

Sistema de Informações para Auditoria e Prestação de Contas



Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP Manual Técnico Volume IV

**Aplicável aos Órgãos, Entidades e Consórcios Públicos
Municipais regidos pela Lei Federal nº 4.320/64 e
Empresas Estatais Dependentes**

**Resoluções TCE nº 766/2007 e nº 883/2010
Instruções Normativas TCE nº 25/2007 e nº 03/2011**

Agosto de 2016

ÍNDICE

INTRODUÇÃO.....	3
1.CONTEXTUALIZAÇÃO	6
1.1. Contextualização no Âmbito da Federação.....	6
1.2. Contextualização no Âmbito do TCE/RS.....	7
2. CONCEITOS, DEFINIÇÕES E ASPECTOS GERAIS DO PCASP	9
2.1. Conceitos	9
2.1.1. CONTA	9
2.1.2. PLANO DE CONTAS.....	9
2.1.3. PATRIMÔNIO PÚBLICO	9
2.1.3.1. Ativo	10
2.1.3.2. Ativo Circulante e Ativo Não Circulante	10
2.1.3.3. Ativo Financeiro e Ativo Permanente	10
2.1.3.4. Passivo	11
2.1.3.5. Passivo Circulante e Passivo Não Circulante	11
2.1.3.6. Passivo Financeiro e Passivo Permanente.....	11
2.1.3.7. Patrimônio Líquido / Saldo Patrimonial	11
2.1.3.8. Variações Patrimoniais	11
2.2. Objetivos do PCASP	12
2.3. Competência para Instituição e Manutenção do PCASP	13
2.4. Alcance do PCASP	13
2.5. Prazo para Implantação do PCASP	14
3. ESTRUTURA DO PCASP	15
3.1. Natureza da Informação Contábil.....	15
3.2. Código da Conta Contábil	16
3.2.1. ESTRUTURA DO CÓDIGO DA CONTA CONTÁBIL.....	16
3.2.2. DETALHAMENTO DA CONTA CONTÁBIL	19
3.2.3. 5º NÍVEL – CONSOLIDAÇÃO	20
3.3. Atributos da Conta Contábil	21
3.4. Crédito Empenhado em Liquidação	22
3.5. Regras de Integridade do PCASP.....	22
3.5.1. LANÇAMENTOS CONTÁBEIS.....	23
3.5.2. PAGAMENTOS E RECEBIMENTOS	23
3.5.3. EQUAÇÕES CONTÁBEIS.....	23
3.5.4. CONSISTÊNCIA DOS REGISTROS E SALDOS DE CONTAS	23

INTRODUÇÃO

A partir da edição da Portaria do Ministério da Fazenda nº 184¹, de 25 de agosto de 2008, que dispôs “*sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público*”², a Contabilidade Aplicada ao Setor Público – CASP – vem sofrendo diversas e profundas transformações.

Visando à promoção da convergência das práticas contábeis no setor público às normas internacionais, que propicia maior transparência e comparabilidade das informações contábeis, o Ministro da Fazenda determinou à Secretaria do Tesouro Nacional – STN, órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, a realização de diversas ações. No intuito de contextualizar, transcreveu-se, na íntegra o conteúdo da Portaria antes referida:

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, no uso das atribuições, que lhe confere o art. 87 da Constituição Federal, e tendo em vista o disposto no § 2º do art. 50 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal, e considerando: As competências do órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, estabelecidas no art. 5º do Decreto nº 3.589, de 6 de setembro de 2000, complementadas pela atribuição definida no inciso XVII do art. 10 do Anexo 1 do Decreto nº 6.531, de 4 de agosto de 2008, e conforme art. 18 da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001;

As transformações verificadas nos últimos anos no cenário econômico mundial, representadas, notadamente, pelo acelerado processo de globalização da economia;

A necessidade de promover a convergência das práticas contábeis vigentes no setor público com as normas internacionais de contabilidade, tendo em vista as condições, peculiaridades e o estágio de desenvolvimento do país;

A importância de que os entes públicos disponibilizem informações contábeis transparentes e comparáveis, que sejam compreendidas por analistas financeiros, investidores, auditores, contabilistas e demais usuários, independentemente de sua origem e localização;

Que a adoção de boas práticas contábeis fortalece a credibilidade da informação, facilita o acompanhamento e a comparação da situação econômico-financeira e do desempenho dos entes públicos, possibilita a economicidade e eficiência na alocação de recursos; e

A necessidade de, não obstante os resultados já alcançados, intensificar os esforços com vistas a ampliar os níveis de convergência atuais, resolve:

Art. 1º Determinar à Secretaria do Tesouro Nacional - STN, órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, o desenvolvimento das seguintes ações no sentido de promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela International Federation of Accountants - IFAC e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente:

¹ Publicada no Diário Oficial da União em 26-08-2008.

² *International Public Sector Accounting Standards* – IPSAS.

I - identificar as necessidades de convergência às normas internacionais de contabilidade publicadas pela IFAC e às normas Brasileiras editadas pelo CFC;

II - editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e **Plano de Contas Nacional**, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público; (Grifou-se.)

III - adotar os procedimentos necessários para atingir os objetivos de convergência estabelecido no âmbito do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, instituído pela Resolução CFC n° 1.103, de 28 de setembro de 2007.

Art. 2º A Secretaria do Tesouro Nacional promoverá o acompanhamento contínuo das normas contábeis aplicadas ao setor público editadas pela IFAC e pelo Conselho Federal de Contabilidade, de modo a garantir que os Princípios Fundamentais de Contabilidade sejam respeitados no âmbito do setor público,

Art. 3º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

Foi criado, então, pela Portaria nº 510³, de 28-08-2014, o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis – GTCON, destinado a apoiar a STN, com atribuições estabelecidas pelos seus art. 1º e 2º, abaixo transcritos:

Art. 1º O Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis – GTCON possui as seguintes atribuições:

I - analisar e elaborar diagnósticos e estudos, visando à **padronização de procedimentos contábeis no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios com vistas à consolidação das contas públicas sob a mesma base conceitual**;(Grifou-se.)

II - apreciar as alterações do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, elaboradas pelo órgão central de Contabilidade da União, visando à sua atualização permanente;

III – propor a edição de instruções de procedimentos contábeis ou o aprimoramento das já existentes;

IV - examinar proposições de legislação e demais normas relativas às matérias de competência do GTCON;

V - elaborar e atualizar o seu regimento interno; e

VI - **desenvolver outras funções relacionadas à harmonização de conceitos e procedimentos contábeis** que lhe sejam designadas pela Coordenação do GTCON. (Grifou-se.)

Art. 2º O GTCON tem caráter técnico e consultivo, manifestando-se através de recomendações consignadas em atas, e deve nortear-se pelo diálogo permanente, tendente a reduzir divergências e duplicidades, em benefício da transparência da gestão contábil, da racionalização de custos nos entes da Federação e do controle social.

Parágrafo único. O GTCON subsidiará com suas recomendações a edição de atos de competência do órgão central de contabilidade da União definidos no § 2º do art.

³ Dispõe sobre a instituição, as atribuições, a composição e o funcionamento do Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis – GTCON.

50 da Lei Complementar nº 101, de 2000.

A partir dessas considerações iniciais, este Manual tem o propósito de alcançar aos jurisdicionados desta Corte de Contas seus entendimentos acerca do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público disponibilizado pelo TCE/RS (PCASP-TCE/RS) e extratos importantes correlatos ao PCASP, abordados pelo Ministério da Fazenda (MF) – Secretaria do Tesouro Nacional (STN) no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) – 6ª Edição⁴.

Nesse sentido, dividiu-se este Manual em três grandes tópicos: (1) Contextualização, (2) Conceitos, Definições e Aspectos Gerais do PCASP e (3) Estrutura do PCASP, tratados na sequência.

⁴ Portaria Conjunta STN/SOF nº 1, de 10-12-2014. Portaria STN nº 700, de 10-12-2014. Versão da 6ª edição do MCASP utilizada neste manual foi obtida no endereço <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mcasp>, onde consta data de republicação de 13-07-2015.

1.CONTEXTUALIZAÇÃO

1.1. Contextualização no Âmbito da Federação

O MCASP, 6ª Edição, na PARTE GERAL – Contabilidade Aplicada ao Setor Público, p. 23, contextualizou as transformações sofridas pela ciência contábil no Brasil, desde a edição da Lei Federal nº 4.320/1964, até o lançamento do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP e o próprio Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP:

1. CONTEXTUALIZAÇÃO

A ciência contábil no Brasil vem passando por significativas transformações rumo à convergência aos padrões internacionais. O processo de evolução da contabilidade do setor público deve ser analisado de forma histórica e contextualizada com o próprio processo de evolução das finanças públicas.

Nesse sentido, o primeiro marco histórico foi a edição da Lei nº 4.320/1964, que estabeleceu importantes regras para propiciar o controle das finanças públicas, bem como a construção de uma administração financeira e contábil sólidas no País, tendo como principal instrumento o orçamento público.

Deste modo, o orçamento público ganhou significativa importância no Brasil. Como consequência, as normas relativas a registros e demonstrações contábeis, vigentes até hoje, acabaram por dar enfoque sobretudo aos conceitos orçamentários, em detrimento da evidenciação dos aspectos patrimoniais.

Outro importante avanço na área das finanças públicas foi a edição da Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabeleceu para toda a Federação, direta ou indiretamente, limites de dívida consolidada, garantias, operações de crédito, restos a pagar e despesas de pessoal, dentre outros, com o intuito de propiciar o equilíbrio das finanças públicas e instituir instrumentos de transparência da gestão fiscal.

A LRF estabeleceu, ainda, a exigência de realizar-se a **consolidação nacional das contas públicas**⁵. Esta competência é exercida pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) por meio da publicação anual do Balanço do Setor Público Nacional (BSPN), congregando as contas da União, estados, Distrito Federal e municípios.

Tendo em vista essa competência, a Portaria MF nº 184/2008 e o Decreto nº 6.976/2009 determinam que a STN, enquanto órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, edite normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e plano de contas de âmbito nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas. Tais instrumentos encontram-se em consonância com as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público (NBC T SP) editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e buscam a convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público – *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) – editadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB).

⁵ Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Art. 51. O Poder Executivo da União promoverá, até o dia trinta de junho, a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da Federação relativas ao exercício anterior, e a sua divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso público.

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. Este plano apresenta uma metodologia, estrutura, regras, conceitos e funcionalidades que possibilitam a obtenção de dados que atendam aos diversos usuários da informação contábil.

Dessa forma, a STN editou o **Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP)** e o **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)**, com abrangência nacional, que permitem e regulamentam o registro da aprovação e execução do orçamento, resgatam o objeto da contabilidade – o patrimônio, e buscam a convergência aos padrões internacionais, tendo sempre em vista a legislação nacional vigente e os princípios da ciência contábil.

Ainda na Parte Geral do MCASP, 6ª Edição, pp. 23 e 24, a STN destacou a importância do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP – no âmbito do setor público nacional, como segue:

2. PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO (PCASP)

O PCASP representa uma das maiores conquistas da contabilidade aplicada ao setor público. Além de ser uma ferramenta para a consolidação das contas nacionais e instrumento para a adoção das normas internacionais de contabilidade, o PCASP permitiu diversas inovações, por exemplo:

- a. Segregação das informações orçamentárias e patrimoniais: no PCASP as contas contábeis são classificadas segundo a natureza das informações que evidenciam – orçamentária, patrimonial e de controle, de modo que os registros orçamentários não influenciem ou alterem os registros patrimoniais, e vice-versa.
- b. Registro dos fatos que afetam o patrimônio público segundo o regime de competência: as variações patrimoniais aumentativas (VPA) e as variações patrimoniais diminutivas (VPD) registram as transações que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido, devendo ser reconhecidas nos períodos a que se referem, segundo seu fato gerador, sejam elas dependentes ou independentes da execução orçamentária.
- c. Registro de procedimentos contábeis gerais em observância às normas internacionais, como as provisões, os créditos tributários e não tributários, os estoques, os ativos imobilizados e intangíveis, dentre outros. Incluem-se também os procedimentos de mensuração após o reconhecimento, tais como a reavaliação, a depreciação, a amortização, a exaustão e a redução ao valor recuperável (*impairment*), dentre outros.
- d. Elaboração de estatísticas fiscais nos padrões exigidos pelos organismos internacionais.

1.2. Contextualização no Âmbito do TCE/RS

O TCE/RS regulamentou pela primeira vez o processo de padronização na estrutura e codificação das contas utilizadas pelos órgãos da esfera municipal, por meio da Resolução TCE nº 581/2001, que dispunha sobre a obrigatoriedade de utilização dos Elencos de Contas pelos órgãos/entidades municipais regidos pela Lei Federal nº 4.320/64. Atualmente, o texto consta na Resolução TCE nº 766/2007.

O “Elenco de Contas”, como era chamado, utilizava a mesma estrutura apresentada pelo Plano de Contas da Administração Federal, contemplando as contas de

utilização obrigatória pelos Regimes Próprios de Previdência⁶. A estrutura do Plano da União foi acrescida de desdobramentos necessários para contemplar entendimentos próprios desta Instituição, principalmente no que se refere à Lei de Responsabilidade Fiscal, dando origem ao Elenco de Contas do TCE/RS.

Considerando a implementação do PCASP no âmbito da Federação, com obrigatoriedade de uso a todos os entes federados, o elenco de contas existente foi adaptado e substituído pelo PCASP-TCE/RS, com a estrutura descrita na seção 3.2.1 deste Manual.

⁶ Portaria do Ministério da Previdência Social nº 916/2003, revogada pela Portaria MPS nº 509/2013, que manteve a obrigatoriedade.

2. CONCEITOS, DEFINIÇÕES E ASPECTOS GERAIS DO PCASP

2.1. Conceitos

2.1.1. CONTA

É a denominação técnica dada aos componentes patrimoniais e aos elementos de resultado que, direta ou indiretamente, podem interferir na constituição e variação do patrimônio. É a expressão qualitativa e quantitativa de fatos de mesma natureza, evidenciando a composição, variação e estado do patrimônio, bem como de bens, direitos, obrigações e situações nele compreendidas, mas que, direta ou indiretamente, possam vir a afetá-lo. É por meio das “Contas” que a Contabilidade consegue desempenhar seu papel. São as “Contas” que permitem a escrituração dos atos e fatos ocorridos na Administração Pública.

Toda vez que se procede ao registro desses atos e fatos, é necessário ter em mãos uma “relação de contas” utilizadas na escrituração contábil, parte integrante de uma estrutura maior, denominada “Plano de Contas”.

2.1.2. PLANO DE CONTAS

O MCASP, 6ª Edição, assim conceituou “Plano de Contas”⁷:

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.

2.1.3. PATRIMÔNIO PÚBLICO

Conforme a NBC T 16.2⁸:

3. Patrimônio Público é o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações.

4. O patrimônio público é estruturado em três grupos:

(a) Ativos são recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços;

⁷ MCASP, 6ª Edição, Capítulo 2 – Aspectos Gerais do PCASP, p. 289.

⁸ Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – Patrimônio e Sistemas Contábeis, aprovada pela Resolução CFC nº 1.129/2008.

(b) Passivos são obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços;

(c) Patrimônio Líquido é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos. (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.268/09)

Seguem algumas definições, consideradas importantes para este Manual, extraídas do MCASP, 6ª Edição, pp. 130 a 134, editado pela STN. (Manteve-se a formatação original apresentada no MCASP, 6ª Edição na transcrição das definições apresentadas nas subseções a seguir).

2.1.3.1. Ativo

Ativos são recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços.

2.1.3.2. Ativo Circulante e Ativo Não Circulante

Os ativos devem ser classificados como circulante quando satisfizerem a um dos seguintes critérios:

- a. estiverem disponíveis para realização imediata; e
- b. tiverem a expectativa de realização até doze meses após a data das demonstrações contábeis.

Os demais ativos devem ser classificados como não circulantes.

2.1.3.3. Ativo Financeiro e Ativo Permanente

No Balanço Patrimonial, o ativo é classificado em ativo financeiro e ativo permanente (não financeiro)⁹, conforme o art. 105 da Lei nº 4.320/1964:

§ 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.

Destaca-se que os conceitos de ativos financeiros e permanentes guardam relação com aspectos legais definidos na Lei nº 4.320/1964. A conceituação presente em normas contábeis é distinta da apresentada na referida lei.

⁹ O uso dos atributos Financeiro (F) e Permanente (P) é descrito na Parte IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) do MCASP.

2.1.3.4. Passivo

Passivos são obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços.

2.1.3.5. Passivo Circulante e Passivo Não Circulante

Os passivos devem ser classificados como circulantes quando corresponderem a valores exigíveis até doze meses após a data das demonstrações contábeis. Os demais passivos devem ser classificados como não circulantes.

2.1.3.6. Passivo Financeiro e Passivo Permanente

No Balanço Patrimonial, o passivo é classificado em passivo financeiro e passivo permanente (não financeiro) conforme o art. 105 da Lei nº 4.320/1964:

§ 3º O Passivo Financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outros pagamentos que independam de autorização orçamentária.

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

A exemplo da conceituação de ativos financeiros e permanentes, os conceitos de passivos financeiros e permanentes guardam relação com aspectos legais definidos na Lei nº 4.320/1964. A conceituação presente em normas contábeis é distinta da apresentada na referida lei.

2.1.3.7. Patrimônio Líquido / Saldo Patrimonial

O patrimônio líquido representa o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos.

Quando o valor do passivo for maior que o valor do ativo, o resultado é denominado passivo a descoberto.

Integram o patrimônio líquido: patrimônio / capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria, resultados acumulados e outros desdobramentos do saldo patrimonial.

No patrimônio líquido, deve ser evidenciado o resultado do período segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores.

2.1.3.8. Variações Patrimoniais

As variações patrimoniais são transações que promovem alterações nos elementos patrimoniais da entidade do setor público, mesmo em caráter compensatório, afetando ou não o seu resultado.

As variações patrimoniais podem ser classificadas em:

a. Quantitativas: são aquelas decorrentes de transações no setor público que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido.

b. Qualitativas: são aquelas decorrentes de transações no setor público que alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido.

As variações patrimoniais quantitativas subdividem-se em:

a. Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA): quando aumentam o patrimônio líquido (receita sob o enfoque patrimonial);

b. Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD): quando diminuem o patrimônio líquido (despesa sob o enfoque patrimonial).

2.2. Objetivos do PCASP

O PCASP, por meio da padronização da forma do registro contábil, alinha-se à finalidade geral da ciência contábil, propiciando o fornecimento de informações aos seus diversos usuários. O MCASP, 6ª Edição, em suas pp. 289 e 290, assim tratou o assunto:

2.2. Objetivos do PCASP

A ciência contábil tem como finalidade geral o fornecimento de informações aos diversos usuários da informação contábil¹⁰. 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;

¹⁰ NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação, aprovada pela Resolução CFC nº 1.128/2008.

- 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.

2.3. Competência para Instituição e Manutenção do PCASP

A competência para instituição e manutenção do PCASP foi atribuída pela Lei Complementar Federal nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal à STN. Segue o disposto no MCASP, 6ª Edição, p. 290:

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 União¹¹.

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 detalhar¹² as contas contábeis.

No âmbito do TCE/RS, o processo de padronização e manutenção do PCASP-TCE/RS está previsto atualmente na Resolução TCE nº 766/2007.

2.4. Alcance do PCASP

O MCASP, 6ª Edição, p. 290, referiu o que segue:

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 dependentes¹³.

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

¹¹ Lei Complementar nº 101/2000, art. 50, § 2º.

¹² A STN estabelece nível mínimo a partir do qual os entes poderão detalhar as contas do PCASP de acordo com suas peculiaridades.

¹³ Lei Complementar nº 101/2000, art. 2º.

2.5. Prazo para Implantação do PCASP

Embora já tenha transcorrido o prazo para a implantação do PCASP por todos os entes da Federação, achou-se importante trazer a este Manual o regramento apostado no MCASP, 6ª Edição, pp. 290 e 291, abaixo transcrito:

2.5. Prazo para Implantação do PCASP

O PCASP deverá ser adotado por todos os entes da Federação até o término do exercício de 2014¹⁴.

O PCASP é **atualizado** anualmente e publicado exclusivamente na Internet¹⁵ para uso obrigatório no exercício seguinte.

Os entes da área municipal do Rio Grande do Sul, no entanto, devem observar o PCASP-TCE/RS, que obedece à padronização do Plano de Contas Nacional, conferindo-lhe maior detalhamento em algumas situações.

¹⁴ Portaria STN nº 634/2013, art. 11.

¹⁵ Endereço eletrônico: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pcasp>.

3. ESTRUTURA DO PCASP

A STN definiu a estrutura do PCASP no Capítulo 3 da Parte IV do MCASP, 6ª Edição, pp. 291 a 304, dividindo-o em:

- ✓ Natureza da Informação Contábil;
- ✓ Código da Conta Contábil;
- ✓ Atributos da Conta Contábil;
- ✓ Crédito Empenhado em Liquidação; e
- ✓ Regras de Integridade do PCASP.

Neste Manual, adotou-se essa mesma divisão promovida pela STN no MCASP, 6ª Edição, salientando os mais importantes aspectos, mesclando-os com os entendimentos atribuídos por este Tribunal de Contas na definição do **PCASP-TCE/RS**, publicizado na Internet¹⁶ e de utilização obrigatória por todos os órgãos jurisdicionados.

3.1. Natureza da Informação Contábil

Para a estruturação do PCASP, a metodologia utilizada pela STN foi a segregação das contas contábeis em grandes grupos de acordo com as características dos atos e fatos nelas registrados. O MCASP, 6ª Edição, p. 291, assim referiu:

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 as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público.

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:

Natureza da Informação	PCASP	
	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

¹⁶ http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/jurisdicionados/sistemas_controle_externo/siipc/pcasp

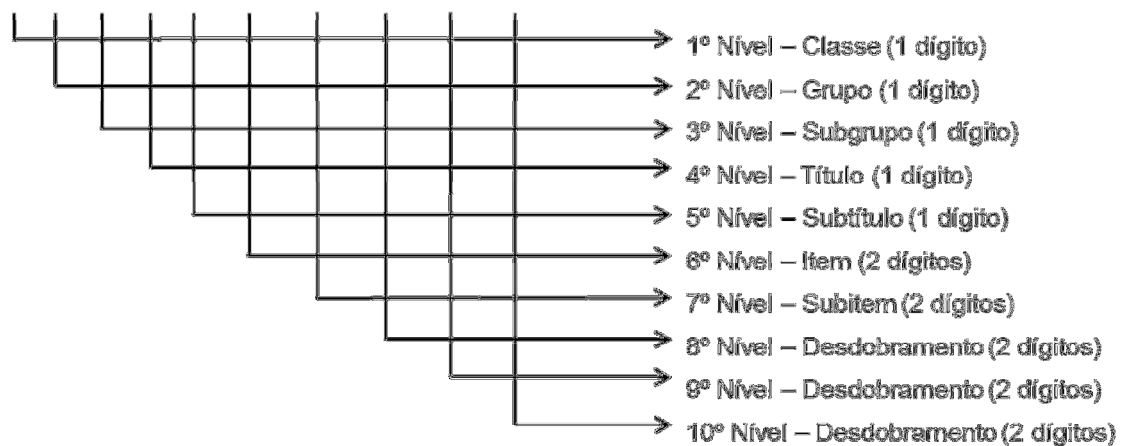
3.2. Código da Conta Contábil

3.2.1. ESTRUTURA DO CÓDIGO DA CONTA CONTÁBIL

As contas contábeis do PCASP (Federação) instituído pela STN são identificadas por códigos com **7** (sete) **níveis** de desdobramento, compostos por 9 (nove) dígitos.

O **PCASP-TCE/RS** adotado por este Tribunal de Contas e de utilização obrigatória pelos seus jurisdicionados, a partir do PCASP da Federação¹⁷ e PCASP Estendido¹⁸ (Anexo III da IPC 00¹⁹), com a inserção de contas de utilização obrigatórias pelos municípios, apresenta suas contas contábeis identificadas por códigos com **10** (dez) **níveis** de desdobramento, compostos por 15 (quinze) dígitos, de acordo com a seguinte estrutura:

X . X . X . X . X . XX . XX . XX . XX . XX



¹⁷ <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pcasp>.

¹⁸ <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pcasp>.

¹⁹ Instruções de Procedimentos Contábeis. IPC 00 – Plano de Transição para Implantação da Nova Contabilidade.

O PCASP-TCE/RS possui a seguinte estrutura básica, em nível de classe (1º nível), de grupo (2º nível) e de subgrupo (3º nível):

PCASP	
1. Ativo <ul style="list-style-type: none">1.1. Ativo Circulante<ul style="list-style-type: none">1.1.1. Caixa e Equivalentes de Caixa1.1.2. Créditos a Curto Prazo1.1.3. Demais Créditos e Valores a Curto Prazo1.1.4. Investimentos e Aplicações Temporárias a Curto Prazo1.1.5. Estoques1.1.9. Variações Patrimoniais Diminutivas Pagas Antecipadamente1.2. Ativo Não Circulante<ul style="list-style-type: none">1.2.1. Ativo Realizável a Longo Prazo1.2.2. Investimentos1.2.3. Imobilizado1.2.4. Intangível1.2.5. Diferido	2. Passivo e Patrimônio Líquido <ul style="list-style-type: none">2.1. Passivo Circulante<ul style="list-style-type: none">2.1.1. Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo2.1.2. Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo2.1.3. Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo2.1.4. Obrigações Fiscais a Curto Prazo2.1.5. Obrigações de Repartição a Outros Entes2.1.7. Provisões a Curto Prazo2.1.8. Demais Obrigações a Curto Prazo2.2. Passivo Não Circulante<ul style="list-style-type: none">2.2.1. Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Longo Prazo2.2.2. Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo2.2.3. Fornecedores e Contas a Pagar a Longo Prazo2.2.4. Obrigações Fiscais a Longo Prazo2.2.7. Provisões a Longo Prazo2.2.8. Demais Obrigações a Longo Prazo2.2.9. Resultado Diferido2.3. Patrimônio Líquido<ul style="list-style-type: none">2.3.1. Patrimônio Social e Capital Social2.3.2. Adiantamento para Futuro Aumento de Capital2.3.3. Reservas de Capital2.3.4. Ajustes de Avaliação Patrimonial2.3.5. Reservas de Lucros2.3.6. Demais Reservas2.3.7. Resultados Acumulados2.3.9. (-) Ações/Cotas em Tesouraria
3. Variação Patrimonial Diminutiva <ul style="list-style-type: none">3.1. Pessoal e Encargos<ul style="list-style-type: none">3.1.1. Remuneração a Pessoal3.1.2. Encargos Patronais3.1.3. Benefícios a Pessoal3.1.9. Outras Variações Patrimoniais Diminutivas – Pessoal e Encargos3.2. Benefícios Previdenciários e Assistenciais<ul style="list-style-type: none">3.2.1. Aposentadorias e Reformas3.2.2. Pensões3.2.3. Benefícios de Prestação Continuada3.2.4. Benefícios Eventuais3.2.5. Políticas Públicas de Transferência de Renda3.2.9. Outros Benefícios Previdenciários e Assistenciais3.3. Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo<ul style="list-style-type: none">3.3.1. Uso de Material de Consumo3.3.2. Serviços3.3.3. Depreciação, Amortização e Exaustão3.4. Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras<ul style="list-style-type: none">3.4.1. Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Obtidos3.4.2. Juros e Encargos de Mora3.4.3. Variações Monetárias e Cambiais3.4.4. Descontos Financeiros Concedidos3.4.8. Aportes ao Banco Central3.4.9. Outras Variações Patrimoniais Diminutivas – Financeiras3.5. Transferências Concedidas<ul style="list-style-type: none">3.5.1. Transferências Intragovernamentais3.5.2. Transferências Intergovernamentais3.5.3. Transferências a Instituições Privadas3.5.4. Transferências a Instituições Multigovernamentais3.5.5. Transferências a Consórcios Públicos3.5.6. Transferências ao Exterior3.5.7. Execução Orçamentária Delegada3.5.9. Outras Transferências e Delegações Concedidas3.6. Desvalorização e Perda de Ativos e Incorporação de Passivos	4. Variação Patrimonial Aumentativa <ul style="list-style-type: none">4.1. Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria<ul style="list-style-type: none">4.1.1. Impostos4.1.2. Taxas4.1.3. Contribuições de Melhoria4.2. Contribuições<ul style="list-style-type: none">4.2.1. Contribuições Sociais4.2.2. Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico4.2.3. Contribuição de Iluminação Pública4.2.4. Contribuição de Interesse das Categorias Profissionais4.3. Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos<ul style="list-style-type: none">4.3.1. Venda de Mercadorias4.3.2. Venda de Produtos4.3.3. Exploração de Bens e Direitos e Prestação de Serviços4.4. Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras<ul style="list-style-type: none">4.4.1. Juros e Encargos de Empréstimos e Financiamentos Concedidos4.4.2. Juros e Encargos de Mora4.4.3. Variações Monetárias e Cambiais4.4.4. Descontos Financeiros Obtidos4.4.5. Remuneração de Depósitos Bancários e Aplicações Financeiras4.4.8. Aportes do Banco Central4.4.9. Outras Variações Patrimoniais Aumentativas – Financeiras4.5. Transferências e Delegações Recebidas<ul style="list-style-type: none">4.5.1. Transferências Intragovernamentais4.5.2. Transferências Intergovernamentais4.5.3. Transferências das Instituições Privadas4.5.4. Transferências das Instituições Multigovernamentais4.5.5. Transferências de Consórcios Públicos4.5.6. Transferências do Exterior4.5.7. Execução Orçamentária Delegada4.5.8. Transferências de Pessoas Físicas4.5.9. Outras Transferências e Delegações Recebidas4.6. Valorização e Ganhos com Ativos e Desincorporação de Passivos

<ul style="list-style-type: none">3.6.1. Reavaliação, Redução a Valor Recuperável e Ajuste para Perdas3.6.2. Perdas com Alienação3.6.3. Perdas Involuntárias3.6.4. Incorporação de Passivos3.6.5. Desincorporação de Ativos3.7. Tributárias<ul style="list-style-type: none">3.7.1. Impostos, Taxas e Contribuição de Melhoria3.7.2. Contribuições3.8. Custo das Mercadorias Vendidas, dos Produtos Vendidos e dos Serviços Prestados<ul style="list-style-type: none">3.8.1. Custo de Mercadorias Vendidas3.8.2. Custo de Produtos Vendidos3.8.3. Custo de Serviços Prestados3.9. Outras Variações Patrimoniais Diminutivas<ul style="list-style-type: none">3.9.1. Premiações3.9.2. Resultado Negativo de Participações3.9.4. Incentivos3.9.5. Subvenções Econômicas3.9.6. Participações e Contribuições3.9.7. VPD de Constituição de Provisões3.9.9. Diversas Variações Patrimoniais Diminutivas	<ul style="list-style-type: none">4.6.1. Reavaliação de Ativos4.6.2. Ganhos com Alienação4.6.3. Ganhos com Incorporação de Ativos4.6.4. Ganhos com Desincorporação de Passivos4.6.5. Reversão de Redução a Valor Recuperável4.9. Outras Variações Patrimoniais Aumentativas<ul style="list-style-type: none">4.9.1. Variação Patrimonial Aumentativa a Classificar4.9.2. Resultado Positivo de Participações4.9.7. Reversão de Provisões e Ajustes de Perdas4.9.9. Diversas Variações Patrimoniais Aumentativas
5. Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento <ul style="list-style-type: none">5.1. Planejamento Aprovado<ul style="list-style-type: none">5.1.1. PPA – Aprovado5.1.2. PLOA5.2. Orçamento Aprovado<ul style="list-style-type: none">5.2.1. Previsão da Receita5.2.2. Fixação da Despesa5.3. Inscrição de Restos a Pagar<ul style="list-style-type: none">5.3.1. Inscrição de RP Não Processados5.3.2. Inscrição de RP Processados	6. Controles da Execução do Planejamento e Orçamento <ul style="list-style-type: none">6.1. Execução do Planejamento<ul style="list-style-type: none">6.1.1. Execução do PPA6.1.2. Execução do PLOA6.2. Execução do Orçamento<ul style="list-style-type: none">6.2.1. Execução da Receita6.2.2. Execução da Despesa6.3. Execução de Restos a Pagar<ul style="list-style-type: none">6.3.1. Execução de RP Não Processados6.3.2. Execução de RP Processados
7. Controles Devedores <ul style="list-style-type: none">7.1. Atos Potenciais<ul style="list-style-type: none">7.1.1. Atos Potenciais Ativos7.1.2. Atos Potenciais Passivos7.2. Administração Financeira<ul style="list-style-type: none">7.2.1. Disponibilidades por Destinação7.2.2. Programação Financeira7.2.3. Inscrição do Limite Orçamentário7.2.4. Controles da Arrecadação7.3. Dívida Ativa<ul style="list-style-type: none">7.3.1. Controle do Encaminhamento de Créditos para Inscrição em Dívida Ativa7.3.2. Controle da Inscrição de Créditos em Dívida Ativa7.4. Riscos Fiscais<ul style="list-style-type: none">7.4.1. Controle de Passivos Contingentes7.4.2. Controle dos Demais Riscos Fiscais7.5. Consórcios Públicos<ul style="list-style-type: none">7.5.1. Contrato de Rateio de Consórcios Públicos7.5.2. Prestação de Contas de Consórcios Públicos7.5.3. Consolidação da Execução do Consórcio7.8. Custos7.9. Outros Controles<ul style="list-style-type: none">7.9.1. Responsabilidade por Valores, Títulos e Bens7.9.2. Diversos Responsáveis em Apuração	8. Controles Credores <ul style="list-style-type: none">8.1. Execução dos Atos Potenciais<ul style="list-style-type: none">8.1.1. Execução dos Atos Potenciais Ativos8.1.2. Execução dos Atos Potenciais Passivos8.2. Execução da Administração Financeira<ul style="list-style-type: none">8.2.1. Execução das Disponibilidades por Destinação8.2.2. Execução da Programação Financeira8.2.3. Execução do Limite Orçamentário8.2.4. Controles da Arrecadação8.3. Execução da Dívida Ativa<ul style="list-style-type: none">8.3.1. Execução do Encaminhamento de Créditos para Inscrição em Dívida Ativa8.3.2. Execução da Inscrição de Créditos em Dívida Ativa8.4. Execução dos Riscos Fiscais<ul style="list-style-type: none">8.4.1. Execução de Passivos Contingentes8.4.2. Execução dos Demais Riscos Fiscais8.5. Execução dos Consórcios Públicos<ul style="list-style-type: none">8.5.1. Execução do Contrato de Rateio de Consórcio Público8.5.2. Execução da Prestação de Contas de Consórcio Público8.5.3. Consolidação da Execução do Consórcio8.8. Apuração de Custos8.9. Outros Controles<ul style="list-style-type: none">8.9.1. Execução de Responsabilidade por Valores, Títulos e Bens8.9.2. Diversos Responsáveis em Apuração

3.2.2. DETALHAMENTO DA CONTA CONTÁBIL

A Portaria nº 634/2013, exarada pelo Secretário do Tesouro Nacional, em seu art. 4º, § 3º, regrou que os planos de contas dos entes da Federação serão detalhados nos níveis posteriores ao nível utilizado na relação de contas do PCASP. Abaixo o dispositivo:

Art. 4º O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP estabelece conceitos básicos, regras para registro dos atos e fatos e estrutura contábil padronizada, em conformidade com os dispositivos legais vigentes e observadas as NBC TSP.

[...]

§ 3º **Os planos de contas dos entes da Federação somente poderão ser detalhados nos níveis posteriores ao nível utilizado na relação de contas do PCASP**, ressalvadas as exceções permitidas no MCASP. (Grifou-se.)

O MCASP, 6ª Edição, quando tratou do tema, nesse mesmo sentido, estabeleceu que a conta contábil somente poderia ser detalhada nos níveis posteriores ao nível apresentado na relação de contas do PCASP. Segue texto extraído de suas pp. 292 e 293:

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) em Intra OFSS, Inter OFSS ou Consolidação quando o ente entender ser necessária e a conta não estiver detalhada neste nível no PCASP. Ressalta-se que caso o PCASP detalhe o 5º nível, seu uso é obrigatório.

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, poderá, 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.

Considerando, então, essa lógica indicada pela STN, **os jurisdicionados deste Tribunal de Contas somente poderão detalhar a conta contábil nos níveis posteriores ao nível apresentado na relação de contas do PCASP-TCE/RS²⁰**.

²⁰ http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/jurisdicionados/sistemas_controle_externo/siapc/pcasp

3.2.3. 5º NÍVEL – CONSOLIDAÇÃO

A STN criou no PCASP um mecanismo para a segregação dos valores das transações que serão incluídas ou excluídas na consolidação das contas públicas nos diversos níveis de governo.

O MCASP, 6ª Edição, em suas pp. 293 e 294, assim consignou:

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:

- 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. Transações entre entidades que pertencem ao mesmo OFSS, quando não forem utilizados recursos do orçamento;
- e. 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.

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).

O MCASP, 6ª Edição trouxe em suas pp. 294 a 296 exemplos de lançamentos evidenciando esses fenômenos patrimoniais. Entendeu-se por não transcrevê-los neste Manual. Em caso de dúvidas, sugere-se uma consulta ao MCASP.

3.3. Atributos da Conta Contábil

Atributos da conta contábil são características próprias que as distinguem de outras contas do plano de contas. O MCASP, 6ª Edição, ao abordar o assunto, subdividiu-o em Atributos Conceituais e Atributos Legais. Transcreveu-se o item daquele MCASP, pp. 296 e 297:

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 empenho²¹, 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)**.

3.4. Crédito Empenhado em Liquidação

A STN criou a conta Crédito Empenhado em Liquidação, no intuito de apurar a correta mensuração do passivo financeiro, evitando a duplicação de valores no Balanço Patrimonial para os casos em que o reconhecimento do passivo patrimonial ocorre antes da liquidação. A matéria foi tratada nas pp. 297 a 299 do MCASP, 6ª Edição:

3.5. Regras de Integridade do PCASP

O MCASP, 6ª Edição trouxe algumas regras de integridade referentes ao PCASP, a fim de garantir a completude dos procedimentos contábeis, a saber:

- ✓ Lançamentos Contábeis;
- ✓ Pagamento e Recebimento;

²¹ Lei nº 4.320/1964, art. 58.

- ✓ Desenvolvimento de Equações Contábeis; e
- ✓ Consistência dos Registros e Saldos de Contas.

3.5.1. LANÇAMENTOS CONTÁBEIS

Assim destacou o MCASP, 6ª Edição, p. 299:

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**.

3.5.2. PAGAMENTOS E RECEBIMENTOS

Assim referiu o MCASP, 6ª Edição, p. 301:

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.

3.5.3. EQUAÇÕES CONTÁBEIS

Além dos “Lançamentos Contábeis” e “Pagamentos e Recebimentos”, podem ser utilizadas para fins de conferência e validação das informações geradas as seguintes equações, detalhadas no MCASP, 6ª Edição:

- ✓ Conferência de Saldos das Contas de Natureza Patrimonial;
- ✓ Conferência de Saldos das Contas de Passivo Financeiro e de Execução Orçamentária;
- ✓ Conferência de Saldos das Contas de Disponibilidade de Recursos; e
- ✓ Conferência da Fixação da Despesa Orçamentária.

3.5.4. CONSISTÊNCIA DOS REGISTROS E SALDOS DE CONTAS

Segundo o MCASP, 6ª Edição, cada unidade que realize a gestão de recursos públicos será responsável pelo acompanhamento, análise e consistência dos registros e saldos das contas contábeis. Destacou desta forma:

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.



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

**Prédio Sede
Rua Sete de Setembro, 388 – Centro Histórico
Porto Alegre – RS – 90010-190**

Direção Geral

Consultoria Técnica

ct@tce.rs.gov.br
+55 (51) 3214-9803 e 3214-9805

Agosto de 2016