 9 dígitos, de acordo com a seguinte estrutura:



O PCASP possui a seguinte estrutura básica, em nível de **classe** (1º nível) e **grupo** (2º nível):

PCASP	
1 – Ativo 1.1 - Ativo Circulante 1.2 - Ativo Não Circulante	2 – Passivo e Patrimônio Líquido 2.1 - Passivo Circulante 2.2 - Passivo Não Circulante 2.3 - Patrimônio Líquido
3 – Variação Patrimonial Diminutiva 3.1 - Pessoal e Encargos 3.2 - Benefícios Previdenciários e Assistenciais 3.3 - Uso De Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo 3.4 - Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras 3.5 - Transferências e Delegações Concedidas 3.6 - Desvalorização e Perda De Ativos e Incorporação de Passivos 3.7 - Tributárias 3.8 - Custo das Mercadorias Vendidas, dos Produtos Vendidos e dos Serviços Prestados 3.9 - Outras Variações Patrimoniais Diminutivas	4 – Variação Patrimonial Aumentativa 4.1 - Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria 4.2 - Contribuições 4.3 - Exploração e venda de bens, serviços e direitos 4.4 - Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras 4.5 - Transferências e Delegações Recebidas 4.6 - Valorização e Ganhos Com Ativos e Desincorporação de Passivos 4.9 - Outras Variações Patrimoniais Aumentativas
5 – Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento 5.1 - Planejamento Aprovado 5.2 - Orçamento Aprovado 5.3 - Inscrição de Restos a Pagar	6 – Controles da Execução do Planejamento e Orçamento 6.1 - Execução do Planejamento 6.2 - Execução do Orçamento 6.3 - Execução de Restos a Pagar
7 – Controles Devedores 7.1 - Atos Potenciais 7.2 - Administração Financeira 7.3 - Dívida Ativa 7.4 - Riscos Fiscais 7.5 - Consórcios Públicos 7.8 - Custos 7.9 - Outros Controles	8 – Controles Credores 8.1 - Execução dos Atos Potenciais 8.2 - Execução da Administração Financeira 8.3 - Execução da Dívida Ativa 8.4 - Execução dos Riscos Fiscais 8.5 - Execução dos Consórcios Públicos 8.8 - Apuração de Custos 8.9 - Outros Controles

3.2.2. DETALHAMENTO DA CONTA CONTÁBIL

Os entes da Federação somente poderão detalhar a conta contábil nos níveis posteriores ao nível apresentado na relação de contas do PCASP. Por exemplo, caso uma conta esteja detalhada no PCASP até o 6º nível (item), o ente poderá detalhá-la apenas a partir do 7º nível (subitem), sendo vedada a alteração dos 6 primeiros níveis.

A única **exceção** a esta regra corresponde à abertura do 5º nível (subtítulo) das contas de Natureza de Informação Patrimonial, que obrigatoriamente será classificado em Intra OFSS, Inter OFSS (União, estados ou municípios) ou Consolidação. Quando o ente entender ser necessário e a conta não estiver detalhada neste nível no PCASP, deverá seguir essa classificação, em tal nível. Caso o 5º nível seja detalhado, pelo PCASP Federação, em Intra OFSS e Inter OFSS, as operações entre entidades relacionadas a tal classificação deve obedecer, obrigatoriamente, ao detalhamento a que pertence.

Caso a conta não esteja detalhada até o quarto nível e seja necessário utilizar o 5º nível (subtítulo), poderá ser utilizado o dígito 0 (zero) para chegar-se ao nível de consolidação, por exemplo: “3.4.4.0.1.00.00 Descontos Financeiros Concedidos – Consolidação”.

Os planos de contas dos entes da Federação deverão ter pelo menos 7 níveis. Eventuais níveis não detalhados deverão ser codificados com o dígito 0 (zero).

Caso algum ente entenda necessário, poderão, também, desdobrar as contas contábeis além do 7º nível (subitem). Outros níveis poderão ser utilizados, por exemplo, para o registro de informações complementares na conta contábil. **Exemplos**

As naturezas de receitas e despesas orçamentárias não têm relação com a codificação das Variações Patrimoniais Diminutivas – VPD ou Variações Patrimoniais Aumentativas – VPA, tampouco com as contas de controle de execução do orçamento (classes 5 e 6). Esse tipo de informação deve ser controlado pelo sistema ou no detalhamento posterior ao 7º nível do PCASP.

- i) O controle de disponibilidades por destinação de recursos é realizado por meio das contas dos subgrupos 7.2.1 e 8.2.1. As fontes de recursos não são espelhadas no código das contas contábeis desses subgrupos e sim em informações complementares.
- ii) A execução das deduções de receitas é realizada por meio da conta 6.2.1.3.0.00.00 - Deduções da Receita Orçamentária. A informação complementar dessa conta é a natureza de receita orçamentária. Ressalta-se que a natureza de receita deve ser utilizada em sua codificação original, sem a introdução do dígito 9 na categoria econômica. Dessa forma, as categorias econômicas continuam sendo 1, 2, 7 e 8¹¹.

3.2.3. 5º NÍVEL – CONSOLIDAÇÃO

A fim de possibilitar a consolidação das contas públicas nos diversos níveis de governo, com a adequada elaboração das DCASP e do BSPN, foi criado no PCASP um mecanismo para a segregação dos valores das transações que serão incluídas ou excluídas na consolidação. Este mecanismo consiste na utilização do 5º nível (Subtítulo) das classes 1, 2, 3 e 4 do PCASP (contas de natureza patrimonial) para identificar os saldos recíprocos, da seguinte forma:

5º Nível (Subtítulo) – Consolidação		
x.x.x.x.1.xx.xx	CONSOLIDAÇÃO	Compreende os saldos que não serão excluídos nos demonstrativos consolidados do orçamento fiscal e da seguridade social (OFSS).
x.x.x.x.2.xx.xx	INTRA OFSS	Compreende os saldos que serão excluídos nos demonstrativos consolidados do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social (OFSS) do mesmo ente.
x.x.x.x.3.xx.xx	INTER OFSS – UNIÃO	Compreende os saldos que serão excluídos nos demonstrativos consolidados do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social (OFSS) de entes públicos distintos, resultantes das transações entre o ente e a União.
x.x.x.x.4.xx.xx	INTER OFSS – ESTADO	Compreende os saldos que serão excluídos nos demonstrativos consolidados do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social (OFSS) de entes públicos distintos, resultantes das transações entre o ente e um estado.
x.x.x.x.5.xx.xx	INTER OFSS – MUNICÍPIO	Compreende os saldos que serão excluídos nos demonstrativos consolidados do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social (OFSS) de entes públicos distintos, resultantes das transações entre o ente e um município.

As contas identificadas no nível de consolidação com o dígito **1 (Consolidação)** identificarão as operações decorrentes de:

¹¹ Para mais informações a respeito de classificação econômica da receita orçamentária, consultar a Parte I do MCASP.

- a. Transações entre uma entidade que pertence ao OFSS de um ente público e uma entidade privada, por exemplo: pessoas físicas; empresas, associações e fundações privadas; organizações sociais; organismos internacionais;
- b. Transações entre uma entidade que pertence ao OFSS de um ente público e uma entidade pública que não pertence ao OFSS de qualquer ente público, por exemplo: empresas estatais independentes;
- c. Alterações patrimoniais dentro de uma mesma entidade, por exemplo: depreciação;
- d. Registro e a baixa de ativos, no caso de transferência de ativos entre entidades públicas, por exemplo: doação de bens de um ente a outro, transferência dos créditos para inscrição em dívida ativa entre a unidade de origem e a unidade responsável por sua inscrição. Observação: o registro das variações patrimoniais referentes à transferência dos ativos serão Intra OFSS ou Inter OFSS, conforme o caso.
- e. Transações entre uma entidade que pertence ao OFSS de um ente público e uma entidade que não pertença a nenhum OFSS, porém, seja obrigada a utilizar o PCASP. Exemplo: conselhos profissionais.
- f. Registros de uma entidade que utilize o PCASP por exigência normativa ou voluntariamente, porém, não faça parte do OFSS de nenhum dos entes. Exemplo: conselhos profissionais e empresas estatais independentes.

As contas com o dígito 2 (Intra OFSS) no nível de consolidação identificarão as operações decorrentes de transações entre entidades que pertencem ao OFSS do mesmo ente público.

As contas com os dígitos 3, 4 e 5 (Inter OFSS) no nível de consolidação identificarão as operações decorrentes de transações entre entidades que pertencem a OFSS de entes públicos distintos.

O uso dos dígitos 3, 4 ou 5 dependerá de com quem a transação está sendo realizada. Assim, numa transação entre um estado e um município, o estado utilizará o dígito 5 (Inter OFSS – Município) e o município utilizará o dígito 4 (Inter OFSS – Estado). Já numa transação entre um município e a União, o município utilizará o dígito 3 (Inter OFSS – União) e a União utilizará o dígito 5 (Inter OFSS – Município). Portanto, quem vai realizar o lançamento deve considerar a qual esfera pertence a pessoa do outro lado da transação e não sua própria esfera de governo.

O PCASP restringiu o detalhamento do 5º nível às contas relevantes para fins de consolidação e seu uso é obrigatório. As contas que não tiverem todo o 5º nível detalhado, por exemplo, só previrem o dígito 1 (Consolidação), poderão ser detalhadas com os demais dígitos, caso o ente entenda ser necessário.

Porém, no momento do envio das informações à Secretaria do Tesouro Nacional para fins de elaboração do BSPN, o ente deve agregar esses valores no nível Consolidação e enviá-los com se não houvesse detalhado os outros dígitos.

Caso o PCASP tenha detalhado uma conta até o 5º nível e o ente queria usá-la, mas não preveja um detalhamento maior para isso, ele pode transformar a conta de 5º nível de não escriturável para escriturável, deixando o 6º e 7º níveis com dígito zero. Isso acontece quando o 5º nível já descreve perfeitamente o fato que se deseja registrar.

Exemplos (os lançamentos evidenciam apenas os fenômenos patrimoniais):

a. **Operações que utilizam o dígito 1 (Consolidação) no 5º nível:**

- i. **Prestação de serviços ao ente por empresa privada.** Trata-se de uma operação com entidade que não pertence a nenhum OFSS. O passivo e a variação patrimonial diminutiva (VPD) serão incluídos na consolidação do ente e na consolidação nacional.

Lançamento na União:

Reconhecimento da obrigação decorrente da prestação de serviços

Natureza da informação: patrimonial

D 3.3.2.3.1.xx.xx	VPD – Serviços Terceiros – PJ – Consolidação
C 2.1.3.1.1.xx.xx	Fornecedores e Contas a Pagar Nacionais a Curto Prazo – Consolidação

- ii. **Doação de bem imóvel a um Estado pela União.** Trata-se de operação entre entidades pertencentes a OFSS distintos. O bem deve ser baixado pela União e incorporado pelo estado. As contas de bens sempre apresentarão o dígito 1 (Consolidação) no 5º nível. Caso contrário, na consolidação nacional, o bem não estaria registrado em nenhum dos entes. Ele também fará parte da consolidação do ente que tiver recebido o bem. As variações patrimoniais aumentativas (VPA) e diminutivas (VPD) serão incluídas na consolidação de cada ente (operação Inter OFSS) e excluídas na consolidação nacional.

Lançamento na União:

Natureza da informação: patrimonial

D 3.5.2.3.4.xx.xx	Transferências Voluntárias – Inter OFSS – Estado
C 1.2.3.2.1.xx.xx	Bens Imóveis – Consolidação

Lançamento no estado:

Natureza da informação: patrimonial

D 1.2.3.2.1.xx.xx	Bens Imóveis – Consolidação
C 4.5.2.3.3.xx.xx	Transferências Voluntárias – Inter OFSS – União

- iii. **Depreciação de bens imóveis.** Trata-se de um evento interno da entidade. A retificação da conta do ativo e a VPD serão incluídas na consolidação do ente e na consolidação nacional.

Lançamento:

Natureza da informação: patrimonial

D 3.3.3.1.1.xx.xx	Depreciação – Consolidação
-------------------	----------------------------

C 1.2.3.8.1.xx.xx (-) Depreciação, Exaustão e Amortização Acumuladas – Consolidação

b. Operações que utilizam o dígito 2 (Intra OFSS) no 5º nível:

- i. **Contribuição patronal da Prefeitura ao Regime Próprio de Previdência Social (RPPS).** Trata-se de uma operação entre entidades pertencentes ao mesmo OFSS. O passivo e a VPD serão excluídos na consolidação do ente e na consolidação nacional.

Lançamento no Governo Municipal:

Natureza da informação: patrimonial

D 3.1.2.1.2.xx.xx	Encargos Patronais – RPPS – Intra OFSS
C 2.1.1.4.2.xx.xx	Encargos Sociais a Pagar – Intra OFSS

Lançamento no RPPS:

Reconhecimento do direito a receber decorrente a contribuição patronal ao RPPS

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.2.1.2.xx.xx	Créditos Tributários a Receber – Intra OFSS
C 4.2.1.1.2.xx.xx	Contribuições Sociais – RPPS – Intra OFSS

- ii. **Transferência de bem imóvel pela Secretaria de Fazenda à Assembleia Legislativa do mesmo estado.** Trata-se de uma operação entre entidades pertencentes ao mesmo OFSS. O bem deve ser baixado pela Secretaria de Fazenda e incorporado pela Assembleia Legislativa. As contas de bens sempre apresentarão o dígito 1 (Consolidação) no 5º nível, pois não impactam a consolidação. As VPA e VPD serão excluídas no âmbito da consolidação do ente e não terão impacto na consolidação nacional.

Lançamento na Secretaria de Fazenda:

Natureza da informação: patrimonial

D 3.5.1.2.2.xx.xx	Transferências Concedidas Independentes de Execução Orçamentária – Intra OFSS
C 1.2.3.2.1.xx.xx	Bens Imóveis – Consolidação

Lançamento na Assembleia Legislativa:

Natureza da informação: patrimonial

D 1.2.3.2.1.xx.xx	Bens Imóveis – Consolidação
C 4.5.1.2.2.xx.xx	Transferências Recebidas Independentes de Execução Orçamentária – Intra OFSS

c. Operações que utilizam os dígitos 3, 4 ou 5 (Inter OFSS) no 5º nível:

As contas Inter OFSS serão identificadas conforme o ente execute uma operação com a União (3), com um estado ou Distrito Federal (4) ou com um município (5).

- i. **Contribuição patronal da Prefeitura para o Regime Geral de Previdência Social (RGPS).** Trata-se de uma operação entre entidades pertencentes a OFSS distintos. O ativo, o passivo, a VPA e a VPD deverão ser incluídos na consolidação do ente e excluídos na consolidação nacional.

Lançamento na Prefeitura:

Natureza da informação: patrimonial

D 3.1.2.2.3.xx.xx	Encargos Patronais – RGPS – Inter OFSS – União
C 2.1.1.4.3.xx.xx	Encargos Sociais a Pagar – Inter OFSS – União

Lançamento no RGPS:

Reconhecimento do direito

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.2.1.5.xx.xx	Créditos Tributários a Receber – Inter OFSS – Município
C 4.2.1.2.5.xx.xx	Contribuições Sociais – RGPS – Inter OFSS – Município

- ii. **Transferência de valores do Fundo de Participação dos Estados (FPE) pela União ao estado.** Trata-se de uma operação entre entidades pertencentes a OFSS distintos. O ativo, o passivo, a VPA e a VPD deverão ser incluídos na consolidação do ente e excluídos na consolidação nacional.

Lançamento na União:

Natureza da informação: patrimonial

D 3.5.2.1.4.xx.xx	Distribuição Constitucional ou Legal de Receitas – Inter OFSS – Estado
C 2.1.5.0.4.xx.xx	Obrigações de Repartição a Outros Entes – Inter OFSS – Estado

Lançamento no estado:

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.2.3.3.xx.xx	Créditos de Transferências a Receber – Inter OFSS – União
C 4.5.2.1.3.xx.xx	Transferências Constitucionais e Legais de Receitas – Inter OFSS – União

O processo de **consolidação do ente** deverá incluir as contas cujo 5º nível apresenta os dígitos 1 (Consolidação), 3, 4 e 5 (Inter OFSS), e excluir as que apresentam o dígito 2 (Intra OFSS).

O processo de **consolidação nacional** deverá incluir as contas cujo 5º nível apresenta o dígito 1 (Consolidação), e excluir as que apresentam os dígitos 2 (Intra OFSS), 3, 4 e 5 (Inter OFSS).

3.3. ATRIBUTOS DA CONTA CONTÁBIL

Atributos da conta contábil são características próprias que as distinguem de outras contas do plano de contas. Os atributos podem ser decorrentes de conceitos teóricos, da lei ou do sistema operacional utilizado.

3.3.1. ATRIBUTOS CONCEITUAIS DA CONTA CONTÁBIL

- a. **Código:** estrutura numérica que identifica cada uma das contas que compõem o plano de contas.
- b. **Título / Nome:** designação que identifica o objeto de uma conta.
- c. **Função:** descrição da natureza dos atos e fatos registráveis na conta.
- d. **Natureza do Saldo:** identifica se a conta tem saldo devedor, credor ou ambos.
 - i. **Conta Devedora:** possui saldo predominantemente devedor.
 - ii. **Conta Credora:** possui saldo predominantemente credor.
 - iii. **Conta Mista / Híbrida:** possui saldo devedor ou credor.

3.3.2. ATRIBUTOS LEGAIS DA CONTA CONTÁBIL

Além do atributo legal citado a seguir, poderão ser criados outros, de acordo com as necessidades do ente para o atendimento das normas vigentes, a exemplo do indicador do superávit primário e da dívida consolidada líquida.

3.3.2.1. Indicador do Superávit Financeiro – Atributos Financeiro (F) e Permanente (P)

A classificação do ativo e do passivo em financeiro e permanente permite a apuração do superávit financeiro no Balanço Patrimonial (BP) de acordo com a Lei nº 4.320/1964, que assim dispõe:

Art. 43 [...]

§ 2º Entende-se por superávit financeiro a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas.

Art. 105 [...]

§ 1º O Ativo Financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários.

§ 2º O Ativo Permanente compreenderá os bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.

§ 3º O Passivo Financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outras pagamento independa de autorização orçamentária.

§ 4º O Passivo Permanente compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.

Os passivos que dependam de autorização orçamentária para amortização ou resgate integram o passivo permanente. Após o empenho¹², considera-se efetivada a autorização orçamentária, e os passivos passam a integrar o passivo financeiro. Também integram o passivo financeiro os passivos que não são submetidos ao processo de execução orçamentária, a exemplo das cauções.

O controle da mudança do atributo permanente (P) para o atributo financeiro (F) pode ser feito por meio da **informação complementar da conta contábil** ou por meio da **duplicação das contas**, sendo uma permanente e outra financeira.

O PCASP e este Manual utilizam as letras **(F)** ou **(P)** para indicar se são contas de ativo ou passivo financeiro ou permanente, respectivamente. Quando a conta puder conter saldos com atributo (F) e (P), constará na descrição da conta do PCASP a letra **(X)**.

3.3.2.2. Indicador da dívida consolidada líquida

Os passivos considerados no cálculo da Dívida Consolidada Líquida - DCL e que não tenham execução orçamentária associada serão controlados por esse indicador desde o momento do registro da obrigação¹³.

As obrigações consideradas na DCL serão controladas pelo atributo com valor zero **(0)** e as excluídas do cálculo serão controladas pelo atributo com valor um **(1)**.

3.4. CRÉDITO EMPENHADO EM LIQUIDAÇÃO

3.4.1. INTRODUÇÃO

No Balanço Patrimonial (BP), o passivo financeiro corresponde:

- a. às obrigações correlatas a despesas orçamentárias empenhadas, liquidadas ou não, que ainda não foram pagas; e
- b. aos passivos que não são submetidos ao processo de execução orçamentária, a exemplo das cauções.

Dessa forma, o passivo financeiro não será composto apenas pelas contas da classe 2 (Passivo e Patrimônio Líquido) com atributo (F), pois a essas contas deve-se somar o saldo das despesas orçamentárias empenhadas cujos fatos geradores da obrigação patrimonial ainda não tenham ocorrido, obtido na conta Crédito Empenhado a Liquidar. Destaca-se que ao final do exercício, o passivo financeiro poderá também contemplar os valores inscritos em Restos a Pagar Não Processados a liquidar.

A conta de Créditos Empenhados a Liquidar compreendia todas as despesas orçamentárias empenhadas, independente da ocorrência ou não do fato gerador. Ocorre que para as despesas orçamentárias empenhadas cujos fatos geradores ocorreram, mas ainda não foi

¹² Lei nº 4.320/1964 art. 58.

¹³ O assunto é tratado em detalhes pelo Manual de Demonstrativos Fiscais em <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/mdf>.

concluída a etapa da liquidação¹⁴, já existe um passivo patrimonial correlato, diferentemente daquelas despesas orçamentárias cujos fatos geradores ainda não ocorreram.

Esse fato dificultava a correta mensuração do passivo financeiro, uma vez que a soma dos saldos das contas da classe 2 (Passivo e Patrimônio Líquido) com o atributo (F) com o saldo da conta Créditos Empenhados a Liquidar¹⁵ acarretaria duplicação de valores no Balanço Patrimonial para os casos em que o reconhecimento do passivo patrimonial (no momento do fato gerador) ocorre antes da liquidação.

Para identificar essa situação intermediária foi criada a conta Crédito Empenhado em Liquidação. O saldo das despesas orçamentárias empenhadas cujos fatos geradores ocorreram, mas que ainda não foi liquidado deverá ser transferido da conta Créditos Empenhados a Liquidar para esta nova conta. Desta forma, foi possível identificar os créditos que já foram contabilizados como passivo financeiro no Balanço Patrimonial. O saldo dessa conta deve ser subtraído do cálculo do superávit financeiro para não ser contado em duplicidade com seu correspondente passivo representado na classe 2.

Cabe ressaltar que os Créditos Empenhados a Liquidar não são reconhecidos no quadro principal do balanço patrimonial, mas compõem o passivo financeiro, de acordo com o §3º do art. 105 da Lei n. 4.320/1964. Logo, no cálculo do passivo financeiro o valor dos créditos empenhados a liquidar deve ser somado ao saldo dos passivos patrimoniais com atributo (F). Deste modo, para apresentar os ativos e passivos financeiros em sua totalidade, o Balanço Patrimonial é acompanhado por um quadro específico com esta visão conforme conceitos apresentados na Lei nº 4.320/1964.

3.4.2. MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PATRIMONIAL

- a. Quando o fato gerador do passivo ocorrer **antes ou no momento do empenho** da despesa orçamentária, a transferência de saldo da conta Crédito Disponível para a conta Crédito Empenhado a Liquidar e da conta Crédito Empenhado a Liquidar para a conta Crédito Empenhado em Liquidação deverão ocorrer simultaneamente no momento do empenho. Exemplo: reconhecimento de passivos relativos a precatórios.
- b. Quando o fato gerador do passivo ocorrer **após o empenho e antes da liquidação** da despesa orçamentária, a transferência de saldo da conta Crédito Empenhado a Liquidar para a conta Crédito Empenhado em Liquidação acontecerá de forma isolada. Dessa forma, o controle “em liquidação” permitirá a identificação da ocorrência do fato gerador da obrigação patrimonial durante o curso do processo de execução da despesa orçamentária. Exemplo: recebimento provisório de material permanente antes do ateste.
- c. Quando o fato gerador do passivo ocorrer **simultaneamente à liquidação** da despesa orçamentária não é obrigatório o uso da conta Crédito Empenhado em Liquidação.

¹⁴ Lei nº 4.320/1964 art. 63.

¹⁵ Nas referências a Créditos Empenhados a Liquidar incluem-se os Restos a Pagar Não Processados a Liquidar.

Momento da ocorrência do fato gerador da obrigação patrimonial (momento do reconhecimento do passivo)	Lançamentos de natureza orçamentária
Fato gerador ocorre antes do empenho ou no momento do empenho	No momento do empenho: D Crédito Disponível C Crédito Empenhado a Liquidar D Crédito Empenhado a Liquidar C Crédito Empenhado em Liquidação No momento da liquidação: D Crédito Empenhado em Liquidação C Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
Fato gerador ocorre depois do empenho e antes da liquidação	No momento do empenho: D Crédito Disponível C Crédito Empenhado a Liquidar No momento da ocorrência do fato gerador (depois do empenho e antes da liquidação): D Crédito Empenhado a Liquidar C Crédito Empenhado em Liquidação No momento da liquidação: D Crédito Empenhado em Liquidação C Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
Fato gerador ocorre no momento da liquidação	No momento do empenho: D Crédito Disponível C Crédito Empenhado a Liquidar No momento da liquidação ¹⁶ : D Crédito Empenhado a Liquidar C Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

3.5. REGRAS DE INTEGRIDADE DO PCASP

A fim de garantir a integridade dos procedimentos contábeis, assim como a qualidade, consistência e transparência das informações geradas, este Manual dispõe sobre algumas regras de integridade relativas ao PCASP:

- a. Lançamentos Contábeis
- b. Pagamento e Recebimento
- c. Desenvolvimento de Equações Contábeis
- d. Consistência dos Registros e Saldos de Contas

¹⁶ Apesar de não ser obrigatório, o ente poderá optar por realizar o lançamento na conta Crédito Empenhado em Liquidação.

3.5.1. LANÇAMENTOS CONTÁBEIS

O registro contábil deve ser feito pelo método das partidas dobradas e os lançamentos devem debitar e creditar contas que apresentem a mesma natureza de informação.

Assim, os lançamentos estarão fechados dentro das classes 1 a 4 ou das classes 5 e 6 ou das classes 7 e 8:

- a. Lançamentos de natureza **patrimonial**: apenas debitam e creditam contas das **classes 1, 2, 3 e 4**.
- b. Lançamentos de natureza **orçamentária**: apenas debitam e creditam contas das **classes 5 e 6**.
- c. Lançamentos de natureza de **controle**: apenas debitam e creditam contas das **classes 7 e 8**.

Exemplo

Não é permitido um lançamento na conta Clientes (classe 1) em contrapartida à conta Receita Realizada (classe 6). Nessa hipótese, apesar de ser utilizado o método das partidas dobradas e de os valores lançados a débito e a crédito apresentados no balancete contábil não apresentarem diferença, observa-se uma inconsistência.

Dessa forma, os totais lançados a débito e a crédito em contas de mesma natureza de informação devem apresentar valores iguais.

Também é necessário restringir os lançamentos possíveis de modo que fatos iguais ou semelhantes sejam registrados por meio dos mesmos lançamentos e contas contábeis.

Exemplo

A fixação da despesa apenas poderá ser registrada por meio do seguinte lançamento:

Fixação de despesa	
Natureza da informação: orçamentária	
D 5.2.2.1.1.xx.xx	Dotação Inicial
C 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível

Sugere-se o uso das tabelas abaixo para conferência dos saldos de algumas contas. Elas apresentam contas de natureza devedora (lado esquerdo) e suas respectivas contas de natureza credora (lado direito), as quais devem sempre apresentar os mesmos saldos contábeis.

Contas de Natureza Orçamentária para Conferência de Saldos			
Conta de Natureza Devedora		Conta de Natureza Credora	
5.0.0.0.0.0.00	Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento	6.0.0.0.0.0.00	Controles da Execução do Planejamento e Orçamento
5.1.0.0.0.0.00	Planejamento Aprovado	6.1.0.0.0.0.00	Execução do Planejamento
5.1.1.0.0.0.00	PPA - Aprovado	6.1.1.0.0.0.00	Execução do PPA
5.1.2.0.0.0.00	PLOA	6.1.2.0.0.0.00	Execução do PLOA
5.2.0.0.0.0.00	Orçamento Aprovado	6.2.0.0.0.0.00	Execução do Orçamento
5.2.1.0.0.0.00	Previsão da Receita	6.2.1.0.0.0.00	Execução da Receita
5.2.2.0.0.0.00	Fixação da Despesa	6.2.2.0.0.0.00	Execução da Despesa
5.3.1.7.0.0.00	Restos a Pagar Não Processados - Inscrição no Exercício	6.3.1.7.0.0.00	Restos a Pagar Não Processados - Inscrição no Exercício
5.3.2.7.0.0.00	Restos a Pagar Processados - Inscrição no Exercício	6.3.2.7.0.0.00	Restos a Pagar Processados - Inscrição no Exercício

Contas de Natureza de Controle para Conferência de Saldos			
Conta de Natureza Devedora		Conta de Natureza Credora	
7.0.0.0.0.0.00	Controles Devedores	8.0.0.0.0.0.00	Controles Credores
7.1.0.0.0.0.00	Atos Potenciais	8.1.0.0.0.0.00	Execução dos Atos Potenciais
7.1.1.0.0.0.00	Atos Potenciais Ativos	8.1.1.0.0.0.00	Execução dos Atos Potenciais Ativos
7.1.1.1.0.0.00	Garantias e Contragarantias Recebidas	8.1.1.1.0.0.00	Execução de Garantias e Contragarantias Recebidas
7.1.1.2.0.0.00	Direitos Conveniados e Outros Instrumentos Congêneres	8.1.1.2.0.0.00	Execução de Direitos Conveniados e Outros Instrumentos Congêneres
7.1.1.3.0.0.00	Direitos Contratuais	8.1.1.3.0.0.00	Execução de Direitos Contratuais
7.1.1.9.0.0.00	Outros Atos Potenciais Ativos	8.1.1.9.0.0.00	Execução de Outros Atos Potenciais Ativos
7.1.2.0.0.0.00	Atos Potenciais Passivos	8.1.2.0.0.0.00	Execução dos Atos Potenciais Passivos
7.1.2.1.0.0.00	Garantias e Contragarantias Concedidas	8.1.2.1.0.0.00	Execução de Garantias e Contragarantias Concedidas
7.1.2.2.0.0.00	Obrigações Conveniadas e Outros Instrumentos Congêneres	8.1.2.2.0.0.00	Execução de Obrigações Conveniadas e Outros Instrumentos Congêneres
7.1.2.3.0.0.00	Obrigações Contratuais	8.1.2.3.0.0.00	Execução de Obrigações Contratuais
7.1.2.9.0.0.00	Outros Atos Potenciais Passivos	8.1.2.9.0.0.00	Execução de Outros Atos Potenciais Passivos
7.2.0.0.0.0.00	Administração Financeira	8.2.0.0.0.0.00	Execução da Administração Financeira
7.2.1.0.0.0.00	Disponibilidades por Destinação	8.2.1.0.0.0.00	Execução das Disponibilidades por Destinação
7.2.2.0.0.0.00	Programação Financeira	8.2.2.0.0.0.00	Execução da Programação Financeira
7.2.3.0.0.0.00	Inscrição do Limite Orcamentário	8.2.3.0.0.0.00	Execução do Limite Orcamentário
7.2.4.0.0.0.00	Controles da Arrecadação	8.2.4.0.0.0.00	Controles da Arrecadação
7.3.0.0.0.0.00	Dívida Ativa	8.3.0.0.0.0.00	Execução da Dívida Ativa
7.3.1.0.0.0.00	Controle do Encaminhamento de Créditos para Inscrição em Dívida Ativa	8.3.1.0.0.0.00	Execução do Encaminhamento de Créditos para Inscrição em Dívida Ativa
7.3.2.0.0.0.00	Controle da Inscrição de Créditos em Dívida Ativa	8.3.2.0.0.0.00	Execução da Inscrição de Créditos em Dívida Ativa
7.4.0.0.0.0.00	Riscos Fiscais	8.4.0.0.0.0.00	Execução dos Riscos Fiscais
7.4.1.0.0.0.00	Controle de Passivos Contingentes	8.4.1.0.0.0.00	Execução de Passivos Contingentes
7.4.2.0.0.0.00	Controle dos Demais Riscos Fiscais	8.4.2.0.0.0.00	Execução dos Demais Riscos Fiscais
7.8.0.0.0.0.00	Custos	8.8.0.0.0.0.00	Apuração de Custos
7.9.0.0.0.0.00	Outros Controles	8.9.0.0.0.0.00	Outros Controles

As classes 5, 6, 7 e 8 foram concebidas para serem utilizadas da seguinte forma:

- a. Quando lançamento representar o início de uma sequência de fatos, a partida dobrada envolverá as duas classes simultaneamente, ou seja, uma conta da classe 5 com uma conta da classe 6 ou uma conta da classe 7 com uma conta da classe 8. Esses são chamados de lançamentos horizontais;
- b. Depois do lançamento inicial, todos os lançamentos posteriores serão realizados nas classes pares, ou seja 6 e 8. Esses são chamados de lançamentos verticais.

Exemplo

A primeira fase da receita orçamentária será a previsão. Para realizar esse lançamento, será utilizada uma conta da classe 5 a débito e uma conta da classe 6 a crédito. Quando a receita for realizada, o débito e o crédito envolverão duas contas da classe 6 para registrar o lançamento contábil.

Existem controles que não seguem a metodologia apresentada acima, como os controles de créditos adicionais por tipo de origem dos recursos. Nesse caso e em alguns outros, toda a execução será feita nas classes 5 ou 7, ou seja, utilizando-se somente de lançamentos verticais desde o início.

- c. Em regra, os lançamentos de encerramento das contas ao final do exercício ou ao final de todas as fases previstas para um determinado fato também são na horizontal, debitando-se as contas credoras e creditando-se as contas devedoras. Assim, os saldos ficam zerados¹⁷.

Exemplos

- i. Ao final do exercício, as contas de execução orçamentária (classes 5 e 6) serão encerradas pelo cancelamento das dotações ou pela inscrição em restos a pagar.
- ii. As contas de controle de disponibilidades de recursos (classes 7 e 8), quando comprometidas, seguirão a execução dos restos a pagar até o momento do pagamento, independentemente do exercício em que isso ocorrer.
- iii. As contas de obrigações contratuais (classe 8) que foram executadas, deverão ser encerradas ao final do contrato, independentemente do exercício em que isso ocorrer.

Os controles de atos potenciais ativos e passivos são realizados nas classes 7 e 8. Atos potenciais ativos são os atos e fatos que possam vir a aumentar o ativo ou diminuir o passivo da entidade governamental e são registrados nas contas 7.1.1.0.0.00.00 e 8.1.1.0.0.00.00. Os atos potenciais passivos são os atos e fatos que possam vir a aumentar o passivo ou diminuir o ativo da entidade governamental e são registrados nas contas 7.1.2.0.0.00.00 e 8.1.2.0.0.00.00. Dessa forma, os controles de atos potenciais ativos e passivos não são contrapartida um do outro e, pela metodologia do PCASP, em regra, não terão o mesmo saldo. Na classe 8, deve-se observar o que o que foi executado e o que ainda está por se executar.

¹⁷ Para mais informações sobre o assunto, consultar a IPC 03 – Encerramento de Contas Contábeis no PCASP em <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/publicacoes-e-orientacoes#instrucoesdeprocedimentoscontabeis>.

3.5.2. PAGAMENTOS E RECEBIMENTOS

A natureza de informação patrimonial contempla os registros financeiros e patrimoniais. Assim, uma atenção especial deve ser dada aos fatos financeiros que tenham como contrapartida uma conta que possua o atributo Permanente (P), ou seja, que dependam de autorização legislativa para a sua realização ou liquidação.

Exemplos:

a. Amortização de operação de crédito

O pagamento da dívida é um fato permutativo sob a ótica patrimonial. No entanto, o pagamento só poderá ser efetuado se o passivo estiver marcado com o atributo Financeiro (F). Para tanto, faz-se necessário um lançamento de troca do passivo permanente (P) para passivo financeiro (F), concomitante à execução orçamentária.

Lançamentos

i. No empenho:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (P)
C 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (F)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar
C 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)
C 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho

ii. Na liquidação:

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.02.xx	Crédito Empenhado em Liquidação
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho
C 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

iii. No pagamento:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.2.x.x.xx.xx	Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo (F)
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado Liquidado Pago

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada

Observação:

Exclusivamente sob a ótica da teoria contábil, seria possível efetuar a baixa do passivo permanente em contrapartida à conta Caixa e Equivalentes de Caixa. Entretanto, a legislação proíbe o pagamento de passivo permanente sem a devida autorização legislativa. Assim, deve-se observar que uma conta do passivo permanente (P) não deve ser movimentada em contrapartida a uma conta do passivo financeiro (F), salvo para a respectiva troca de atributo.

b. Arrecadação de dívida ativa de créditos tributários

Os valores a receber são registrados em uma conta de ativo com atributo Permanente (P). Qualquer recebimento de recursos financeiros relativo a esses créditos só deve ser reconhecido com o concomitante registro orçamentário, ou seja, com o reconhecimento da receita orçamentária. Assim, será garantida a observância dos preceitos legais, inclusive a repartição tributária prevista na Constituição Federal de 1988.

Dessa forma, como regra de integridade, deve-se observar que as contas com o atributo Permanente (P) apenas poderão ser movimentadas em contrapartida a:

- i. conta de Variação Patrimonial Aumentativa (VPA);
- ii. conta de Variação Patrimonial Diminutiva (VPD);
- iii. outra conta marcada com o atributo Permanente (P), para reclassificação do ativo ou do passivo; e
- iv. conta marcada com o atributo Financeiro (F), para troca do atributo, exclusivamente quando houver a respectiva execução orçamentária da despesa.
- v. conta marcada com o atributo Financeiro (F), exclusivamente quando houver a respectiva execução orçamentária da receita.

3.5.3. EQUAÇÕES CONTÁBEIS

Além das regras acima, algumas equações podem ser utilizadas para fins de conferência e validação das informações geradas.

3.5.3.1. Conferência de Saldos das Contas de Natureza Patrimonial

Conferência de Saldos das Contas de Natureza Patrimonial	
Contas de Natureza Devedora	Contas de Natureza Credora
Todas as contas da Classe 1 (Ativo)	Todas as contas da Classe 2 (Passivo)
+	+

Todas as contas da Classe 3 (Variações Patrimoniais Diminutivas)	Todas as contas da Classe 4 (Variações Patrimoniais Aumentativas)
--	---

Observação:

Ao final do exercício o Balanço Patrimonial (BP) apresentará os valores da Classe 1 (Ativo) iguais aos da Classe 2 (Passivo e Patrimônio Líquido). Os valores registrados ao longo do período na Classe 3 (VPD) e na Classe 4 (VPA) são encerrados ao final do exercício, representando o resultado patrimonial levado para a conta de patrimônio líquido.

3.5.3.2. Conferência de Saldos das Contas de Passivo Financeiro e de Execução Orçamentária

Conferência de Saldos das Contas de Passivo Financeiro e de Execução Orçamentária	
Contas da Classe 2 (Passivo) marcadas com o atributo Financeiro (F)	6.2.2.1.3.02.00 Crédito Empenhado em Liquidação + 6.2.2.1.3.03.00 Crédito Empenhado Liquidado + 6.2.2.1.3.06.00 Empenhos em Liquidação inscrito em RP não processados + 6.2.2.1.3.07.00 Empenhos Liquidados inscrito em RP processados + 6.3.1.2.0.00.00 Restos a Pagar Não Processados em Liquidação + 6.3.1.3.0.00.00 Restos a Pagar Não Processados Liquidados a Pagar + 6.3.2.1.0.00.00 Restos a Pagar Processados a Pagar + Contas da Classe 2 (Passivo) marcadas com atributo o atributo Financeiro (F) que se refiram a depósitos de terceiros (independentes da execução orçamentária)

3.5.3.3. Conferência de Saldos das Contas de Disponibilidade de Recursos

Conferência de Saldos das Contas de Disponibilidade de Recursos	
Contas da Classe 1 (Ativo) marcadas com o atributo Financeiro (F) (-) Contas da Classe 2 (Passivo) marcadas com o atributo Financeiro (F) (-) 6.2.2.1.3.01.00 Crédito Empenhado a Liquidar (-) 6.2.2.1.3.05.00 Empenhos a Liquidar Inscritos em RP não Processados (-) 6.3.1.1.0.00.00 Restos a Pagar Não Processados a Liquidar	8.2.1.1.1.00.00 Disponibilidade por Destinação De Recursos (DDR)

Ressalta-se que a conta 6.2.2.1.3.01.00 – Crédito Empenhado a Liquidar somente será utilizada ao longo do exercício. Ela será encerrada no final do exercício e, nesse momento, o resultado dessas equações será equivalente ao superávit financeiro previsto no parágrafo 2º do art. 43 da Lei 4.320/64.

3.5.3.4. Conferência da Fixação da Despesa Orçamentária

Conferência da Fixação da Despesa Orçamentária	
Contas de Natureza Devedora	Contas de Natureza Credora
5.2.2.1.0.00.00 Dotação Orçamentária	6.2.2.1.0.00.00 Disponibilidades de Crédito
+	+
5.2.2.2.0.00.00 Movimentação de Créditos Recebidos	6.2.2.2.0.00.00 Movimentação de Créditos Concedidos

3.5.4. CONSISTÊNCIA DOS REGISTROS E SALDOS DE CONTAS

Cada unidade que realize a gestão de recursos públicos deverá ser responsável pelo acompanhamento, análise e consistência dos registros e saldos das contas contábeis, bem como os reflexos causados nos respectivos demonstrativos. A análise pode ser realizada, também, por meio do balancete, conforme exemplos a seguir:

- a. **Análise de saldos invertidos:** no caso de contas que tenham saldo apenas devedor ou credor, de acordo com sua natureza, a apresentação de saldo invertido pode representar a execução de uma operação indevida.
- b. **Classificação inadequada de receitas e despesas,** tanto para as contas de natureza orçamentária, nas fases de previsão e execução, quanto para as contas de natureza patrimonial (VPA e VPD).
- c. **Utilização indevida de contas contábeis,** por exemplo uma escola de ensino básico, cuja atividade fim é educação, que apresente, em seu ativo imobilizado, saldo na conta “Aeronaves”, provavelmente realizou uma classificação indevida.
- d. **Saldos irrisórios ou residuais:** devem ser analisadas as contas que apresentem saldos com valores irrisórios ou sem movimentação por um longo período.
- e. **Existência de saldos em contas contábeis descritas como “Outros(as)”:** recomenda-se que os registros nessas contas sejam limitados a 10% do total do grupo.