(DIZERES DA CAPA E DORSO)

Ministério da Previdência Social

Secretaria de Políticas de Previdência Social

DEPARTAMENTO DOS REGIMES DE PREVIDÊNCIA NO SERVIÇO PÚBLICO

Estudos

CONTABILIDADE APLICADA AOS REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDENCIA SOCIAL

Edição Revisada e Atualizada

Diana Vaz de Lima

© 2007 Ministério da Previdência Social

Presidente da República: Luiz Inácio Lula da Silva
Ministro da Previdência Social: Luiz Marinho
Secretário Executivo: Carlos Eduardo Gabas
Secretário de Políticas de Previdência Social: Helmut Schwarzer
Diretor do Depto. do Regime Geral de Previdência Social: João Donadon
Diretor do Depto. do Regime de Previdência no Serviço Público: Delúbio Gomes Pereira da Silva
Coordenador-Geral de Auditoria, Atuária e Investimentos: Otoni Gonçalves Guimarães
Coordenadora-Geral de Contabilidade, Estudos Técnicos e Informações Gerenciais: Nancy Abadia de Andrade Ramos
Coordenadora-Geral de Normatizacao e Acompanhamento Legal: Zanita De Marco

Edição e distribuição
Ministério da Previdência Social
Secretaria de Políticas de Previdência Social
Esplanada dos Ministérios, Bloco F
70059-900 – Brasília – DF
Tel.: (61) 3317.5776 Fax: (61) 3317.5045

REVISÃO
Samuel Nunes dos Santos

Também disponível no endereço: www.previdencia.gov.br

Impresso no Brasil/Printed in Brazil

As opiniões e propostas porventura contidas nesta publicação são de responsabilidade da autora e não refletem necessariamente o ponto de vista do Ministério da Previdência Social.

É permitida a reprodução total ou parcial desta obra, desde que citada a fonte.

Lima, Diana Vaz de
Contabilidade Aplicada aos Regimes Próprios de Previdência Social/Diana Vaz de Lima – Brasília: MPS, 2007.
179 páginas.

1. Contabilidade Aplicada aos Regimes Próprios de Previdência Social. 2. Previdência. 3. Contabilidade Previdenciária Pública. 4. RPPS. 5. Contabilidade Pública.

SUMÁRIO

Prefácio,

1 A CONTABILIDADE APLICADA AO RPPS E SEU AMBIENTE, 9

1.1 Previdência Social e Previdência no Setor Público, 9

1.2 Equilíbrio Financeiro e Atuarial, 11

1.2.1 Equilíbrio financeiro x equilíbrio atuarial, 11

1.2.2 Regime de financiamento, 12

1.3 O Perfil da Previdência Hoje, 13

1.4 Legislação Aplicada, 14

1.5 Fundamentos da Contabilidade Pública, 17

1.5.1 Conceito, 17

1.5.2 Objeto, 17

1.5.3 Objetivo, 17

1.5.4 Fundamento legal, 18

1.5.5 Orçamento público, 21

1.5.6 Regime contábil e de execução financeira, 21

1.5.7 Segurança da informação: documentação e registro, 21

1.5.8 Plano de contas, 23

1.5.9 Sistemas de contas, 23

1.5.10 Os balanços públicos, 24

1.6 Os RPPS e os Princípios Fundamentais de Contabilidade, 25

1.6.1 Princípio da entidade, 26

1.6.2 Princípio da continuidade, 27

1.6.3 Princípio da oportunidade, 27

1.6.4 Princípio do registro pelo valor original, 28

1.6.5 Princípio da atualização monetária, 29

1.6.6 Princípio da competência, 29

1.6.7 Princípio da prudência, 29

1.7 A Contabilidade Aplicada aos Regimes Próprios de Previdência Social, 30

1.7.1 Objeto, 30

1.7.2 Objetivo, 30

1.7.3 Fundamento legal, 30
1.7.4 Peculiaridades dos RPPS, 32
2 A LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA E OS ASPECTOS CONTÁBEIS DOS RPPS, 34
2.1 A Lei 9.717/1998 e Atualizações, 34
2.2 A Portaria MPS 4.992/1999 e Atualizações, 40
2.3 Orientações Normativas e Respectivas Atualizações, 44
2.4 A Portaria MPS 916/2003 e Atualizações, 45
2.4.1 Estrutura do plano de contas, 45
2.4.2 Manual de contas, 46
2.4.3 Modelos e instruções de preenchimento das demonstrações contábeis, 46
2.4.4 Normas de procedimentos contábeis, 47
3 ESPECIFICIDADES NA ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO DOS RPPS, 48
3.1 Aspectos Gerais sobre o Orçamento Público, 48
3.2 Sistema e Processo Orçamentário, 50
3.3 Créditos Adicionais, 52
3.4 Elaboração do Orçamento dos RPPS, 53
3.4.1 Fontes de financiamento, 53
3.4.2 Impacto orçamentário dos pagamentos a serem realizados, 55
3.4.3 Reserva orçamentária do RPPS, 56
3.4.4 Exemplo prático, 58
3.4.5 Utilizando a reserva do RPPS, 59
3.4.6 Investimentos dos RPPS, 60
3.4.7 Outras peculiaridades dos RPPS, 61
4 FUNCIONAMENTO DA ESTRUTURA CONTÁBIL DOS RPPS, 62
4.1 Noções Sobre Conta, 62
4.2 A Planificação Contábil segundo as Normas do CFC, 63
4.2.1 Considerações gerais, 63
4.2.2 Conteúdo da norma do CFC, 63
4.3 A Estrutura Geral da Planificação Contábil dos RPPS e sua Relação com o Plano de Contas do Governo Federal, 66
4.3.1 Objetivo, 67
4.3.2 Estrutura, 67

4.3.3 Regras para classificação das contas, 69
4.4 As Especificidades do Plano de Contas dos RPPS, 72
4.4.1 Regras aplicáveis, 72
4.4.2 Contas específicas, 73
4.4.3 Estrutura, 74
4.4.4 Utilizando o manual de contas, 76
4.4.5 Os demonstrativos dos RPPS, 76
4.4.6 Outros demonstrativos exigidos pelo MPS, 85
5 PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS EM CONTAS ESPECÍFICAS, 88
5.1 Considerações Gerais, 88
5.2 Lançamentos Contábeis, 89
5.3 Provisão Matemática Previdenciária (Passivo Atuarial), 90
5.3.1 Avaliação atuarial, 91
5.3.2 Contas envolvidas, 94
5.3.3 Contabilização da provisão matemática previdenciária, 97
5.3.4 Atualização da provisão matemática previdenciária, 100
5.3.5 Apuração do déficit atuarial, 103
5.3.6 Amortização do déficit atuarial, 105
5.3.7 Superávit atuarial, 107
5.4 Contribuições Previdenciárias, 107
5.4.1 Contas envolvidas, 109
5.4.2 Contabilização das contribuições dos servidores ativos, 110
5.4.3 Contabilização das contribuições dos aposentados e pensionistas, 112
5.4.4 Contabilização da contribuição patronal, 113
5.4.5 Parcelamento de débitos previdenciários, 116
5.4.6 Compensação previdenciária, 118
5.4.7 Repasses Previdenciários, 120
5.5 Pagamento de Benefícios Previdenciários, 120
5.6 Carteira de Investimentos, 123
5.6.1 Contas envolvidas, 124
5.6.2 Aplicações e Investimentos realizados pelo RPPS, 125
5.6.3 Provisão para perdas em investimentos, 127
5.6.4 Atualização da carteira de investimentos, 128

5.6.5 Resgate da carteira de investimentos, 131
5.7 Reavaliações, 134
5.7.1 Objetivo, 134
5.7.2 Metodologia, 134
5.7.3 Periodicidade da reavaliação, 135
5.7.4 Critérios de avaliação, 135
5.7.5 Contas envolvidas, 136
5.7.6 Contabilização da reavaliação, 137
5.7.7 Reavaliação considerando-se a existência de depreciação, 138
5.7.8 Caso prático, 138
5.7.9 Divulgação, 139
5.8 Depreciações, 140
5.8.1 Definição e objetivo, 141
5.8.2 Base de cálculo, 141
5.8.3 Vida útil e taxas aplicadas, 142
5.8.4 Terrenos e Construções, 144
5.8.5 Métodos de depreciação e amortização, 145
5.8.6 Contas envolvidas, 146
5.8.7 Contabilização da depreciação, 146
5.8.8 Melhorias e adições complementares, 147
5.8.9 Depreciação de bens usados, 147
5.8.10 Bens totalmente depreciados, 148
5.8.11 Controle Patrimonial, 149
5.8.12 Divulgação, 150
5.9 Taxa de Administração, 150
5.9.1 Base de cálculo, 151
5.9.2 Tratamento contábil da taxa, 151
5.9.3 Investimentos com recursos da taxa, 152
5.9.4 Constituição de reservas administrativas, 153
5.9.5 Despesas não custeadas pela taxa, 153
GLOSSÁRIO DE TERMOS TÉCNICOS, 155
REFERÊNCIAS
ANEXOS

PREFÁCIO

O Ministério da Previdência Social, na qualidade de órgão responsável pela orientação, supervisão e acompanhamento dos Regimes Próprios de Previdência Social – RPPS, publicou, em julho de 2003, a Portaria MPS 916, aprovando o Plano de Contas, o Manual de Contas, os Demonstrativos e as Normas de Procedimentos Contábeis que devem ser aplicados aos RPPS instituídos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios de todo o Brasil.

Embasada nos mesmos Princípios Fundamentais de Contabilidade aplicáveis a qualquer outra entidade, a Portaria MPS 916/2003 e suas atualizações trouxe como exigência a implementação de procedimentos contábeis até então pouco usuais na Administração Pública brasileira, como a constituição de provisões atuariais, a atualização da carteira de investimentos a valor de mercado, a avaliação de bens e direitos e o registro das depreciações e amortizações, requerendo dos profissionais que atuam na área a revisão e a incorporação de conceitos.

A presente obra encontra-se dividida em cinco capítulos. O primeiro capítulo trata da contabilidade aplicada ao RPPS e seu ambiente, trazendo a adequação dos procedimentos contábeis dos RPPS à Lei 4.320/1964, aos Princípios Fundamentais, às Normas Brasileiras de Contabilidade e às Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público – NICSP, aprovadas pela Federação Internacional de Contadores – IFAC. O segundo capítulo trata da Legislação Previdenciária e dos aspectos contábeis que devem ser observados pelos RPPS. O terceiro capítulo contempla as especificidades na elaboração do orçamento dos RPPS. O quarto capítulo apresenta o funcionamento da estrutura do Plano de Contas dos RPPS, bem como seus demonstrativos contábeis. O quinto capítulo contempla os procedimentos contábeis em contas específicas, como a contabilização da provisão matemática previdenciária, das contribuições previdenciárias, do pagamento de benefícios, da carteira de investimentos, das reavaliações, depreciações e da taxa de administração da unidade gestora do RPPS. Ao final, é apresentado um glossário para facilitar o entendimento dos termos técnicos apresentados no decorrer da obra.

Agradecemos aos diversos especialistas de todo o Brasil que contribuíram direta e indiretamente para a realização deste trabalho, em especial aos técnicos

da Secretaria do Tesouro Nacional e aos auditores dos Tribunais de Contas Estaduais e Municipais, que sempre se mostraram prestativos. Estamos certos de que as mudanças trazidas pelos procedimentos contábeis aplicáveis aos RPPS não só modernizarão as práticas contábeis na Administração Pública brasileira, mas, também, proporcionarão informações mais confiáveis aos interessados na solidez dos Regimes Próprios de Previdência Social.

1

A CONTABILIDADE APLICADA AO RPPS E SEU AMBIENTE

Os procedimentos contábeis dos RPPS embasam-se na Lei 4.320/1964, adequando-se, todavia, a uma nova visão patrimonial na evidenciação de seus resultados. O presente capítulo apresentará os fundamentos da Contabilidade Pública, a correlação entre os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as práticas contábeis dos RPPS e as características da Contabilidade Aplicada aos RPPS.

1.1 PREVIDÊNCIA SOCIAL E PREVIDÊNCIA NO SETOR PÚBLICO

O Sistema Previdenciário brasileiro, componente da Seguridade Social, se organiza em três regimes distintos: Regime Geral de Previdência Social, Regime Próprio de Previdência Social e Regime de Previdência Complementar:

a) **Regime Geral de Previdência Social** – RGPS: previsto no art. 201 da Constituição Federal de 1988, é de caráter contributivo e de filiação obrigatória, de âmbito nacional, aplicável a todos os trabalhadores do setor privado, aos funcionários públicos celetistas e aos servidores titulares de cargos efetivos não vinculados a regime próprio; admite Previdência Complementar;

b) **Regime Próprio de Previdência Social** – RPPS: está previsto no art. 40 da Constituição Federal de 1988, contemplando os servidores públicos titulares de cargos efetivos civis da União, Estados, Distrito Federal e Municípios e militares dos Estados e Distrito Federal. De filiação obrigatória, segundo regra geral, possui caráter contributivo, admite a constituição de fundo integrado de bens, direitos e ativos e funciona como um seguro para utilização nas situações de risco social e benefícios programados. Assim como no RGPS, admite Previdência Complementar;

c) **Regime de Previdência Complementar** – RPC: previsto no art. 202 da Constituição Federal de 1988, trata de regime de previdência privada de caráter complementar, sendo facultativo e organizado de forma autônoma em relação ao RGPS e RPPS, com a constituição de provisões que garantam o benefício contratado.

A gestão dos Regimes Próprios de Previdência Social, foco da presente obra, trata de questões relacionadas às normas previdenciárias aplicáveis aos servidores públicos titulares de cargo efetivo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e dos militares dos Estados e Distrito Federal. Abrangem, portanto, exclusivamente, o servidor público titular de cargo efetivo, ativo e inativo, e o pensionista. De acordo com o art. 40 da CF de 1988, o RPPS deverá assegurar ao servidor público, pelo menos, os benefícios de aposentadoria e pensão, e sua criação depende de lei que disponha expressamente sobre tais benefícios, que são, no máximo, os mesmos previstos para o Regime Geral de Previdência Social[1].

Os RPPS são administrados por uma unidade gestora responsável por seu gerenciamento e operacionalização. Na hipótese de extinção deste regime, será necessária a vinculação expressa do servidor ativo titular de cargo efetivo ao RGPS, não bastando a extinção da unidade gestora. Ressalta-se que o servidor público titular de cargo efetivo só poderá se vincular a um RPPS, à exceção daquele que exercer cargo em acumulação nas hipóteses previstas no art. 37, inciso XVI, da Constituição Federal de 1988, quando deverá filiar-se ao regime próprio por cada um dos cargos que exercer. Com a extinção do RPPS e a filiação do servidor ativo ao RGPS, serão devidas, a partir da data da vigência da lei de extinção, as contribuições sociais nos termos da Lei 8.212/1991, permanecendo sob a responsabilidade do RPPS em extinção os aposentados e pensionistas e os servidores ativos que já tenham adquirido direito à aposentadoria, vedado o reconhecimento retroativo de direitos e deveres ao RPPS.

A Secretaria de Políticas de Previdência Social – SPS é o órgão do Ministério da Previdência Social responsável pela formulação da política de previdência social, pela supervisão de programas e ações das entidades

[1] Art. 18 da Lei 8.213/1991.

vinculadas e pela proposição de normas gerais para organização e manutenção dos regimes próprios de previdência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

1.2 EQUILÍBRIO FINANCEIRO E ATUARIAL

O art. 40 da Constituição Federal de 1988, em redação dada pela Emenda Constitucional 41/2003, estabelece que aos servidores titulares de cargo efetivo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial. Esse entendimento é reforçado pelo art. 1º da Lei 9.717/1998 e pelo art. 2º da Portaria MPS 4.992/1999, que estabelecem que os RPPS deverão ser organizados com base em normas gerais de contabilidade e atuária, de modo a garantir o seu equilíbrio financeiro e atuarial. Ratificando esse entendimento, o art. 69 da Lei de Responsabilidade Fiscal determina que o ente da Federação que mantiver ou vier a instituir regime próprio de previdência social para os seus servidores conferir-lhe-á caráter contributivo e o organizará com base em normas de contabilidade e atuária que preservem seu equilíbrio financeiro e atuarial.

1.2.1 Equilíbrio financeiro x equilíbrio atuarial

A Nota Técnica 17/1999, expedida pela Secretaria de Políticas de Previdência Social, apresenta que o equilíbrio financeiro é atingido quando o que se arrecada dos participantes do sistema previdenciário é suficiente para custear os benefícios por ele assegurados. Já o equilíbrio atuarial é alcançado quando o equilíbrio financeiro é mantido durante todo o período de existência do regime, devendo as alíquotas de contribuição do sistema ser definidas a partir do cálculo atuarial que leve em consideração uma série de critérios, como a expectativa de vida dos segurados e o valor dos benefícios que serão pagos.

De acordo com a legislação previdenciária, o ente estatal e os servidores respondem solidariamente pela manutenção do equilíbrio financeiro e atuarial do sistema, devendo a contribuição do ente estatal ser, no máximo, equivalente

ao dobro da contribuição do segurado ativo[2]. A garantia de que os servidores pagarão suas contribuições é a mesma de que receberão seus proventos de aposentadoria. Assim, conforme dispõe a nota técnica citada, resta a necessidade de estabelecimento de condições para que o ente estatal honre seus compromissos futuros com o sistema previdenciário, de modo que sejam garantidos o equilíbrio financeiro e atuarial.

1.2.2 Regime de financiamento

O regime de financiamento representa o mecanismo que permitirá o cálculo dos valores necessários para que o plano de previdência tenha cobertura financeira plena, ou seja, o completo financiamento do seu custo previdenciário. De escolha do ente federativo, que tem como base o parecer apresentado pelo atuário, o regime de financiamento deverá considerar o perfil da massa de seus segurados e as características dos benefícios que serão proporcionados, sejam **de risco** (aposentadoria por invalidez, auxílio-doença, pensão por morte, auxílio-reclusão), sejam **programáveis** (aposentadoria voluntária e compulsória).

Os Regimes Próprios de Previdência Social poderão adotar os seguintes regimes de financiamento[3]:

- **Regime financeiro de capitalização** – Sua estrutura técnica permite que as contribuições pagas por todos os servidores e pelo ente público (União, Estado, Distrito Federal ou Município), incorporando-se às provisões matemáticas, sejam suficientes para manter o compromisso total do RPPS para com os participantes, sem que seja necessária a utilização de outros recursos, caso as premissas estabelecidas para o plano previdenciário se verifiquem.
- **Regime financeiro de repartição de capitais de cobertura** – Sua estrutura técnica permite que as contribuições pagas por todos os servidores e pelo ente público (União, Estado, Distrito Federal ou Município), em determinado período, sejam suficientes para constituir integralmente as provisões

[2] Lei nº 10.887/2004.
[3] Anexo I, inciso II, Portaria MPS 4.992/1999.

matemáticas de benefícios concedidos, decorrentes dos eventos ocorridos nesse período.

- **Regime financeiro de repartição simples** – As contribuições pagas por todos os servidores e pelo ente público (União, Estado, Distrito Federal ou Município), em um determinado período, deverão ser suficientes para pagar os benefícios decorrentes dos eventos ocorridos nesse período.

O relatório atuarial deverá sinalizar as soluções possíveis para o equacionamento dos eventuais déficits atuariais detectados, com a amortização em até 35 anos, porém, observando, sempre, as normas estabelecidas pela legislação previdenciária.

1.3 O PERFIL DA PREVIDÊNCIA HOJE

A Lei 9.717/1998, que dispôs sobre as regras gerais para a organização dos RPPS, e a Emenda Constitucional 20/1998, que modificou o sistema de previdência social e estabeleceu normas de transição, são os marcos reguladores da Previdência no Setor Público, instituindo, de forma sólida, o conceito de regime próprio de previdência social.

Logo, a organização do Regime Próprio de Previdência Social demandou a instituição de normas gerais de contabilidade e de atuária que garantissem o equilíbrio financeiro e atuarial do sistema de previdência social, introduzindo, ainda, outras medidas relevantes, como a previsão da possibilidade de constituição de fundos integrados de bens, direitos e ativos com finalidade previdenciária, o que significou a separação definitiva entre assistência e previdência, e uma nova tentativa de instituição da cobrança de inativos (Confederação, 2004:53).

Mesmo sem efeito imediato para o exercício de 2003, a Emenda Constitucional 41/2003, que trouxe a Reforma da Previdência, provocou alterações no cálculo das projeções atuariais dos RPPS realizadas com base na população de servidores civis ativos, inativos e pensionistas. O Volume 21 da Coleção da Previdência Social apresentou uma análise atuarial da Reforma da Previdência do funcionalismo público da União, demonstrando as **modificações paramétricas** (que provocaram alterações no plano de

benefícios previdenciários) e as **modificações estruturais** (que alteraram a forma de financiamento dos benefícios) trazidas pela reforma.

1.4 LEGISLAÇÃO APLICADA

Para aquele leitor que deseja se debruçar sobre a matéria e conhecer mais profundamente a legislação que regulamenta a Previdência Social e, mais particularmente, a Previdência no Setor Público, recomenda-se à leitura dos seguintes dispositivos legais e suas respectivas atualizações:

- **Emenda Constitucional 47, de 5 de julho de 2005.**
  Modifica os arts. 37, 40, 195 e 201 da Constituição Federal, para dispor sobre a previdência social, e dá outras providências.
- **Emenda Constitucional 41, de 19 de dezembro de 2003.**
  Modifica os arts. 37, 40, 42, 48, 96, 149 e 201 da Constituição Federal, revoga o inciso IX do § 3º do art. 142 da Constituição Federal e dispositivos da Emenda Constitucional 20/1998 e dá outras providências.
- **Emenda Constitucional 25, de 14 de fevereiro de 2000.**
  Altera o inciso VI do art. 29 e acrescenta o art. 29-A à Constituição Federal, que dispõem sobre limites de despesas com o Poder Legislativo Municipal.
- **Emenda Constitucional 20, de 15 de dezembro de 1998.**
  Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências.
- **Emenda Constitucional 19, de 4 de junho de 1998.**
  Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do DF, e dá outras providências.
- **Emenda Constitucional 18, de 5 de fevereiro de 1998.**
  Dispõe sobre o regime constitucional dos militares.
- **Lei 10.887, de 18 de junho de 2004.**
  Dispõe sobre a aplicação de disposições da Emenda Constitucional 41/2003, altera dispositivos das Leis 9.717/1998, 8.213/1991, 9.532/1997 e dá outras providências.

- **Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000.**
  Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.
- **Lei 9.796, de 5 de maio de 1999.**
  Dispõe sobre a compensação financeira entre o Regime Geral de Previdência Social e os Regimes de Previdência dos Servidores da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, nos casos de contagem recíproca de tempo de contribuição para efeito de aposentadoria e dá outras providências.
- **Lei 9.717, de 27 de novembro de 1998.**
  Dispõe sobre as regras gerais para a organização e o funcionamento dos Regimes Próprios de Previdência Social dos Servidores Públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal e dá outras providências.
- **Lei 9.639, de 25 de maio de 1998.**
  Dispõe sobre a amortização e parcelamento de dívidas oriundas de contribuições sociais e outras importâncias devidas ao INSS, altera os dispositivos das Leis 8.212/1991 e 8.213/1991, e dá outras providências.
- **Lei 8.213, de 24 de julho de 1991.**
  Dispõe sobre os planos de benefícios da previdência social e dá outras providências.
- **Lei 8.212, de 24 de julho de 1991.**
  Dispõe sobre a organização da seguridade social, institui plano de custeio e dá outras providências.
- **Decreto 3.788, de 11 de abril de 2001.**
  Institui, no âmbito da Administração Pública Federal, o Certificado de Regularidade Previdenciária – CRP.
- **Decreto 3.112, de 6 de julho de 1999.**
  Dispõe sobre a regulamentação da Lei 9.796/1999, que versa sobre a compensação financeira entre o Regime Geral de Previdência Social e os regimes próprios de previdência dos servidores da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na contagem recíproca

de tempo de contribuição para efeito de aposentadoria e dá outras providências.

- **Decreto 3.048, de 6 de maio de 1999.**
  Aprova o Regulamento da Previdência Social e dá outras providências.
- **Portaria MPS 64, de 24 de fevereiro de 2006.**
  Dispõe sobre o processo administrativo previdenciário – PAP.
- **Portaria MPS 1.468, de 30 de agosto de 2005.**
  Dispõe sobre a auditoria-fiscal direta e indireta nos regimes próprios de previdência social.
- **Portaria MPS 1.348, de 19 de julho de 2005.**
  Dispõe sobre a taxa de administração e classificação das despesas administrativas.
- **Portaria MPS 183, de 23 de junho de 2006.**
  Altera as Portarias 172, de 2005, 4.992, de 1999, e 916, de 2003.
- **Portaria MPS 172, de 11 de fevereiro de 2005.**
  Dispõe sobre a emissão do Certificado de Regularidade Previdenciária – CRP.
- **Portaria MPS 916, de 15 de julho de 2003.**
  Aprova o Plano de Contas, o Manual de Contas, os Demonstrativos e as Normas de Procedimentos Contábeis aplicados aos Regimes Próprios de Previdência Social.
- **Portaria MPAS 4.992, de 5 de fevereiro de 1999.**
  Dispõe sobre a definição e a aplicação dos parâmetros e diretrizes gerais para a organização e o funcionamento dos Regimes Próprios de Previdência Social dos Servidores Públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal, previstos na Lei 9.717/1998.
- **Resolução CMN 3.244, de 28 de outubro de 2004.**
  Dispõe sobre as aplicações dos recursos dos Regimes Próprios de Previdência Social instituídos pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou por Municípios.
- **Orientação Normativa SPS 1, de 23 de janeiro de 2007.**
  Dispõe sobre as regras aplicáveis aos regimes próprios de previdência social.

A legislação relacionada será abordada no decorrer da presente obra quando influenciar, de algum modo, os aspectos contábeis apresentados.

1.5 FUNDAMENTOS DA CONTABILIDADE PÚBLICA

Como entidade pública, os Regimes Próprios de Previdência Social devem ter seus procedimentos contábeis pautados nos fundamentos da Contabilidade Pública, alicerçados pelos Princípios Fundamentais de Contabilidade e pelas Normas Brasileiras de Contabilidade.

1.5.1 Conceito

A Contabilidade Pública é o conhecimento especializado da Ciência Contábil que aplica no processo gerador de informações os conceitos, princípios e normas contábeis na gestão patrimonial de uma entidade governamental, de sorte a oferecer à sociedade informações amplas e acessíveis sobre a gestão da coisa pública (Lima; Castro, 2007).

1.5.2 Objeto

Na Contabilidade o objeto é sempre o patrimônio da entidade, definido como um conjunto de bens, direitos e obrigações para com terceiros, pertencente a uma pessoa física, a um conjunto de pessoas, a uma sociedade ou a uma instituição de qualquer natureza, independentemente de sua finalidade. O essencial é que o patrimônio disponha de autonomia em relação aos demais patrimônios existentes, o que significa que a entidade pode dele dispor livremente, desde que nos limites estabelecidos pela ordem jurídica e, sob certo aspecto, da racionalidade econômica e administrativa.

Na mesma linha, pode-se afirmar que o objeto da Contabilidade Pública é o patrimônio público, entendendo este como o conjunto de bens e direitos onerados pelas obrigações que o integra e que a entidade governamental utiliza como meio para concretização dos seus fins.

1.5.3 Objetivo

O objetivo científico da Contabilidade é a correta apresentação do Patrimônio e a apreensão e análise das causas de suas mutações. Tem como regra aplicar-se a uma entidade particularizada, para prover os usuários com

informações sobre aspectos de natureza econômica, financeira e física do patrimônio da entidade e de suas mutações, o que compreende registros, demonstrações, análises, diagnósticos e prognósticos, expressos sob a forma de relatos, pareceres, tabelas, planilhas entre outros meios (CFC, 2000:40).

1.5.4 Fundamento legal

O fundamento legal da Contabilidade Pública encontra-se estruturado em três pilares: a Lei 4.320/1964, que estatuiu as normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal; a Lei Complementar 101/2000, que estabeleceu as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e as portarias e instruções normativas expedidas pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN.

A **Lei 4.320/1964** é aplicada às pessoas jurídicas de direito público interno e, excepcionalmente, às empresas públicas e sociedades de economia mista, quando fizerem emprego de recursos públicos constantes dos orçamentos anuais. De acordo com o art. 83 da Lei 4.320/1964, a Contabilidade evidenciará, perante a Fazenda Pública, a situação de todos aqueles que, de algum modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens pertencentes ou confiados à Administração Pública. Os serviços de Contabilidade serão organizados para permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros (art. 85 da Lei 4.320/1964). A Contabilidade voltada para a Administração Pública tem por objetivos (Lima; Castro, 2007):

- Registrar a previsão das receitas e a fixação das despesas constantes dos orçamentos públicos anuais;
- Registrar todos os Ativos (bens e direitos), como os créditos, as aquisições para revenda, os empréstimos concedidos, os financiamentos, os títulos e valores, os estoques, entre outros; e todos os Passivos (obrigações), como os precatórios, as provisões passivas, o imposto de renda, as contribuições a pagar e outros passivos pertencentes ao ente público;

- Escriturar e efetuar o acompanhamento da execução orçamentária e financeira das receitas e despesas;
- Controlar as operações de crédito, a dívida ativa e as obrigações do ente público;
- Apresentar as variações patrimoniais, ressaltando o valor do patrimônio;
- Fornecer informações aos gerentes públicos e à sociedade em geral sobre o desempenho fiscal dos entes públicos, em particular no que tange o respeito aos preceitos versando sobre disciplina fiscal agregada;
- Disponibilizar informações que auxiliem a medir o desempenho de estruturas e programas de governo.

Na Administração Pública, a escrituração sintética das operações financeiras e patrimoniais será efetuada pelo método das partidas dobradas (art. 86 da Lei 4.320/1964), e os débitos e créditos serão escriturados com a individualização do devedor e do credor e especificação da natureza, importância e data do vencimento. O método das partidas dobradas é de uso universal e foi divulgado em 1494 por Luca Pacioli, tendo como máxima que "a cada débito corresponde um crédito de igual valor".

A Norma Brasileira de Contabilidade NBC T-2 – Da Escrituração Contábil (CFC, 2000:106) estabelece que a entidade deve manter sistema de escrituração uniforme de seus atos e fatos administrativos, devendo ser executada em idioma e moeda corrente nacionais, em forma contábil e em ordem cronológica de dia, mês e ano. Os atos administrativos são medidas postas em prática para que a Administração Pública alcance seus objetivos e serão registrados pela Contabilidade Pública quando se traduzirem em potenciais modificações no patrimônio da entidade. Os fatos administrativos, por sua vez, já provocam alterações nos elementos do patrimônio público no momento de sua ocorrência e são objeto de contabilização nas contas patrimoniais e de resultado. Na Contabilidade Pública, os atos administrativos potenciais e todos os fatos administrativos passam pelo resultado do exercício e são apresentados na Demonstração das Variações Patrimoniais (Lima; Castro, 2007).

A **Lei Complementar 101/2000,** conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, trouxe em seu art. 50 que, além de obedecer às demais normas de Contabilidade Pública, a escrituração das contas públicas deverá observar que (*in verbis):*

I. a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada;
II. a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa;
III. as demonstrações contábeis compreenderão, isoladas e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente;
IV. as receitas e despesas previdenciárias serão apresentadas em demonstrativos financeiros e orçamentários específicos;
V. as operações de crédito, as inscrições em restos a pagar e as demais formas de financiamento ou assunção de compromissos junto a terceiros, deverão ser escrituradas de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no período, detalhando, pelo menos, a natureza e o tipo de credor;
VI. a demonstração das variações patrimoniais dará destaque à origem e ao destino dos recursos provenientes da alienação de ativos.

§ 1º No caso das demonstrações conjuntas, excluir-se-ão as operações intragovernamentais.

§ 2º A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de Contabilidade da União, enquanto não implantado o Conselho de Gestão Fiscal de que trata o art. 67 da lei em análise.

§ 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Como visto anteriormente, a própria LRF traz que a edição de normas para consolidação das contas públicas é de competência da Secretaria do

Tesouro Nacional, órgão central de Contabilidade da União, enquanto não for implantado o Conselho de Gestão Fiscal, constituído por representantes de todos os Poderes e esferas de Governo, do Ministério Público e de entidades técnicas representativas da sociedade. Nesse sentido, a STN tem promovido um amplo processo de integração com as áreas de Contabilidade dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, publicando diversas portarias que consolidam as contas públicas, sem ferir a autonomia e as particularidades de nenhum dos envolvidos.

1.5.5 Orçamento público

O orçamento público é um planejamento feito pela Administração Pública para atender, durante determinado período, aos planos e programas de trabalho por ela desenvolvidos, por meio da planificação das receitas a serem obtidas e pelos dispêndios a serem efetuados, objetivando a continuidade e a melhoria qualitativa e quantitativa dos serviços prestados à sociedade (Lima; Castro, 2007). Como se trata de um tema complexo, que apresenta peculiaridades na unidade gestora dos RPPS, o assunto será abordado com maior propriedade no Cap. 3 – Especificidades na Elaboração do Orçamento dos RPPS.

1.5.6 Regime contábil e de execução financeira

O legislador definiu para a execução financeira aplicada à Administração Pública Brasileira o regime misto, ou seja, de competência para as despesas e de caixa para as receitas, conforme disposto no art. 35 da Lei 4.320/1964. No entanto, a Contabilidade, sem deixar de observar a Lei nº 4.320/64, deve observar o Princípio Fundamental de Contabilidade da Competência, uma vez que a harmonia entre os princípios contábeis e orçamentários é a prova da eficiência contábil da administração pública.

1.5.7 Segurança da informação: documentação e registro

Segundo Lima;Castro (2007), na Contabilidade Pública existem regras de aplicação geral que orientam os procedimentos e as práticas contábeis, que têm por objetivo o tratamento contábil uniforme, dando condições para que a auditoria examine a qualidade e a legitimidade dos atos e fatos praticados na

Administração Pública, seja ela Federal, Estadual ou Municipal. Uma dessas regras é que as entidades públicas devem manter sistema de escrituração uniforme de seus atos e fatos administrativos. Mesmo nas entidades em que o processo de escrituração é eletrônico, por meio de eventos, como no Siafi e no Siafem, os registros são efetuados em livros contábeis virtuais, que podem ser verificados e consultados por meio do espelho contábil no momento em que é realizado o lançamento. Nas entidades públicas, o razão e o diário constituem os registros contábeis permanentes, mas, diferentemente da entidade privada, não há a obrigatoriedade de autenticação no registro público competente. Sobre o assunto, o Relatório da Câmara Técnica do Conselho Federal de Contabilidade nº 28/2004 dispôs que:

> A Contabilidade Aplicada à Administração Pública está obrigada a escriturar os livros "Diário e o Razão" em virtude da utilização do método das partidas dobradas e, conseqüentemente, estarem abrangidas pelas Resoluções do CFC Nº 750, de 29 de dezembro de 1993 e nº 563, de 28 de outubro de 1983.

Em relação ao registro dos livros, o mesmo relatório do CFC apresenta que:

> A Contabilidade Aplicada à Administração Pública não está obrigada a registrar o "Diário" em nenhum órgão competente em virtude da inexistência de lei específica. Entretanto, deverá mantê-lo disponível à disposição da fiscalização pelo período estabelecido de acordo com a legislação pertinente.

Quadro 1 – Modelo do Livro Diário

ESTADO DO PLANALTO CENTRAL Prefeitura Municipal de Cidade Feliz				
Data	Conta a Débito	Conta a Crédito	Histórico	Valor
21/05/2006	1.9.1.1 – Receita a Realizar	2.9.1.1 – Previsão Inicial da Receita	Registro da aprovação do orçamento.	100.000,00

Quadro 2 – Modelo do Livro Razão

ESTADO DO PLANALTO CENTRAL Prefeitura Municipal de Cidade Feliz					
Conta: 1.9.1.1 – Receita a Realizar					
Data	Histórico da Operação	Débito	Crédito	Saldo	Natureza
21/05/2006	Registro da Aprovação do Orçamento	100.000,00	0,00	100.000,00	Devedor
Total do Movimento		100.000,00	0,00	100.000,00	Devedor

Com relação à segurança da informação, o Governo Federal, por exemplo, se utiliza do sistema de segurança, navegação e habilitação do Siafi – Senha –, que permite a autorização de acesso aos dados do Siafi, estabelecendo diferentes níveis desse acesso a suas informações. A Senha é o sistema de segurança responsável pelo controle de acesso e navegação, e tem como objetivo o uso autorizado dos recursos do Siafi, assegurando o acesso de cada usuário cadastrado às transações compatíveis com o seu perfil. O operador do Siafi responderá integralmente pelo uso do Sistema sob sua senha e obrigar-se-á a cumprir os requisitos de segurança instituídos pela STN, expondo-se às conseqüências das sanções penais ou administrativas cabíveis. A infringência às regras estabelecidas para seu uso será informada pelo agente competente à chefia imediata, para que sejam tomadas as providências necessárias à apuração de responsabilidade e aplicação de penalidades, se for o caso.

1.5.8 Plano de contas

Segundo Lima;Castro (2007), O plano de contas é o projeto das contas julgadas necessárias ao registro de todos os componentes patrimoniais e dos fenômenos da gestão, relativos a uma determinada entidade. Na Administração Pública busca-se a padronização e a harmonização do plano de contas em toda a federação, tendo em vista trata-se do mesmo ramo de atividade, que é a gestão dos recursos públicos. As especificidades do Plano de Contas da unidade gestora do RPPS serão tratadas no Cap.4 – Funcionamento da Estrutura Contábil dos RPPS.

1.5.9 Sistema de contas

Para facilitar a elaboração dos balanços públicos e permitir o acompanhamento da execução orçamentária e o conhecimento da composição patrimonial, os lançamentos na Contabilidade Pública são efetuados em quatro sistemas de contas: sistema orçamentário, sistema financeiro, sistema patrimonial e sistema de compensação. Os lançamentos contábeis são "fechados" em cada sistema, ou seja, as *contas a débito* têm como contrapartida *contas a crédito* de um mesmo sistema.

No **Sistema Orçamentário** serão registrados os atos e fatos de natureza orçamentária, ou seja, a receita prevista e as autorizações legais de

despesa constante da Lei Orçamentária Anual e dos créditos adicionais, demonstrando-se a despesa fixada e a despesa executada no exercício comparativamente à receita prevista e a receita realizada. As fontes alimentadoras do sistema orçamentário são os orçamentos e as suas alterações, o caixa e os atos administrativos.

No **Sistema Financeiro** serão registrados os ingressos e dispêndios de recursos orçamentários e extra-orçamentários, ou seja, realização ou recebimento da receita e o pagamento da despesa orçamentária e extra-orçamentária. A fonte alimentadora do sistema financeiro é o caixa, que movimenta a entrada e a saída de numerário.

No **Sistema Patrimonial** encontram-se registradas as incorporações e desincorporações de ativos e passivos, ou seja, os bens patrimoniais do ente público, os créditos e os débitos suscetíveis de serem classificados como permanentes ou que resultem do movimento financeiro, as variações patrimoniais provocadas pela execução do orçamento ou que tenham outras origens e o resultado econômico do exercício.

Finalmente, no **Sistema de Compensação** encontram-se registrados os valores que, direta ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio do ente público em algum momento de sua existência, e também aqueles afetos ao controle da execução orçamentária e financeira.

Dependendo da natureza do ato ou fato administrativo, os lançamentos contábeis podem demandar registros em apenas um ou em todos os sistemas simultaneamente (Lima; Castro, 2007).

1.5.10 Os balanços públicos

Como esclarece Cruz (2003:138), a Contabilidade Pública é demonstrada por meio de peças contábeis devidamente estruturadas e organizadas, que representam adequadamente um dado momento da situação patrimonial, financeira e orçamentária das entidades públicas. A essas demonstrações dá-se o nome de Balanços Públicos. De acordo com o art. 101 da Lei 4.320/1964, os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial e na Demonstração das Variações Patrimoniais.

O **Balanço Orçamentário** demonstrará as receitas previstas e as despesas fixadas em confronto com as receitas realizadas e as despesas executadas, respectivamente. A estrutura desse Balanço está prevista no anexo 12 da Lei 4.320/1964.

O **Balanço Financeiro** demonstrará as receitas e as despesas orçamentárias, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte. No anexo 13 da Lei 4.320/1964 está definida a estrutura do Balanço Financeiro.

No **Balanço Patrimonial** será evidenciada a posição das contas que constituem o ativo e o passivo da entidade, apresentando-se a situação estática dos bens, direitos e obrigações, indicando o valor do saldo patrimonial. A estrutura do Balanço Patrimonial está contemplada no anexo 14 da Lei 4.320/1964.

A **Demonstração das Variações Patrimoniais** é a demonstração de resultado de uma entidade pública. Tem como objetivo evidenciar as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicar o resultado patrimonial do exercício. A Lei 4.320/1964 traz a estrutura dessa Demonstração em seu anexo 15.

A estrutura dos Balanços Públicos e as especificidades constantes das demonstrações contábeis exigidas para os Regimes Próprios de Previdência Social serão tratadas com maior propriedade no Cap.4 – Funcionamento da Estrutura Contábil dos RPPS.

1.6 OS RPPS E OS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. Os Princípios Fundamentais de Contabilidade são de alcance de qualquer entidade, e, portanto, também se aplicam aos regimes próprios de previdência, que devem ter seus procedimentos neles pautados. A Resolução CFC nº. 750/1993, que trata dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, apresenta sete Princípios emanados do Conselho Federal de Contabilidade: Entidade,

Continuidade, Oportunidade, Registro pelo Valor Original, Atualização Monetária, Competência e Prudência.

1.6.1 Princípio da Entidade

O Princípio da Entidade afirma que o patrimônio deve revestir-se do atributo de autonomia em relação a todos os outros patrimônios existentes, pertencendo a uma entidade, no sentido de sujeito suscetível à aquisição de direitos e obrigações. Para o ente governamental, o Princípio da Entidade se afirma pela autonomia e responsabilização do patrimônio a ele pertencente, não importando que seja revestido de forma jurídica.

A legislação previdenciária estabelece que fica facultada à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a constituição de fundos integrados de bens, direitos e ativos com finalidade previdenciária, com a existência de conta de fundo distinta da conta Tesouro da unidade federativa (Lei 9.717/1998, art. 6º, inciso II). A Emenda Constitucional 41/2003 incluiu, no § 20 do art. 40 da Constituição Federal de 1988, a vedação da "*existência de mais de um regime próprio de previdência social para os servidores titulares de cargos efetivos, e de mais de uma unidade gestora do respectivo regime em cada ente estatal, ressalvado o disposto no art. 142, § 3º, X*".

Após a sua institucionalização, o regime próprio de previdência será considerado uma entidade contábil, devendo a sua escrituração ser feita destacadamente dentro das contas do ente, com a necessidade de diferenciação entre o seu patrimônio (RPPS) e o patrimônio do ente público que o instituiu, conforme previsto no anexo IV da Portaria MPS 916/2003. Objetivando atender a esses dispositivos legais, os RPPS podem ser constituídos sob a forma de fundo especial, de autarquia ou de fundação pública.

- **Fundo especial** – Constitui fundo especial o produto de receita especificada que por lei se vincula à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação. Assim, o fundo especial sempre é identificado a partir do orçamento, por meio de vinculação de receita à despesa, conforme disposto no Manual de Procedimentos das Receitas Públicas. O fundo especial somente será considerado uma entidade quando houver designação de agentes específicos para a

gestão do fundo e prestação de contas específicas (art. 70 da Lei 4.320/1964).

- **Autarquia** – É uma entidade administrativa autônoma, criada por lei, com personalidade jurídica de direito público, patrimônio próprio e atribuições estatais específicas para realizar os fins que a lei lhe atribuir.
- **Fundação Pública** – É uma entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, com autonomia administrativa, patrimônio próprio, e funcionamento custeado basicamente por recursos do Poder Público, ainda que sob forma de prestação de serviços, criada por lei para o desenvolvimento de atividades que não exijam execução por órgãos ou entidades de direito público.

1.6.2 Princípio da Continuidade

Segundo o Princípio da Continuidade, a continuidade ou não de uma entidade, bem como sua vida definida ou provável, deverá ser considerada quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas. Esse Princípio encontra-se relacionado ao valor econômico dos bens, alcançando também a representação quantitativa e qualitativa do patrimônio de outras maneiras, como no caso do encerramento das atividades, com o vencimento antecipado ou o surgimento de exigibilidades.

No âmbito da entidade governamental, a continuidade está vinculada ao estrito cumprimento da destinação social do seu patrimônio, ou seja, a continuidade da entidade se dá enquanto perdurar a sua finalidade.

No caso dos RPPS, há a preocupação de que a entidade se perpetue, para que seja possível o cumprimento do seu objeto social, que é o pagamento dos benefícios previdenciários sob sua responsabilidade ao longo dos anos. Dentro dessa visão, alguns procedimentos contábeis devem ser necessariamente implementados, como a constituição de provisões e reservas, as avaliações a valor de mercado, as depreciações e as reavaliações.

1.6.3 Princípio da Oportunidade

O Princípio da Oportunidade exige a apreensão, o registro e o relato de

todas as variações sofridas pelo patrimônio de uma entidade no momento em que elas ocorrerem. Segundo o CFC, esse Princípio é a base indispensável à fidedignidade das informações sobre o patrimônio da entidade, relativas a determinado período e com o emprego de quaisquer procedimentos técnicos, devendo ser observado sempre que haja variação patrimonial. É composto de dois aspectos: integridade (necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade) e tempestividade (as variações devem ser registradas no momento em que ocorrerem) (CFC, 2000:48-49).

Nos RPPS, a observância ao Princípio da Oportunidade pode ser exemplificada pela contabilização, no momento de sua ocorrência, dos ganhos e perdas da carteira de ativos financeiros do regime próprio de previdência, bem como do registro da depreciação dos bens, seja pelo uso, seja pela ação da natureza ou pela obsolescência. Procedimentos como esses têm a função de apreender as variações do patrimônio e evidenciar seu oportuno reconhecimento.

1.6.4 Princípio do Registro pelo Valor Original

Segundo o disposto na Resolução CFC 774/1994, que aprovou o apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade, os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da Entidade. Cabe ressaltar que os valores originais devem ser ajustados segundo a sua perda de valor econômico, porém, tal ajuste não implica, em essência, modificação do valor original.

Valor original, que ao longo do tempo não se confunde com o custo histórico, corresponde ao valor resultante de consensos de mensuração com agentes internos ou externos, com base em valores de entrada ou valores de saída.

Como bem dispôs Viana (1979:177), a avaliação assume aspectos distintos conforme se esteja frente a um ou outro momento da vida da entidade. O critério de avaliação não pode ser único para um mesmo objeto e deve estar condicionado aos diversos momentos e bens que se consideram, como, por

exemplo, os critérios de avaliação que devem ser utilizados na atualização da carteira de investimentos dos regimes próprios de previdência, e as avaliações e reavaliações dos bens móveis e imóveis de propriedade do RPPS.

1.6.5 Princípio da Atualização Monetária

Embora universalmente aceita como medida de valor, a moeda não representa unidade constante de poder aquisitivo, devendo sua expressão formal ser ajustada segundo as transações originais. Portanto, o Princípio da Atualização Monetária não trata da correção monetária, pois não estabelece "correção" de valor, mas da atualização do poder aquisitivo da moeda.

A atualização monetária deve ser realizada mediante o emprego de meios, como indexadores, que reflitam a variação apontada por índice geral de preços da economia brasileira. Em observância a esse Princípio, temos no RPPS procedimentos como a atualização dos valores devidos a título de parcelamentos de débitos previdenciários.

1.6.6 Princípio da Competência

O Princípio da Competência é aquele que reconhece as transações e os eventos na ocorrência dos respectivos fatos geradores, independentemente do seu pagamento ou recebimento, aplicando-se integralmente ao Setor Governamental, e, por conseqüência, à unidade gestora do RPPS.

Os atos e fatos que afetam o patrimônio do regime próprio de previdência devem ser contabilizados por competência, e os seus efeitos devem ser evidenciados nas Demonstrações Contábeis do exercício financeiro com o qual se relacionam, complementarmente ao registro orçamentário das receitas e das despesas públicas.

1.6.7 Princípio da Prudência

As estimativas de valores que afetam o patrimônio do regime próprio de previdência social devem refletir a aplicação de procedimentos de mensuração que prefiram montantes, entre alternativas igualmente válidas, menores para Ativos e valores maiores para Passivos. A prudência deve ser observada quando existindo um Ativo ou um Passivo já escriturado por determinados valores, segundo os princípios do valor original e da atualização monetária, surgirem

possibilidades de novas mensurações.

A aplicação do Princípio da Prudência não deve levar a excessos, ou situações classificáveis como manipulação do resultado, ocultando passivos, super ou sub avaliando ativos. A provisão para perdas de investimentos é um exemplo da aplicação do Princípio da Prudência, pois a sua constituição determina o ajuste, para menos, de valor decorrente de transações com o mundo exterior, no caso dos investimentos adquiridos pela unidade gestora do RPPS. A escolha não está no reconhecimento ou não da provisão, indispensável sempre que houver risco de perda de parte do valor investido, mas, sim, no cálculo do seu montante.

1.7 A CONTABILIDADE APLICADA AOS REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL

1.7.1 Objeto

Também nos Regimes Próprios de Previdência Social, o objeto da Contabilidade é o patrimônio da entidade, que necessariamente deverá dispor de autonomia em relação ao patrimônio do ente público que o instituiu, em observância ao Princípio da Entidade visto anteriormente.

1.7.2 Objetivo

Numa perspectiva sistêmica, a Contabilidade dos RPPS não só está voltada para o acompanhamento da execução orçamentária e financeira, mas, também, para a correta apresentação do patrimônio e apreensão das causas de suas mutações, observando-se, como parte da essência, o cumprimento dos Princípios Fundamentais de Contabilidade. Aplicada à previdência, a Contabilidade tem o papel de evidenciar a capacidade econômico-financeira do ente público em manter o indivíduo que não tenha mais capacidade laborativa.

1.7.3 Fundamento legal

Segundo a Lei 9.717/1998[4], que dispõe sobre as regras gerais para a organização e o funcionamento dos Regimes Próprios de Previdência Social, estes deverão ser organizados tendo como fundamentos as normas gerais de

[4] Publicada no Diário Oficial da União, Seção 1, em 28/11/1998.

contabilidade e atuária, de modo que garantam o seu equilíbrio financeiro e atuarial. Para atender a esses fundamentos, em julho de 2003 foi publicada a Portaria MPS 916[5], que trouxe as normas gerais de Contabilidade para o RPPS.

Nesse mesmo ano, em dezembro, foi publicada a Portaria MPS 1768/2003[6], que alterou a obrigatoriedade da geração dos efeitos da Portaria MPS 916/2003 para o exercício financeiro de 2005 e adaptou o Plano de Contas às demandas encaminhadas pelos seus usuários de todo o Brasil. Em janeiro de 2005, foi publicada a Portaria MPS 66/2005[7], alterando novamente a Portaria MPS 916/2003 e procedendo ajustes no Plano de Contas dos RPPS. Em 2006, a Portaria MPS 183/2006[8] prorrogou os efeitos financeiros da Portaria MPS 916 para o exercício financeiro de 2007, tornando facultativa sua aplicação entre os exercícios de 2004 e 2006. Em 2007 foi publicada a Portaria MPS 95[9], alterando os anexos I, II, III e IV da Portaria MPS 916/2003. Periodicamente, novas atualizações poderão ser publicadas, tanto para adequar o Plano de Contas dos RPPS às portarias conjuntas da Secretaria do Tesouro Nacional – STN e Secretaria de Orçamento Federal – SOF, como para atender eventuais necessidades de registros dos RPPS.

Basicamente, a normalização contábil aplicada aos RPPS tem como objetivo a uniformização dos registros contábeis, o conhecimento de sua situação econômica, patrimonial, orçamentária e financeira e a extração de relatórios gerenciais para avaliação de sua gestão.

Além do disposto nas Portarias MPS 916/2003 e suas atualizações, os registros contábeis das operações envolvendo os recursos dos RPPS e as demonstrações contábeis por eles geradas serão elaboradas observando-se à Lei 4.320/1964, à Lei 9.717/1998 e suas atualizações, à Lei Complementar 101/2000 (LRF), às portarias conjuntas da STN e SOF, à Resolução CMN 3.244/2004, aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e às Normas Brasileiras de Contabilidade.

---

[5] Publicada no Diário Oficial da União, Seção 1, em 17/07/2003.
[6] Publicado no Diário Oficial da União, Seção 1, em 26/12/2003.
[7] Publicada no Diário Oficial da União, Seção 1, em 31/01/2005.
[8] Publicada no Diário Oficial da União, Seção 1, em 23/06/2006.
[9] Publicada no Diário Oficial da União, Seção 1, em 06/03/2007.

1.7.4 Peculiaridades dos RPPS

Apesar de ser parte integrante da administração direta ou indireta do ente público que o instituiu (União, Estado, Distrito Federal ou Município), o RPPS diferencia-se de outros órgãos regidos pela Contabilidade Pública pelos seguintes aspectos:

- **visão de longo prazo** – A preocupação é que a entidade se perpetue, para que seja possível o cumprimento do seu objeto social.
- **foco no patrimônio** – Diferentemente da maioria dos órgãos públicos, a preocupação dos RPPS não está voltada exclusivamente para a execução orçamentária e financeira, mas também para o fortalecimento de seu patrimônio, objetivando garantir as condições de honrar os compromissos previdenciários sob sua responsabilidade.
- **trazer as provisões para o balanço** – As provisões atuariais constituídas são fundamentais para aferir a capacidade do RPPS de garantir a cobertura dos compromissos assumidos no momento do ingresso do servidor ao regime.
- **carteira de investimentos** – Objetivando garantir a segurança, a rentabilidade, a solvência e a liquidez dos ativos, os recursos disponíveis dos RPPS devem ser aplicados conforme as condições preestabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional, mediante resoluções atualizadas, para que se mantenha as melhores remunerações e os menores riscos para os ativos financeiros dos RPPS, atualmente regulamentada pela Resolução CMN 3.244/2004.

Em virtude dessas peculiaridades, à estrutura do Plano de Contas dos RPPS foram agregados subgrupos de contas específicos, cuja função e funcionamento são apresentados no anexo II da Portaria MPS 916/2003 e atualizações, tais como *investimentos dos regimes próprios de previdência*, *recursos da taxa de administração dos RPPS*, *provisões matemáticas previdenciárias,* entre outras, tratadas com maior propriedade nos capítulos seguintes. Como se pode observar, a administração dos RPPS demanda a implementação de procedimentos contábeis que observam os Princípios

Fundamentais e as Normas Brasileiras de Contabilidade, como as provisões, as depreciações, as amortizações e as reavaliações, que exigirão dos profissionais contábeis à frente da unidade gestora do RPPS a revisão e a incorporação de conceitos.

2

A LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA E OS ASPECTOS CONTÁBEIS DO RPPS

Ao exigir a implementação de procedimentos específicos, a legislação previdenciária afeta, em alguns casos, a prática contábil dos RPPS. O presente capítulo apresentará os procedimentos contábeis relacionados na legislação previdenciária e seus efeitos na rotina do profissional da área contábil dos Regimes Próprios de Previdência Social.

2.1 A LEI 9.717/1998 E ATUALIZAÇÕES

Segundo a Lei 9.717/1998, os RPPS deverão ser organizados com base em normas gerais de Contabilidade e Atuária, de modo que garantam o seu equilíbrio financeiro e atuarial. Diversos procedimentos encontram-se relacionados no decorrer dos seus artigos, os quais destacamos, do ponto de vista contábil:

- *a realização de avaliação inicial e em cada balanço, utilizando-se parâmetros gerais para a organização e revisão do plano de custeio e benefícios* – necessidade da constituição de uma provisão para o registro da avaliação atuarial inicial, sob a denominação de "Provisão Matemática Previdenciária", atualizada anualmente com base nas reavaliações atuariais realizadas.
- *o financiamento mediante recursos provenientes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e das contribuições do pessoal civil e militar, ativo, inativo e dos pensionistas, para seus respectivos regimes* – As contribuições previdenciárias serão contabilizadas na forma de receitas de contribuições (quando se tratar da contribuição dos servidores) receitas intra-orçamentárias (contribuição patronal, amortização do déficit atuarial e parcelamento de débitos) e repasses previdenciários (cobertura do

déficit financeiro do exercício e pagamentos de responsabilidade da fonte tesouro).

- *as contribuições e os recursos vinculados ao fundo previdenciário da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e as contribuições do pessoal civil e militar, ativo, inativo e dos pensionistas somente poderão ser utilizadas para pagamento de benefícios previdenciários dos respectivos regimes, ressalvadas as despesas administrativas estabelecidas no art. 6º, inciso VIII, desta Lei, observados os limites de gastos estabelecidos em parâmetros gerais* – Todos os recursos recebidos pelo RPPS (receitas de contribuições, receitas de compensação previdenciária, receitas intra-orçamentárias e repasses previdenciários), têm como objetivo o pagamento dos benefícios previdenciários de curto, médio e longo prazos. A única exceção prevista em lei é o pagamento de despesas administrativas, que possuem um limite de gastos previamente estabelecido.
- *identificação e consolidação em demonstrativos financeiros e orçamentários de todas as despesas fixas e variáveis com pessoal inativo civil, militar e pensionista bem como dos encargos incidentes sobre os proventos e pensões pagos* – A Emenda Constitucional 41/2003 vedou a existência de mais de um Regime Próprio de Previdência Social em cada ente público, devendo todas as informações previdenciárias do ente público ser apresentadas de forma consolidada pelo seu RPPS, para efeito de elaboração dos demonstrativos exigidos pelo Ministério da Previdência Social, dos relatórios da Lei de Responsabilidade Fiscal e dos Balanços Públicos da Lei 4.320/1964.
- *sujeição às inspeções e auditorias de natureza atuarial, contábil, financeira, orçamentária e patrimonial dos órgãos de controle interno e externo* – Os regimes próprios de previdência social são sujeitos a ações de auditoria direta e indireta do Ministério da Previdência Social, executada diretamente por Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil em exercício no Ministério da Previdência Social e indiretamente por meio de analistas e

mecanismos de controles internos e dos auditores do Tribunal de Contas sob cuja jurisdição se encontram, devendo ficar à disposição destas auditorias os registros e os demonstrativos contábeis elaborados pelos técnicos dos RPPS.

O art. 10 da Lei 9.717 estabelece que no caso de extinção do RPPS o ente público assumirá integralmente a responsabilidade pelo pagamento dos benefícios concedidos durante a sua vigência, bem como daqueles benefícios cujos requisitos necessários à sua concessão foram implementados anteriormente à extinção do regime próprio de previdência social, devendo efetuar repasses nesse sentido. Também o ente público será o responsável pela cobertura de eventuais insuficiências financeiras decorrentes do pagamento de benefícios previdenciários efetuados pelo seu RPPS, cujos recursos serão repassados sob a rubrica "*repasse previdenciário para cobertura de déficit*".

A Lei 9.717/1998 ainda regulamenta a publicação dos demonstrativos previdenciários e financeiros exigidos pelo MPS[10], cujas instruções de preenchimento estão previstas nos anexos da Portaria MPS 4.992/1999.

Como visto anteriormente, a Lei 9.717/1998 faculta à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de fundos com finalidade previdenciária. Todavia, ao ser instituídos, todos os RPPS, em todos os níveis de governo, na forma de administração direta ou indireta, deverão observar, acerca dos aspectos contábeis:

- *A existência de conta do fundo distinta da conta do Tesouro da unidade federativa* – Como visto no Cap.1 – Adequação da Lei 4.320/1964 e dos Princípios Fundamentais de Contabilidade aos Procedimentos Contábeis Aplicáveis aos Regimes Próprios de Previdência Social, a observância a esse dispositivo encontra-se em estreita correlação com o Princípio Contábil da Entidade.
- *Aplicação de recursos conforme estabelecido pelo Conselho Monetário Nacional* – Atualmente, a composição da carteira de ativos financeiros dos RPPS encontra-se regulamentada pela Resolução CMN 3.244/2004.

[10] Atualmente denominados "*Demonstrativo Previdenciário do Regime Próprio*", que traz as receitas e as despesas do RPPS com o objetivo de apresentar a sua realidade previdenciária, e "*Demonstrativo Financeiro*", que traz informações qualitativas e quantitativas acerca dos investimentos dos RPPS.

- *Avaliação de bens, direitos e ativos de qualquer natureza integrados ao fundo, em conformidade com a Lei 4.320/1964 e alterações subseqüentes* – Os bens, direitos e ativos financeiros dos RPPS serão avaliados a valor de mercado ou reavaliados, dependendo da categoria, em atendimento a Lei 4.320/1964 e ao disposto nos Princípios Fundamentais e nas Normas Brasileiras de Contabilidade.
- *Estabelecimento de limites para custeio administrativo conforme parâmetros gerais* – A administração dos RPPS dispõe de um limite de gastos para cobrir despesas com a manutenção de suas atividades administrativas, não podendo exceder esse limite a dois pontos percentuais do valor total da remuneração, proventos e pensões dos segurados vinculados ao RPPS, relativamente ao exercício anterior. Esse valor, que pode ser definido como taxa de administração, encontra-se embutido no repasse de contribuição patronal regularmente efetuado pelo ente público ao seu Regime Próprio de Previdência Social.

Segundo o art. 4° da Portaria MPS 172/2005, que dispõe sobre a emissão do Certificado de Regularidade Previdenciária (CRP[11]), documento que atesta a regularidade do RPPS, esse certificado será exigido nos seguintes casos:

- Realização de transferências voluntárias de recursos pela União, excetuando-se aquelas relativas às ações de educação, saúde e assistência social;
- Celebração de acordos, contratos, convênios ou ajustes, bem como recebimento de empréstimos, financiamentos, avais e subvenções em geral de órgãos ou entidades da Administração direta e indireta da União;
- Liberação de recursos de empréstimos e financiamentos por instituições financeiras federais;
- Pagamento dos valores devidos pelo Regime Geral de Previdência Social em razão da Lei 9.796/1999 (compensação previdenciária).

[11] Instituído pelo Decreto 3.788/2001.

Na redação dada pela Portaria MPS 172/2005[12] e suas atualizações, no ato da emissão do CRP a Secretaria de Políticas de Previdência Social examinará atualmente o cumprimento pelo ente público dos seguintes critérios e exigências:

i. Observância do caráter contributivo do regime (fixação, em texto legal, de alíquotas de contribuição do ente, dos segurados ativos, inativos e dos pensionistas; repasse integral dos valores das contribuições ao órgão ou entidade gestora do RPPS e a retenção, pela unidade gestora do regime, dos valores devidos pelos segurados e pensionistas relativos aos benefícios e remunerações cujo pagamento esteja sob sua responsabilidade);
ii. Garantia do equilíbrio financeiro e atuarial do regime, observados os parâmetros estabelecidos pelas normas e jurisprudências vigentes;
iii. Cobertura exclusiva a servidores públicos titulares de cargos efetivos e a militares e seus respectivos dependentes;
iv. Existência de apenas um regime próprio de previdência social e uma unidade gestora do respectivo regime dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que disporá de colegiado, com participação paritária de representantes e de servidores dos respectivos poderes;
v. Utilização de recursos vinculados a regime próprio apenas para o pagamento de benefícios previdenciários, ressalvadas as despesas administrativas;
vi. Vedação de pagamento de benefícios mediante convênios, consórcios ou outra forma de associação entre Estados, entre Estados e Municípios e entre Municípios;
vii. Garantia de pleno acesso dos segurados às informações relativas à gestão do regime próprio;
viii. Vedação de inclusão nos benefícios, para efeito de percepção destes, de parcelas remuneratórias pagas em decorrência de função de confiança, de cargo em comissão ou do local de trabalho

[12] [12] Alterada pela Portaria MPS 183/2006.

e do abono de permanência, ressalvadas as parcelas remuneratórias pagas em decorrência de local de trabalho, de função de confiança ou de cargo em comissão, desde que integrem a remuneração de contribuição do servidor titular de cargo efetivo, quando o servidor se aposentar com fundamento no art. 40 da Constituição Federal, respeitado o limite previsto no § 2º do citado artigo.

ix. Existência de contas do regime próprio distintas das contas do Tesouro;

x. Concessão de benefícios de acordo com o art. 5º da Lei 9.717/1998 (aposentadoria por invalidez, aposentadoria por idade, aposentadoria por tempo de contribuição, auxílio-doença, salário-família, salário-maternidade, pensão por morte e auxílio-reclusão);

xi. Atendimento, no prazo estipulado, de solicitação do Ministério da Previdência Social ou de Auditor Fiscal da Previdência Social credenciado;

xii. Elaboração de escrituração de acordo com o disposto no art. 5º, inciso III, da Portaria MPS 4.992/1999 (Portaria MPS 916/2003);

xiii. Observância dos seguintes limites de contribuição ao regime próprio:

   a. Contribuição dos servidores ativos, inativos e dos pensionistas em alíquota não inferior à prevista para os servidores titulares de cargos efetivos da União;
   b. Contribuição sobre os proventos dos inativos e sobre as pensões nas mesmas alíquotas aplicadas às remunerações dos servidores ativos do respectivo ente estatal;
   c. Contribuição do ente não inferior ao valor da contribuição do servidor ativo nem superior ao dobro desta, além da cobertura de eventuais insuficiências financeiras do respectivo regime próprio, decorrentes do pagamento de benefícios previdenciários.

xiv. Aplicação dos recursos do regime próprio de acordo com as Normas do Conselho Monetário Nacional;

xv. Encaminhamento a SPS dos seguintes documentos:
   a. Legislação completa referente ao regime de previdência social;
   b. Avaliação atuarial inicial do regime próprio;
   c. Demonstrativo do Resultado da Avaliação Atuarial – DRAA;
   d. Demonstrativo Previdenciário do Regime Próprio;
   e. Demonstrativo Financeiro do Regime Próprio;
   f. Comprovante do Repasse e Recolhimento ao Regime Próprio dos valores decorrentes das contribuições, aportes de recursos e débitos de parcelamentos;
   g. Demonstrativos constantes no Anexo III da Portaria MPS 916/2003 e atualizações, referentes ao encerramento do exercício anterior.

Ainda segundo a Lei 9.717/1998, os dirigentes do órgão ou da entidade gestora do Regime Próprio de Previdência Social dos entes públicos, bem como os membros dos conselhos administrativo e fiscal dos fundos, respondem diretamente por sua infração, apurada mediante processo administrativo que tenha por base o auto, a representação ou a denúncia positiva dos fatos irregulares, assegurando-se ao acusado o contraditório e a ampla defesa. O Decreto 3.788/2001, que instituiu o CRP no âmbito da administração pública, dispõe que o servidor público que praticar ato de inobservância com relação ao CRP responderá civil, penal e administrativamente nos termos da Lei.

2.2 A PORTARIA MPS 4.992/1999 E ATUALIZAÇÕES

A Portaria MPS 4.992/1999 regulamentou a definição e a aplicação dos parâmetros e diretrizes gerais trazidas pela Lei 9.717/1998. Em seu art. 5º, alterado pela Portaria 1.317/2003, encontram-se as normas gerais de Contabilidade, que deverão ser observadas na organização de um RPPS.

- *A escrituração deverá incluir todas as operações que envolvam direta ou indiretamente a responsabilidade do regime próprio de previdência social e modifiquem ou possam vir a modificar seu patrimônio.* Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2000:39), em termos de conteúdo, os Princípios Fundamentais

de Contabilidade dizem respeito à caracterização da entidade e do patrimônio, à avaliação dos componentes deste e ao reconhecimento das mutações e dos seus efeitos diante do patrimônio líquido. Como os Princípios alcançam o patrimônio em sua totalidade, de sua observância resultarão automaticamente informações de utilidade para decisões sobre situações concretas nos procedimentos aplicáveis aos RPPS.

- *A escrituração deve obedecer às normas e princípios contábeis previstos na Lei 4.320/1964 e alterações posteriores, e ao disposto na Portaria MPS 916/2003 e atualizações*. O fundamento legal da Contabilidade Pública, e, portanto, da Contabilidade dos RPPS, encontra-se estruturado em três pilares: a Lei 4.320/1964, a Lei Complementar 101/2000 (LRF) e as portarias e instruções normativas expedidas pela STN, conforme visto no capítulo 1. Além desses dispositivos legais, na elaboração da Portaria MPS 916/2003, que disciplinou o tratamento contábil dos RPPS, foi observado o disposto na legislação previdenciária, nos Princípios Fundamentais de Contabilidade e nas Normas Brasileiras de Contabilidade. Há de se ressaltar, todavia, que a prerrogativa de expedir normas gerais para a consolidação das contas públicas é da Secretaria do Tesouro Nacional, ocasionando-se, portanto, quando da alteração da legislação pela STN nesse sentido, também alteração nos procedimentos contábeis aplicáveis aos RPPS.
- *A escrituração será feita de forma autônoma em relação às contas do ente público*. Mais uma vez, há a preocupação na legislação previdenciária em reforçar o disposto no Princípio Contábil da Entidade, devendo as contas do ente público ser contabilizadas em separado no que se refere às contas da unidade gestora do seu Regime Próprio de Previdência Social.
- *O exercício contábil tem a duração de um ano civil*. Esse período é conhecido na Administração Pública como exercício financeiro e compreende o tempo entre o primeiro dia de janeiro e o dia 31 de dezembro de cada ano, no qual se promovem a execução

orçamentária e os demais fatos relacionados com as variações qualitativas e quantitativas que afetam os elementos patrimoniais dos órgãos e entidades do Setor Público (Lima; Castro, 2007).

- *Da mesma forma que o ente estatal, a unidade gestora do Regime Próprio de Previdência Social deve elaborar, com base em sua escrituração contábil e na forma fixada pelo Ministério da Previdência Social, demonstrações contábeis que expressem com clareza a situação do patrimônio do respectivo regime e as variações ocorridas no exercício, a saber: a) balanço orçamentário; b) balanço financeiro; c) balanço patrimonial; e d) demonstração das variações patrimoniais.*
- *O ente estatal ou a unidade gestora do Regime Próprio de Previdência Social deverá adotar registros contábeis auxiliares para a apuração dos gastos administrativos, para o registro das depreciações e reavaliações,* entre outros. No decorrer dessa obra, será apresentada a técnica que se deve utilizar para o cumprimento dessa recomendação, acompanhada dos respectivos fundamentos legais.
- *As demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas e outros quadros demonstrativos necessários ao minucioso esclarecimento da situação patrimonial e dos investimentos mantidos pelo Regime Próprio de Previdência Social*. Outra exigência trazida pelo anexo IV da Portaria MPS 916/2003 é a elaboração de notas explicativas, que devem acompanhar as demonstrações contábeis dos RPPS, evidenciando, no mínimo, os critérios utilizados para a constituição de provisões, depreciações, amortizações e reavaliações, com indicação dos efeitos no patrimônio do regime.
- *Os imóveis para uso ou renda devem ser reavaliados e depreciados na forma estabelecida no anexo IV do Manual de Contabilidade Aplicado aos Regimes Próprios de Previdência Social, aprovado pela Portaria MPS 916/2003*. Haverá distinção entre a avaliação dos imóveis para renda e a reavaliação dos imóveis de uso. Quanto ao procedimento da depreciação, a

Portaria MPS 916/2003 e suas atualizações reporta aos parâmetros e índices admitidos pela Secretaria da Receita Federal, já que não há, na Administração Pública, norma que discipline o assunto.

- *A taxa de administração a ser utilizada na cobertura das despesas administrativa do RPPS será de até dois pontos percentuais do valor total da remuneração, proventos e pensões dos segurados vinculados ao regime próprio de previdência social relativamente ao exercício financeiro anterior, não sendo computadas para verificação do atendimento do limite de gastos as despesas com aplicações de ativos financeiros*. A Portaria 183/2006 estabeleceu novo tratamento para os gastos administrativos que podem ser efetuados com a taxa de administração dos RPPS e a eventual constituição de reservas com as sobras do custeio administrativo, cujos procedimentos serão abordados com mais propriedade no decorrer da presente obra.

Reforçando o disposto na Lei 9.717/1998, a Portaria MPS 4.992/1999 apresenta as seguintes penalidades a que estão sujeitos os dirigentes, os membros dos conselhos administrativo e fiscal por infrações na gestão dos RPPS:

- Advertência;
- Multa pecuniária;
- Inabilitação temporária para o exercício do cargo de direção ou de membro dos conselhos administrativo e fiscal.

A responsabilidade pela infração é imputável a quem lhe der causa ou para ela concorrer de qualquer modo, respondendo este solidariamente com o infrator. As penalidades previstas na Portaria MPS 4.992/1999 serão aplicadas pela própria Secretaria de Políticas de Previdência Social e apuradas mediante processo administrativo que tenha por base o auto, a representação ou a denúncia positiva dos fatos irregulares.

Atualmente, a Portaria MPS 4992/1999 é acompanhada de cinco anexos, a saber:

i. Das normas gerais de atuária;

ii. demonstrativo previdenciário do regime próprio de previdência social;

iii. demonstrativo financeiro do regime próprio de previdência social;

iv. comprovante do repasse e recolhimento ao regime próprio dos valores decorrentes das contribuições, aportes de recursos e débitos de parcelamentos.

v. demonstrativo de resultados da avaliação atuarial.

2.3 ORIENTAÇÕES NORMATIVAS E RESPECTIVAS ATUALIZAÇÕES

Periodicamente, o Ministério da Previdência Social vem publicando orientações normativas dispondo sobre as regras gerais para o cumprimento da legislação previdenciária aplicada aos regimes próprios de previdência social, objetivando esclarecer ou estabelecer procedimentos previstos nos demais instrumentos legais.

A orientação normativa atualmente em vigor[13], define unidade gestora como a entidade ou órgão integrante da estrutura da administração pública de cada ente federativo que tenha por finalidade a administração, o gerenciamento e a operacionalização do RPPS, incluindo arrecadação e gestão de recursos e fundos previdenciários, a concessão, o pagamento e a manutenção dos benefícios. Estabelece que a unidade gestora deverá disponibilizar ao público, inclusive por meio da rede pública de transmissão de dados, informações atualizadas sobre as receitas e as despesas do respectivo regime, bem como os critérios e parâmetros adotados para garantir o seu equilíbrio financeiro e atuarial, devendo ainda centralizar, no mínimo, a concessão, o pagamento e a manutenção dos benefícios de aposentadoria e pensão, de todos os poderes, órgãos e entidades do ente.

Em observância ao Princípio da Entidade, a legislação previdenciária determina que as disponibilidades de caixa do RPPS, ainda que em extinção, deverão ser sempre depositadas e mantidas em contas bancárias separadas das demais disponibilidades do ente federativo. A escrituração contábil também deverá ser distinta[14] e obedecer às normas da Lei 4.320/1964 e ao disposto na Portaria 916/2003 e respectivas atualizações.

---

[13] ON 1/2007, publicada no DOU de 25/1/2007.

[14] Considera-se distinta a escrituração contábil que permita a diferenciação entre o patrimônio do RPPS e o patrimônio do ente federativo, possibilitando a elaboração de demonstrações contábeis específicas, mesmo que a unidade gestora não possua personalidade jurídica própria.

2.4 A PORTARIA MPS 916/2003 E ATUALIZAÇÕES

A Portaria MPS 916/2003, que disciplinou o tratamento contábil a ser observado pelos Regimes Próprios de Previdência Social, vem acompanhada de quatro anexos.

- Anexo I – Estrutura do Plano de Contas.
- Anexo II – Função e Funcionamento das Contas.
- Anexo III – Modelos e Instruções de Preenchimento das Demonstrações Contábeis.
- Anexo IV – Normas de Procedimentos Contábeis.

2.4.1 Estrutura do plano de contas

O anexo I da Portaria MPS 916/2003 e atualizações se apresenta distribuído em duas classes de contas patrimoniais (Ativo e Passivo) e em quatro classes de contas de resultado (Despesa, Receita, Resultado Diminutivo do Exercício e Resultado Aumentativo do Exercício). Nele, encontram-se as contas que devem ser utilizadas na contabilização de todos os atos potenciais e fatos administrativos relacionados com a gestão dos RPPS.

Os RPPS devem adotar exatamente a mesma nomenclatura e codificação contemplada nesse anexo. Caso haja a necessidade de inclusão ou desdobramento de suas contas, as solicitações devem ser encaminhadas à Secretaria de Políticas de Previdência Social, que, em conjunto com a Secretaria do Tesouro Nacional, procederá à verificação para atendimento da solicitação. Caso a necessidade de informação seja apenas gerencial, o contabilista responsável poderá criar contas a partir do nível já publicado:

Exemplo:

1.1.1.1.2.01.02	Banco do Brasil
1.1.1.1.2.01.02.**x1**	*Banco do Brasil - Conta A*
1.1.1.1.2.01.02.**x2**	*Banco do Brasil - Conta B*

Os RPPS terão obrigatoriamente de se adequar à estrutura da Portaria MPS 916/2003 e suas atualizações até o último nível publicado (subitem), não só para gerar balanços, mas, também, para permitir o acompanhamento da execução orçamentária e financeira. Para atender à nova estrutura e codificação das contas exigidas pela legislação previdenciária, o sistema contábil utilizado

pelos RPPS deverá ser adaptado ou substituído, com a devida validação do contabilista responsável.

Apesar de a obrigatoriedade para o atendimento da Portaria MPS 916/2003 se estender apenas à unidade gestora do RPPS, essa planificação contábil poderá, por ocasião do encerramento do exercício, se não aplicada a todo o ente público, exigir procedimentos especiais para o processo de consolidação das contas. Neste caso, é recomendável que o ente público inclua tais contas em seu plano de contas e, em conjunto com o contabilista responsável pela unidade gestora do RPPS, mantenha compatibilização desses valores, para tornar a consolidação coerente.

2.4.2 Manual de contas

O manual de contas da Portaria MPS 916/2003 tem como objetivo apresentar a função e o funcionamento de cada uma das contas constantes em seu plano de contas (anexo I), conforme o exemplo a seguir:

Conta	Banco do Brasil
Código	1.1.1.1.2.01.02
Função	Conta Escriturada. Registrar a movimentação da conta única do RPPS através do agente financeiro Banco do Brasil S/A.
Funcionamento	Debita-se pelo recolhimento das receitas, pelas transferências de outras contas ou entre unidades gestoras e pelos recolhimentos efetuados por terceiros. Credita-se pelos saques em virtude de restituições de receitas, pelas transferências e pagamentos efetuados por unidades gestoras.
Natureza do saldo	Devedora

A contrapartida contábil dependerá do evento que estiver sendo contabilizado, cabendo ao profissional da área contábil localizar, no manual de contas, a função e o funcionamento da conta em questão.

2.4.3 Modelos e instruções de preenchimento das demonstrações contábeis

O anexo III da Portaria MPS 916/2003 traz os modelos e as instruções de preenchimento das demonstrações contábeis dos RPPS: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Demonstração das Variações Patrimoniais e Balanço Patrimonial, que são, basicamente, as mesmas demonstrações exigidas pela Lei 4.320/1964. Para facilitar o entendimento, as demonstrações contábeis que

devem ser elaboradas pelos RPPS serão apresentadas no Cap.4 – Funcionamento da Estrutura Contábil dos RPPS, com destaque para as especificidades da Portaria MPS 916/2003 e suas atualizações.

2.4.4 Normas de procedimentos contábeis

No anexo IV da Portaria MPS 916/2003, são apresentadas as normas gerais de Contabilidade aplicadas aos RPPS, com destaque para os seguintes procedimentos contábeis:

- Registro analítico de cada um dos bens de caráter permanente;
- Levantamento geral dos bens móveis e imóveis dos RPPS;
- Avaliações e reavaliações periódicas dos imóveis;
- Depreciações e amortizações segundo parâmetros da Secretaria da Receita Federal;
- Carteira de investimentos registrada a valor de mercado;
- Elaboração de notas explicativas.

Todos esses procedimentos deverão ser implementados pela unidade gestora do RPPS a partir do exercício financeiro de 2007, os quais serão discutidos com maior propriedade no Cap.5 – Procedimentos Contábeis em Contas Específicas.

3

ESPECIFICIDADES NA ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO DOS RPPS

Neste capitulo, serão apresentados os aspectos gerais sobre o orçamento público, o sistema e o processo orçamentário e a forma de elaboração do orçamento no RPPS.

3.1 ASPECTOS GERAIS SOBRE O ORÇAMENTO PÚBLICO

Segundo Piscitelli et al (2002:40), a ação planejada do Estado, quer na manutenção de suas atividades, quer na execução de seus projetos, materializa-se através do orçamento público, que é o instrumento de que dispõe o Poder Público para expressar, em determinado período, seu programa de atuação, discriminando a origem e o montante dos recursos que serão obtidos bem como a natureza e o montante dos dispêndios que serão efetuados.

O orçamento público surgiu para atuar como instrumento de controle das atividades financeiras do governo. Entretanto, para a real eficácia desse controle, é necessário que a constituição orgânica do orçamento se vincule a determinadas regras ou princípios orçamentários, que formam os pilares de uma boa gestão dos recursos públicos (Lima; Castro, 2007).

O art. 2º da Lei 4.320/1964 dispõe que a Lei de Orçamento conterá a discriminação da receita e da despesa de forma que evidencie a política econômico-financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os Princípios da Unidade, Universalidade e Anualidade (Lima; Castro, 2007).

- **Unidade** – O orçamento deve ser uno, isto é, deve existir apenas um orçamento para o exercício financeiro, para cada entidade da federação. Sobre esse Princípio, deve-se ressaltar, porém, o § 5º do art. 165 da Constituição Federal, segundo o qual a Lei Orçamentária Anual compreenderá o Orçamento Fiscal, o Orçamento de Investimento e o Orçamento da Seguridade Social, que veremos mais adiante.

- **Universalidade** – O orçamento deve conter todas as receitas e todas as despesas referentes aos três Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta. Até as isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia deverão acompanhar o projeto de lei orçamentária (§ 6º do art. 165 da Constituição Federal).
- **Anualidade** – A previsão da receita e a fixação da despesa devem sempre fazer referência um período limitado. O período de vigência do orçamento denomina-se exercício financeiro. Internacionalmente, esse Princípio é também denominado de periodicidade. O art. 167 da Constituição Federal traz expressamente a vedação de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual (inciso I), excetuando-se os créditos especiais e extraordinários, que poderão se incorporados ao exercício financeiro subseqüente caso tenham sido promulgados nos últimos quatro meses do exercício (§ 2º).

Como entidade pública, o orçamento dos RPPS é elaborado em estreita observância aos Princípios Orçamentários apresentados e também aos Princípios relacionados ao Orçamento Público, tendo por base a Constituição Federal de 1988 (Lima; Castro, 2007):

- **Exclusividade** – A Lei Orçamentária Anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e a contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei (§ 8º do art. 165 da Constituição Federal).
- **Especificação** – As despesas devem ser classificadas de forma detalhada, para facilitar sua análise e compreensão. A legislação brasileira demanda que esse detalhamento expresse o planejamento físico e financeiro das ações governamentais.
- **Publicidade** – O conteúdo orçamentário deve ser divulgado por meio dos veículos oficiais de comunicação, para conhecimento público e para a eficácia de sua validade. No caso específico do

governo federal, a publicação deve ser feita no *Diário Oficial da União* (§ 1º, inciso XXI, do art. 37 da Constituição Federal).

- **Equilíbrio financeiro** – O montante da despesa não deve ultrapassar a receita prevista para o período.
- **Orçamento bruto** – Todas as parcelas da receita e da despesa devem aparecer no orçamento em seus valores brutos, sem qualquer tipo de dedução.
- **Não afetação** – É vedada a vinculação de receita de impostos a órgãos, fundos ou despesas, excetuadas as afetações que a própria Carta Magna determina (inciso IV do art. 167 da Constituição Federal).

3.2 SISTEMA E PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

Giacomoni (2002:187) apresenta que a função orçamentária compreende um sistema e um processo orçamentário, que se complementam e que devem ser estudados concomitantemente.

A lei de orçamento e seus anexos são a expressão mais apropriada do que se pode denominar sistema orçamentário, pois hoje o orçamento é visto como parte de um sistema maior, integrado por planos de programas de onde saem as definições e os elementos que vão possibilitar a própria elaboração do orçamento (Giacomoni, 2002:188).

Já o processo orçamentário, também denominado ciclo orçamentário, é melhor representado pela identificação de suas principais etapas: a) planejamento orçamentário; b) elaboração da proposta orçamentária; c) discussão, votação e aprovação da lei orçamentária; d) execução orçamentária; e) controle de avaliação da execução orçamentária:

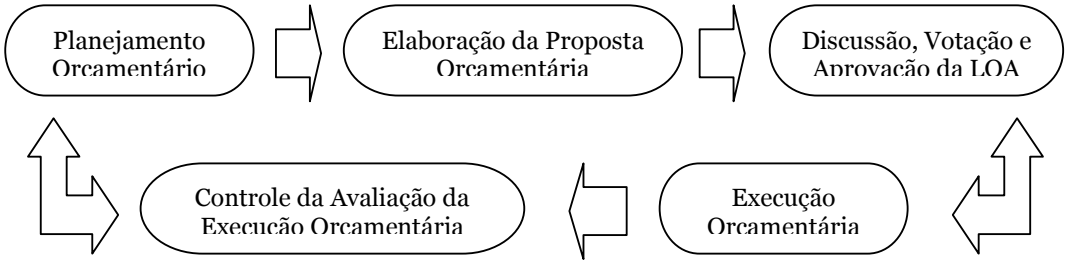

Figura 1 – Processo Orçamentário (adaptado de Giacomoni, 2002:192)

Andrade et al. (2005: 1) esclarecem que a prática do **planejamento** tem por objetivo corrigir distorções administrativas, alterar condições indesejáveis para a coletividade, remover empecilhos constitucionais e assegurar a viabilização de objetivos e metas que se pretende alcançar. O planejamento orçamentário é efetuado com três instrumentos básicos: o Plano Pluarinual, a Lei das Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual.

Segundo Fortes (2002:108), a **elaboração da proposta orçamentária** processa-se desde a proposição orçamentária inicial, proveniente de cada unidade executora, até a aprovação do orçamento pelo Legislativo e a liberação dos créditos orçamentários nas unidades orçamentárias de cada órgão. Cada unidade responsável pela execução do orçamento elabora a sua proposta orçamentária, que é consolidada e encaminhada ao órgão de planejamento do ente público, que, por sua vez, consolida as propostas dos Poderes e as encaminha ao Legislativo.

Ao chegar ao Poder Legislativo, a proposta orçamentária é analisada pela Comissão de Orçamento e Finanças, onde recebe as emendas parlamentares. Depois de **aprovada** pelo Poder Legislativo e sancionada pelo Chefe do Poder Executivo, a proposta orçamentária é transformada na Lei Orçamentária Anual – LOA. O órgão central de orçamento do Poder Executivo procede, então, à incorporação, em cada unidade orçamentária, da proposta orçamentária ajustada, com a liberação dos respectivos créditos no sistema de informação utilizado pelo ente público para todos os órgãos contemplados na LOA (Fortes, 2002:108).

A **execução orçamentária** inicia-se no primeiro dia de janeiro e termina em 31 de dezembro, coincidindo com o ano civil. Consiste na arrecadação de receitas de impostos, taxas, contribuições de melhoria, transferências federais e estaduais e na aplicação desses recursos nos projetos e atividades aprovados na Lei Orçamentária Anual (Silva; Amorim; Silva, 2004:37).

O **controle da execução orçamentária** e financeira, por sua vez, será exercido pelos controles interno e externo, definindo-se que devem ser efetuados controles sobre os seguintes aspectos (arts. 75 a 82 da Lei 4.320/1964):

- a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o surgimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;
- o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

O **controle interno** é exercido por órgão da administração da entidade auditada ou por seus delegados. Será constituído por um plano de organização, de métodos e medidas para proteger seus ativos, verificar a exatidão e a fidedignidade dos dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas pelo sistema de controle interno de cada Poder (Lima; Castro, 2003:64).

O **controle externo**, por sua vez, é instituído e exercido por membro ou órgão do Poder Legislativo (Casa Legislativa ou Comissão Permanente ou de Inquérito) ou por membro ou órgão do Tribunal de Contas da União, dos Estados, dos Municípios ou do Distrito Federal, e a sua realização dar-se-á pelos processos de tomada de contas e prestação de contas (Lima; Castro, 2007).

3.3 CRÉDITOS ADICIONAIS

Segundo Lima; Castro (2007), são créditos adicionais as autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na lei de orçamento. Os créditos adicionais são classificados em:

a. **Créditos suplementares**: destina-se ao reforço de categoria de programação orçamentária já existente. Quando os créditos orçamentários são ou se tornam insuficientes, a lei poderá autorizar a abertura dos créditos suplementares. São autorizados por lei e abertos por decreto do Poder Executivo;
b. **Créditos especiais**: destina-se às despesas para as quais não haja categoria de programação orçamentária específica, visando atender a objetivo não previsto no orçamento. São autorizados por lei e abertos por decreto do Poder Executivo. Se a lei de autorização do crédito for promulgada nos últimos quatro meses

do exercício, poderão ser reabertos no exercício seguinte, nos limites de seu saldo;

c. **Créditos extraordinários**: destina-se a atender a despesas urgentes e imprevisíveis, como em caso de guerra, comoção interna ou calamidade pública. Caracteriza-se pela imprevisibilidade do fato, que requer ação urgente do poder público, e por não decorrer de planejamento e, pois, de orçamento.

3.4 ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO DOS RPPS

As unidades gestoras de Regimes Próprios de Previdência Social de todo o Brasil, instituídas na forma de fundo, autarquia ou fundação, observam, na elaboração de seus orçamentos, as mesmas regras aplicáveis a qualquer outra entidade pública, ressalvando-se pequenas peculiaridades em função de seu objeto social, que é assegurar, ao longo dos anos, o pagamento dos benefícios aos seus assegurados.

Discutir-se-á no presente capítulo o tratamento orçamentário das fontes de financiamento do RPPS, bem como o impacto orçamentário do pagamento e de eventuais reservas a serem constituídas pela unidade gestora do regime próprio de previdência social.

3.4.1 Fontes de financiamento do RPPS

Como visto anteriormente, constituem fontes de financiamento do regime próprio de previdência social:

- as contribuições do ente federativo, dos segurados ativos, dos segurados inativos e dos pensionistas;
- as receitas decorrentes de investimentos e patrimoniais;
- os valores recebidos a título de compensação financeira;
- os valores aportados pelo ente federativo;
- as demais dotações previstas no orçamento federal, estadual, distrital e municipal;
- outros bens, direitos e ativos com finalidade previdenciária.

Segundo orientação da STN, no momento do ingresso de valores, deve-se observar uma série de passos para que se possa proceder a uma adequada classificação, refletindo uma informação contábil que configure a essência dos

atos e fatos de um ente público. Uma dessas classificações diz respeito à categoria econômica da receita, se Corrente ou de Capital, Intra-Orçamentária Corrente ou Intra-Orçamentária de Capital. Essas fontes de financiamento serão registradas na unidade gestora do RPPS mediante operações correntes, operações de capital e repasses previdenciários.

a) **operações correntes**

São receitas correntes os ingressos de recursos financeiros oriundos das atividades operacionais, para aplicação em despesas correspondentes, também em atividades operacionais, que não decorrem de uma mutação patrimonial, ou seja, são receitas efetivas. Se esses ingressos forem decorrentes de despesa de órgão, fundo, autarquia, fundação, empresa estatal dependente ou outra entidade constante desses orçamentos, no âmbito da mesma esfera de governo, tem-se as receitas correntes intra-orçamentárias. As operações correntes dos RPPS estão contempladas nos seguintes subgrupos de contas:

- **receitas correntes**: contribuições patronais dos servidores cedidos e licenciados, remuneração da carteira de investimentos do RPPS e compensações previdenciárias recebidas no regime geral de previdência;
- **receitas correntes intra-orçamentárias**: contribuições patronais dos servidores que exercem sua força de trabalho no âmbito do ente público, inclusive da própria unidade gestora do RPPS, e as contribuições vertidas para amortização do déficit atuarial (decorrente de alíquota suplementar prevista na avaliação atuarial) e pagamento de parcelamento de débitos previdenciários (contribuições patronais de anos anteriores).

b) **operações de capital**

São receitas de capital os ingressos derivados da obtenção de recursos mediante a constituição de dívidas, amortização de empréstimos e financiamentos ou alienação de componentes do ativo permanente, constituindo-se em meios para atingir a finalidade fundamental do órgão ou entidade, ou mesmo, atividades não operacionais visando ao estímulo às atividades operacionais do ente. Da mesma forma que as operações correntes,

quando esses ingressos forem decorrentes de despesa de órgão, fundo, autarquia, fundação, empresa estatal dependente ou outra entidade constante desses orçamentos, no âmbito da mesma esfera de governo, tem-se as receitas de capital intra-orçamentárias. As operações de capital dos RPPS estão contempladas nos seguintes subgrupos de contas:

- **receitas de capital**: alienação de bens e amortização de empréstimos diversos;
- **receitas de capital intra-orçamentárias**: alienação de bens e amortização de empréstimos diversos no âmbito do próprio ente público.

c) **repasses previdenciários**

Em algumas situações, os recursos recebidos pela unidade gestora serão registrados como repasse previdenciário, tendo em vista esses recursos não pertencerem originalmente ao orçamento do RPPS. É o caso dos valores recebidos para cobertura de déficit previdenciário e de insuficiências financeiras de responsabilidade do Tesouro (benefícios de responsabilidade do ente público), bem como outros aportes de recursos, realizados pela administração pública na condição de responsável pelo equilíbrio financeiro e atuarial do regime próprio.

3.4.2 Impacto orçamentário dos pagamentos a serem realizados

As despesas administrativas de responsabilidade do RPPS, classificáveis como despesas correntes e de capital segundo definição da Lei 4.320/64, tais como folha de pessoal da unidade gestora, despesas com material, serviços, entre outros, deverão ser orçadas considerando o limite de gastos permitido pela legislação previdenciária (taxa de administração). Caso o percentual da taxa esteja definido expressamente em texto legal, com as eventuais sobras entre os valores dotados e os valores executados poderão ser constituídas reservas administrativas, com utilização dos recursos nos exercícios seguintes, nas mesmas finalidades permitidas.

Para que seja possível o uso das reservas administrativas ao longo dos anos, deve ser observado o equilíbrio orçamentário da previsão e da dotação, representado no Balanço Orçamentário, onde as despesas e as receitas devem

fazer referência, sempre, a um período limitado de tempo (Princípio da Anualidade). Desta forma, é necessário que no total da previsão da receita esteja incluído o superávit financeiro "administrativo" do exercício anterior, para justificar o suporte financeiro a uma parcela dos créditos adicionais (já que os créditos originais observarão o limite de gastos permitidos pela taxa de administração do exercício), necessitando, também nesse caso, de autorização parlamentar, não representando, todavia, nova receita, mas apenas saldo financeiro, conforme entendimento da própria STN.

As despesas previdenciárias de responsabilidade do RPPS, como o pagamento dos benefícios sob sua responsabilidade e pagamento de despesa de compensação previdenciária junto ao INSS, e as despesas financeiras decorrentes da gestão da carteira de investimentos, devem estar expressamente contempladas no orçamento da unidade gestora. Caso a execução desses valores seja superavitária (soma das receitas superar a soma das despesas), condição essencial para a capitalização de recursos que possam honrar os compromissos previdenciários sob a sua responsabilidade ao longo dos anos, também deverá ser constituída uma reserva orçamentária especial, denominada **reserva do RPPS**.

3.4.3 Reserva orçamentária do RPPS

No RPPS, em função de suas características, é fato comum no momento de sua instituição a receita estimada para pagamento de benefícios previdenciários ser superior à despesa fixada, situação que tende a ser inverter ao longo dos anos, à medida em que a unidade gestora vai honrando os compromissos sob sua responsabilidade. A contribuição do servidor, portanto, pode ser entendida como uma poupança da qual ele, servidor, se beneficiará ao se aposentar, onde os recursos arrecadados serão destinados à formação de ativos para pagamento de aposentadorias e pensões futuras. Ressalte-se que se todo o valor arrecadado fosse suficiente para suportar todas as despesas do exercício, jamais haveria a necessidade de formação desse "fundo".

Desta forma, a parcela dos ingressos previstos que ultrapassar as despesas fixadas irá compor um superávit orçamentário inicial, denominado de Reserva do RPPS, destinado a garantir desembolsos futuros do RPPS do ente respectivo. Este superávit representará a fração de ingressos que serão

recebidos sem a expectativa de realização da despesa no ano corrente, que se constituirá reserva orçamentária do exercício para suportar déficit futuros, onde as receitas previstas serão menores que as despesas em cada exercício.

O tratamento da reserva orçamentária do RPPS segue os mesmos fundamentos da reserva administrativa, ou seja, para que seja possível seu uso ao longo dos anos, deve ser observado o equilíbrio orçamentário da previsão e da dotação representado no Balanço Orçamentário, sendo necessária a inclusão do superávit financeiro "previdenciário" do exercício anterior, para justificar o suporte financeiro a uma parcela dos créditos adicionais quando esses se fizerem necessários (pagamento de benefícios maior que as receitas de contribuições).

Tanto a constituição da reserva administrativa como da reserva do RPPS deve observar o disposto no artigo 8º da Portaria Interministerial nº. 163/2001, utilizando ações e detalhamentos específicos do RPPS, combinadas com a natureza de despesa "7.7.99.99.99", distinguindo-as das Reservas de Contingências constantes no inciso III, do artigo 5º, Lei nº. 101/2000, que também utilizará ações e detalhamentos específicos, combinados com a natureza de despesas "9.9.99.99.99". Registre-se, ainda, que essas reservas diferenciam-se quanto à sua finalidade. A reserva de contingência está dentro do conceito da prudência, sendo normalmente utilizada dentro do exercício. No caso da reserva do RPPS, o objetivo é garantir o pagamento dos benefícios previdenciários futuros. Já a reserva administrativa tem como objetivo estruturar a unidade gestora, que deverá utilizar esses recursos ao longo dos anos sob as mesmas condições colocadas para o uso da taxa de administração do exercício.

Pode acontecer também de o regime próprio constituído apresentar-se deficitário já no momento da elaboração do orçamento, ou seja, a previsão de suas receitas e de seus repasses ser insuficiente para custear as despesas fixadas com o pagamento dos benefícios previdenciários sob sua responsabilidade. Neste caso, quando o RPPS ainda não dispõe de ativos financeiros capitalizados para equilibrar seu orçamento, cabe ao ente público garantir a cobertura dessa insuficiência orçamentária (e financeira), conforme discutido anteriormente.

Para facilitar o entendimento, apresentaremos na seqüência a elaboração do orçamento do ponto de vista da unidade gestora do RPPS.

3.4.4 Exemplo prático

a) **situação 1**: situação orçamentária equilibrada

Em R$ milhares

Previsão da Receita	
Contribuição de Servidores	200
Remuneração de Investimentos	35
Compensação Financeira	15
Receita Patronal Intra-Orçamentária	200
Receita de Parcelamento de Débitos	45
Repasse Fonte Tesouro	40

Fixação da Despesa	
Folha de Pessoal	45
Despesa Patronal Intra-Orçamentária	6
Despesas com Aposentadorias e Pensões	450
Despesa com Material e Serviços	34

UNIDADE GESTORA DO RPPS			
RECEITAS		DESPESAS	
PREVISÃO	VALOR	DOTAÇÃO	VALOR
Contribuições de Servidores	200	Folha de Pessoal	45
Remuneração de Investimentos	35	Despesa Patronal Intra-Orçamentária	6
Compensação Financeira	15	Aposentadorias e Pensões	450
Receita Patronal Intra-Orçamentária	200	Material e Serviços	34
Receita de Parcelamento de Débitos	45		
Subtotal I	495	Subtotal I	535
Repasse Fonte Tesouro	40		
Subtotal II	535	Subtotal II	535
Déficit Total	0	Superávit Total	0
TOTAL GERAL	535	TOTAL GERAL	535

b) **situação 2**: situação orçamentária "superavitária"

Em R$ milhares

Previsão da Receita	
Contribuição de Servidores	250
Remuneração de Investimentos	35
Compensação Financeira	15
Receita Patronal Intra-Orçamentária	230
Receita de Parcelamento de Débitos	50
Repasse Fonte Tesouro	45

Fixação da Despesa	
Folha de Pessoal	45
Despesa Patronal Intra-Orçamentária	6
Despesas com Aposentadorias e Pensões	450
Despesa com Material e Serviços	34

UNIDADE GESTORA DO RPPS			
RECEITAS		DESPESAS	
PREVISÃO	VALOR	DOTAÇÃO	VALOR
Contribuições de Servidores	250	Folha de Pessoal	45
Remuneração de Investimentos	35	Despesa Patronal Intra-Orçamentária	6
Compensação Financeira	15	Aposentadorias e Pensões	450
Receita Patronal Intra-Orçamentária	230	Material e Serviços	34
Receita de Parcelamento de Débitos	50		
Subtotal I	580	Subtotal I	535
Repasse Fonte Tesouro	45		
Subtotal II	625	Subtotal II	535
		Reserva do RPPS	90
Subtotal III	625	Subtotal III	625
Déficit Total	0	Superávit Total	0
TOTAL GERAL	625	TOTAL GERAL	625

No orçamento consolidado do ente público deverá ser apresentada nota explicativa específica quanto à **reserva orçamentária do RPPS**, que não poderá ser utilizada para custear outras despesas que não o pagamento de benefícios previdenciários, pois se trata de propriedade dos servidores

vinculados ao seu RPPS. Caso se concretize que a execução da receita previdenciária seja maior que a execução da despesa previdenciária, esse superávit financeiro "previdenciário" será incluído na previsão da receita do próximo exercício, para permitir a abertura dos créditos adicionais quando esses se fizerem necessários (pagamento de benefícios maior que as receitas de contribuições).

c) **situação 3**: situação orçamentária "deficitária"

Em R$ milhares

Previsão da Receita		**Fixação da Despesa**	
Contribuição de Servidores	250	Folha de Pessoal	45
Remuneração de Investimentos	35	Despesa Patronal Intra-Orçamentária	6
Compensação Financeira	15	Despesas com Aposentadorias e Pensões	584
Receita Patronal Intra-Orçamentária	230	Despesa com Material e Serviços	34
Receita de Parcelamento de Débitos	50		
Repasse Fonte Tesouro	45		

UNIDADE GESTORA DO RPPS			
RECEITAS		DESPESAS	
PREVISÃO	VALOR	DOTAÇÃO	VALOR
Contribuições de Servidores	250	Folha de Pessoal	45
Remuneração de Investimentos	35	Despesa Patronal Intra-Orçamentária	6
Compensação Financeira	15	Aposentadorias e Pensões	584
Receita Patronal Intra-Orçamentária	230	Material e Serviços	34
Receita de Parcelamento de Débitos	50		
Subtotal I	580	Subtotal I	669
Repasse Fonte Tesouro	45		
Subtotal II	625	Subtotal II	669
Repasse para Cobertura de Déficit	**44**		
Subtotal III	669	Subtotal III	669
Déficit Total	0	Superávit Total	0
TOTAL GERAL	669	TOTAL GERAL	669

3.4.5 Utilizando a reserva do RPPS

Com o passar dos anos, num regime já capitalizado, as reservas constituídas pelos RPPS serão utilizadas para garantir o pagamento dos benefícios previdenciários sob sua responsabilidade, sem a necessidade de outros aportes de recursos pelo ente público. Nesta ocasião, a proposta orçamentária do regime será elaborada da seguinte forma:

UNIDADE GESTORA DO RPPS			
RECEITAS		DESPESAS	
PREVISÃO	VALOR	DOTAÇÃO	VALOR
Contribuições de Servidores	295	Folha de Pessoal	55
Remuneração de Investimentos	35	Despesa Patronal Intra-Orçamentária	6
Compensação Financeira	15	Aposentadorias e Pensões	584
Receita Patronal Intra-Orçamentária	280	Material e Serviços	34

Reserva do RPPS **Reserva Administrativa (taxa)**	44 10		
Subtotal	679	Subtotal	679
Déficit Total	0	Superávit Total	0
TOTAL GERAL	679	TOTAL GERAL	679

3.4.6 Investimentos dos RPPS

Outra particularidade orçamentária dos regimes próprios de previdência social refere-se à aquisição de títulos públicos e demais fundos que compõem a sua carteira de investimentos. Na Contabilidade dos RPPS, esses novos investimentos receberão apenas tratamento financeiro, e, por isso, não constarão da proposta orçamentária, pois trata-se de um registro contábil de troca de ativos financeiros, nos moldes da Resolução do Conselho Monetário Nacional que regulamenta o assunto, cujo tratamento diferenciado resulta da própria característica que cerca esses valores, uma vez que os recursos auferidos com a carteira de investimentos têm como destinação garantir a manutenção do regime, e podem ser transferidos para as atividades previdenciárias (pagamento de benefícios) a qualquer momento. Para reforçar este entendimento, outro fator a considerar é que, em certos casos especiais, os RPPS podem ter investimentos com determinado prazo para resgate (títulos), mas sua intenção deliberada não é aguardar o vencimento. Para não pairar dúvidas, a Portaria MPS 916/2003 e suas atualizações já trazem todo o grupo dos investimentos dos regimes próprios de previdência no grupo Ativo Circulante (Ativo Financeiro).

Sobre o assunto, há de se observar também que a Resolução do Conselho Monetário Nacional estabelece que a carteira de ativos dos Regimes Próprios de Previdência Social deve ser aplicada tendo presentes as condições de segurança, rentabilidade, solvência e liquidez. Na busca desses atributos, é imprescindível que o gestor responsável pela carteira de ativos financeiros do RPPS tenha flexibilidade para rever a posição dos investimentos a qualquer momento, sem os entraves burocráticos que cercam toda atividade orçamentária.

Registra-se, todavia, que a expectativa de ganhos da carteira de investimentos dos RPPS deverá estar contemplada na previsão orçamentária, no subgrupo "Remuneração dos Investimentos dos Regimes Próprios de Previdência Social". As perdas, por outro lado, decorrem de aplicações malsucedidas e, por isso, não constituem consumo efetivo de insumo (como é o

caso da despesa bancária, que será empenhada em nome do Banco). Assim, devem ser tratadas como dedução de receitas, como conta retificadora de receita orçamentária. Como apresentam apenas reflexo financeiro, as eventuais perdas da carteira de investimentos dos RPPS não estarão contempladas na dotação da despesa por ocasião da elaboração de seu orçamento.

3.4.7 Outras peculiaridades dos RPPS

Outros procedimentos contábeis exigidos pela Portaria MPS 916/2003 e suas atualizações, como a constituição da provisão matemática previdenciária, as depreciações e reavaliação de bens, não apresentam reflexo na elaboração da proposta orçamentária, pois são de cunho patrimonial.

4

FUNCIONAMENTO DA ESTRUTURA CONTÁBIL DOS RPPS

O Plano de Contas da Portaria MPS 916/2003 e suas atualizações observa a mesma estrutura de contas que a STN estabeleceu para o Governo Federal, inclusive com a inclusão das contas específicas que foram criadas para atender às necessidades de registros contábeis dos RPPS. Este capítulo apresentará: a) a planificação contábil segundo as normas do CFC; b) a estrutura geral da planificação contábil dos RPPS e sua relação com o Plano de Contas do Governo Federal; c) as especificidades do Plano de Contas dos RPPS.

4.1 NOÇÕES SOBRE CONTA (Lima; Castro, 2007)

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. Na Contabilidade, as contas são classificadas em **contas patrimoniais** (que registram os componentes do patrimônio e são acumuladas de um exercício para o outro) e em **contas de resultado** (que compõem a apuração do resultado, cujos saldos são encerrados no próprio exercício).

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. Essa relação de contas é denominada **Plano de Contas.**

Segundo Viana (1976:95), plano de contas é o projeto das contas julgadas necessárias à evidenciação de todos os componentes patrimoniais e dos fenômenos da gestão, relativos a uma determinada entidade. A elaboração de um plano de contas deve compreender:

a) a intitulação de todas as contas necessárias e sua disposição em sistema;

b) a enunciação das funções atribuídas a cada uma das contas que compõem o plano;
c) o estabelecimento da rotina dos lançamentos, de acordo com o desenvolvimento da gestão.

4.2 A PLANIFICAÇÃO CONTÁBIL SEGUNDO AS NORMAS DO CFC

4.2.1 Considerações gerais

O Conselho Federal de Contabilidade tem a prerrogativa de expedir normas reguladoras para o campo do exercício profissional contábil, inclusive para a Administração Pública. Na elaboração dos preceitos contábeis aplicáveis aos RPPS, as normas expedidas pelo CFC foram analisadas e adaptadas para atender às exigências legais da Contabilidade Pública. No caso da planificação contábil, as regras do CFC devem ser observadas tanto por entidades públicas como por entidades privadas, uma vez que foram elaboradas em consonância com as doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade. Assim, o objetivo do presente item é apresentar a planificação contábil trazida pelo CFC como referência do Plano de Contas dos RPPS.

4.2.2 Conteúdo da norma do CFC

A Norma Brasileira de Contabilidade NBC T3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis, aprovada pela Resolução CFC 686/1990 (CFC, 2000:118-130), traz que o Balanço Patrimonial (que reúne as contas patrimoniais) é constituído pelo Ativo (aplicações de recursos representadas por bens e direitos), pelo Passivo (origens de recursos representados pelas obrigações para com terceiros) e pelo Patrimônio Líquido (que são os recursos próprios da entidade), estabelecendo que:

- as contas do Ativo são dispostas em ordem crescente dos prazos esperados de realização, enquanto as do Passivo são dispostas em ordem crescente do prazo de exigibilidade, estabelecido ou esperado, observando-se iguais procedimentos para os grupos e subgrupos;

- os direitos e as obrigações são classificados em grupos do circulante, desde que os prazos esperados de realização dos direitos e os prazos das obrigações, estabelecidos ou esperados, situem-se no curso do exercício subseqüente à data do Balanço Patrimonial;
- os direitos e as obrigações são classificados, respectivamente, em grupos de realizável e exigível a longo prazo, desde que os prazos esperados de realização dos direitos e os prazos das obrigações, estabelecidos ou esperados, situem-se após o término do exercício subseqüente à data do Balanço Patrimonial;
- os saldos devedores ou credores de todas as contas retificadoras deverão ser apresentados como valores redutores das contas ou grupos de contas que lhes deram origem;
- os elementos de mesma natureza e os pequenos saldos serão agrupados, desde que seja indicada sua natureza e nunca ultrapassem, no total, um décimo do valor do respectivo grupo de contas, vedada a utilização de títulos genéricos como "diversas contas" ou "contas-correntes".

A Norma apresenta que **as contas que compõem o ativo** devem ser agrupadas, segundo sua expressão qualitativa, em ativo circulante, ativo realizável a longo prazo e ativo permanente.

- *Ativo circulante* – Compõe-se do disponível, dos créditos, estoques, das despesas antecipadas e dos outros valores e bens:
  - disponível: são recursos financeiros que se encontram à disposição imediata da entidade, compreendendo os meios de pagamento em moeda e em outras espécies, os depósitos bancários à vista e os títulos de liquidez imediata;
  - créditos: são os títulos de crédito, quaisquer valores mobiliários e os outros direitos;
  - estoques: são os valores referentes à existência de produtos acabados, produtos em elaboração, matérias-primas, mercadorias, materiais de consumo, serviços em

andamento e outros valores relacionados às atividades da entidade;

- despesas antecipadas: são as aplicações em gastos que tenham realização no curso do período subseqüente à data do Balanço Patrimonial;
- outros valores e bens: são os não relacionados às atividades da entidade.

- *Ativo realizável a longo prazo* – São os ativos cujos prazos esperados de realização situem-se após o término do exercício subseqüente à data do Balanço Patrimonial.
- *Ativo permanente* – São os bens e direitos não destinados à transformação direta em meios de pagamento e cuja perspectiva de permanência na entidade ultrapasse um exercício. É constituído pelos seguintes subgrupos:
  - investimentos: são as participações em sociedade além dos bens e direitos que não se destina à manutenção das atividades da entidade;
  - imobilizado: são os bens e direitos, tangíveis e intangíveis, utilizados na consecução das atividades da entidade;
  - diferido: são as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social.

As **contas do passivo** devem ser agrupadas, segundo sua expressão qualitativa, em passivo circulante e passivo exigível a longo prazo.

- *Passivo circulante* – São as obrigações conhecidas e os encargos estimados, cujos prazos estabelecidos ou esperados situam-se no curso do exercício subseqüente à data do Balanço Patrimonial.
- *Passivo exigível a longo prazo* – São as obrigações conhecidas e os encargos estimados, cujos prazos estabelecidos ou esperados situam-se após o término do exercício subseqüente à data do Balanço Patrimonial.

As **contas que compõem o patrimônio líquido** devem ser agrupadas, segundo sua expressão qualitativa, em capital, reservas e lucros ou prejuízos acumulados.

- *Capital* – São os valores disponibilizados pelos proprietários e os decorrentes de incorporação de reservas e lucros.
- *Reservas* – São os valores decorrentes de retenções de lucros, de reavaliação de ativos e de outras circunstâncias.
- *Lucros ou prejuízos acumulados* – São os lucros retidos ou ainda não destinados e os prejuízos ainda não compensados, estes apresentados como parcela redutora do patrimônio líquido. No caso de o patrimônio líquido ser **negativo**, será demonstrado após o ativo, e seu valor final denominado passivo a descoberto.

As **contas de resultado** compreendem as receitas e os ganhos do período (independentemente de seu recebimento) bem como os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a esses ganhos e receitas. Assim, a planificação contábil em conformidade com a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T3 apresentará a seguinte estrutura:

CONTAS PATRIMONIAIS

ATIVO	**PASSIVO**
Circulante Realizável a Longo Prazo Permanente	Circulante Exigível a Longo Prazo
	Patrimônio Líquido Capital Reservas Lucros ou Prejuízos Acumulados

CONTAS DE RESULTADO

Custos Despesas Encargos Perdas	Receitas Ganhos do Período

Figura 2 – Planificação contábil segundo as normas do CFC

4.3 A ESTRUTURA GERAL DA PLANIFICAÇÃO CONTÁBIL DOS RPPS E SUA RELAÇÃO COM O PLANO DE CONTAS DO GOVERNO FEDERAL

A planificação contábil, de uso obrigatório em todos os Regimes Próprios de Previdência Social instituídos no Brasil, está contemplada no anexo I da Portaria MPS 916/2003 e suas atualizações. Sua estrutura segue as regras traçadas pelo Conselho Federal de Contabilidade e pela Secretaria do Tesouro

Nacional, tendo esta última a prerrogativa de instituir e manter o Plano de Contas do Governo Federal.

4.3.1 Objetivo

O Plano de Contas dos Regimes Próprios de Previdência Social tem o propósito de atender, de maneira uniforme e sistematizada, ao registro contábil dos atos e fatos relacionados com os recursos dos RPPS, de forma a proporcionar maior flexibilidade ao gerenciamento e à consolidação dos dados e atender à necessidade de informações. A estrutura do Plano de Contas dos RPPS tem como principais objetivos:

- realçar o estado patrimonial e suas variações, concentrando as contas típicas de controle nos grupos de compensação, de forma que propicie o conhecimento mais adequado da situação econômico-financeira de uma gestão administrativa;
- padronizar e harmonizar o nível de informações dos RPPS com a finalidade de auxiliar o processo de tomada de decisão;
- apresentar informações orçamentárias, financeiras e patrimoniais, com a extração de relatórios necessários à análise gerencial, inclusive balanços e demais demonstrações contábeis, capazes de atender aos aspectos legais e fiscais.

4.3.2 Estrutura

Como na União, a estrutura das contas constantes no Plano de Contas dos RPPS compreende sete níveis de desdobramento, classificados e codificados da seguinte forma:

NÍVEL	CLASSIFICAÇÃO	CODIFICAÇÃO
1º Nível	⇒ Classe	 X
2º Nível	⇒ Grupo	 X
3º Nível	⇒ Subgrupo	 X
4º Nível	⇒ Elemento	 X
5º Nível	⇒ Subelemento	 X
6º Nível	⇒ Item	 XX
7º Nível	⇒ Subitem	 XX

Figura 3 – Critérios de ordenamento das contas

Assim, cada conta constante no Plano de Contas dos RPPS observa essa mesma disposição, conforme exemplificado a seguir:

Exemplo: 5.2.3.3.1.07.30 – Provisões Matemáticas Previdenciárias

Código		Classificação
5	Classe	Resultado Diminutivo do Exercício
2	Grupo	Resultado Extra-Orçamentário
3	Subgrupo	Decréscimos Patrimoniais
3	Elemento	Incorporação de Passivos
1	Subelemento	Incorporação de Obrigações
07	Item	Provisões
30	Subitem	Provisões Matemáticas Previdenciárias

Figura 4 – Exemplo de classificação de contas no RPPS

A planificação contábil estabelecida pela Portaria MPS 916/2003 apresenta algumas diferenças em sua estrutura, se comparada ao Plano de Contas do Conselho Federal de Contabilidade, em função das peculiaridades que cercam os registros da Contabilidade Pública:

CONTAS PATRIMONIAIS

ATIVO	PASSIVO
Circulante Realizável a Longo Prazo Permanente Saldo Patrimonial (descoberto) Compensado	Circulante Exigível a Longo Prazo Patrimônio Líquido Compensado

CONTAS DE RESULTADO

DESPESA	RECEITA
Corrente De Capital	Corrente De Capital

RESULTADO DIMINUTIVO DO EXERCÍCIO	RESULTADO AUMENTATIVO DO EXERCÍCIO
Orçamentário Extra-Orçamentário	Orçamentário Extra-Orçamentário

Figura 5 – Planificação contábil segundo as normas aplicáveis aos RPPS

Como se pode observar, nas **contas patrimoniais** foram adicionados mais dois grupos de contas: ativo compensado e passivo compensado. Em relação às **contas de resultado**, além da segregação das contas de receitas e despesas por categorias econômicas (correntes e de capital), mais duas classes

de contas compõem a apuração do resultado: resultado diminutivo do exercício e resultado aumentativo do exercício, conhecidas como variações passivas e variações ativas, respectivamente. A apuração do resultado é, então, substituída pela apuração das variações patrimoniais, mais coerente com o conceito orçamentário (Lima; Castro, 2007).

4.3.3 Regras para classificação das contas

a) **Ativo**

A classe do Ativo inclui as contas correspondentes aos bens e direitos de propriedade dos RPPS, demonstrando a aplicação dos recursos. Como no Plano de Contas do CFC, as contas do ativo estão dispostas em ordem decrescente do grau de liquidez e compreendem os seguintes grupos de contas: ativo circulante, ativo realizável a longo prazo, ativo permanente e ativo compensado, da mesma forma que na Administração Pública Federal.

- *Ativo circulante* – Compreende as disponibilidades de numerário bem como outros bens e direitos pendentes ou em circulação, realizáveis até o término do exercício seguinte.
- *Ativo realizável a longo prazo* – Compreende os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte.
- *Ativo permanente* – Representa os investimentos de caráter permanente, as imobilizações e as despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício (diferidas).
- *Ativo compensado* – Compreende as contas com função precípua de controle, relacionadas a situações não compreendidas no patrimônio, mas que, direta ou indiretamente, possam vir a afetá-lo, inclusive as que dizem respeito a atos e fatos ligados à execução orçamentária e financeira. Refere-se à contrapartida do passivo compensado.

b) **Passivo**

Na classe do Passivo, encontram-se as contas correspondentes às obrigações, que evidenciam as origens dos recursos aplicados no ativo. As contas do passivo estão dispostas em ordem decrescente de exigibilidade, como

no Plano de Contas do CFC, e compreendem os seguintes grupos de contas: passivo circulante, passivo exigível a longo prazo, resultado de exercícios futuros, patrimônio líquido e passivo compensado. O Plano de Contas da Administração Pública Federal utiliza essa mesma classificação para o passivo.

- *Passivo circulante* – Compreende as obrigações pendentes ou em circulação, exigíveis até o término do exercício seguinte.
- *Passivo exigível a longo prazo* – São as obrigações exigíveis após o término do exercício seguinte.
- *Patrimônio líquido* – Representa o capital, as reservas e os resultados acumulados.
- *Passivo compensado* – Compreende as contas com função precípua de controle, relacionadas a situações não compreendidas no patrimônio, mas que, direta ou indiretamente, possam vir a afetá-lo, inclusive as que dizem respeito a atos e fatos ligados à execução orçamentária e financeira. Refere-se à contrapartida do ativo compensado.

c) **Despesa**

As despesas representam os recursos gastos na gestão dos RPPS que serão computados na apuração do resultado do exercício. Diferentemente do Plano de Contas do CFC, mas da mesma forma que na Administração Pública Federal, a planificação contábil dos RPPS apresenta as despesas classificadas em duas categorias econômicas: despesas correntes e despesas de capital.

- *Despesas correntes* – São as despesas realizadas com os gastos operacionais dos RPPS, inclusive as de natureza intra-orçamentária.
- *Despesas de capital* – São as despesas realizadas com o propósito de formar ou adquirir ativos reais, abrangendo, entre outras ações, o planejamento e a execução de obras, a compra de instalações, equipamentos, material permanente, etc., inclusive as de natureza intra-orçamentária.

d) **Receita**

As receitas representam os recursos recebidos na gestão dos RPPS que serão computados na apuração do resultado. Diferentemente das normas do CFC, as receitas são classificadas nos RPPS em duas categorias econômicas: receitas correntes e receitas de capital, da mesma forma que na Administração Pública Federal.

- *Receitas correntes* – São os recebimentos que resultam da arrecadação, para aplicação em gastos com o pagamento de benefícios e despesas administrativas, inclusive os de natureza intra-orçamentária.
- *Receitas de capital* – São os recebimentos resultantes da efetivação das operações de crédito, alienação de bens, recebimento de dívidas, entre outros, inclusive os de natureza intra-orçamentária.

e) **Resultado diminutivo do exercício**

Nesta classe de conta, que não é contemplada pelas normas do CFC, estão registradas as variações que diminuem o patrimônio dos RPPS, que podem ser decorrentes ou independentes da execução orçamentária. Essa é a mesma classificação prevista no Plano de Contas da Administração Pública Federal.

- *Resultado orçamentário* – Envolve o registro de variações decorrentes da execução orçamentária, por meio de interferências passivas orçamentárias e mutações passivas.
- *Resultado extra-orçamentário* – Envolve o registro de variações independentes da execução orçamentária, por meio despesas extra-orçamentárias, de interferências passivas extra-orçamentárias e decréscimos patrimoniais.

f) **Resultado aumentativo do exercício**

No resultado aumentativo do exercício, estão contempladas as variações que aumentam o patrimônio dos RPPS, decorrentes ou independentes da execução orçamentária, da mesma forma que na Administração Pública Federal. O Plano de Contas do CFC também não contempla essa classe de conta:

- *Resultado orçamentário* – Envolve o registro de variações decorrentes da execução orçamentária, por meio de interferências ativas orçamentárias e mutações ativas.
- *Resultado extra-orçamentário* – Envolve o registro de variações independentes da execução orçamentária, por meio de receitas extra-orçamentárias interferências ativas extra-orçamentárias e acréscimos patrimoniais.
- *Resultado apurado* – Trata-se de uma conta transitória, para onde são transferidas todas as contas de resultado, apurando-se o resultado patrimonial do exercício.

4.4 AS ESPECIFICIDADES DO PLANO DE CONTAS DOS RPPS

Conforme disposto no anexo IV da Portaria MPS 916/2003 e suas atualizações, o Plano de Contas dos RPPS foi elaborado seguindo a mesma codificação e nomenclatura do Plano de Contas da Administração Pública Federal, com a seleção e a inclusão de contas voltadas para a contabilização dos atos potenciais e dos fatos administrativos dos RPPS. A recomendação é que, havendo a necessidade de inclusão de novas contas, as solicitações devem ser encaminhadas à Secretaria de Políticas de Previdência Social, que, em conjunto com a Secretaria do Tesouro Nacional, procederá à verificação para o atendimento da solicitação.

4.4.1 Regras aplicáveis

A atualização do Plano de Contas dos RPPS é de competência do Ministério da Previdência Social, que, de forma integrada com a Secretaria do Tesouro Nacional, procederá aos ajustes que se fizerem necessários. Eventuais alterações no Plano de Contas da Administração Pública Federal, por meio de portarias publicadas pela STN, ensejarão, por parte do Ministério da Previdência Social, a atualização da Portaria MPS 916/2003, além da inclusão de contas que eventualmente forem criadas para atender ao disposto na legislação previdenciária.

Os critérios utilizados para definir a codificação e a nomenclatura das contas constantes do Plano de Contas da Portaria MPS 916/2003 são os

mesmos utilizados na Administração Pública Federal, tendo em vista a prerrogativa da STN de expedir normas contábeis voltadas para esta.

4.4.2 Contas específicas

Tendo em vista as peculiaridades que cercam as atividades da Previdência Pública, a STN criou, a pedido do Ministério da Previdência Social, um conjunto de contas para atender especificamente às necessidades de registros contábeis dos atos e fatos administrativos relacionados com os RPPS. Tais contas foram previamente incluídas no Plano de Contas da Administração Pública Federal e encontram-se relacionadas na Portaria MPS 916/2003, das quais podemos destacar:

- *Recursos da taxa de administração do RPPS* - segundo a legislação previdenciária, a unidade gestora do RPPS pode realizar despesas administrativas dentro de um determinado limite. A criação desta conta permite o acompanhamento contábil desses valores.
- *Investimentos dos Regimes Próprios de Previdência Social* – A carteira de investimentos dos RPPS recebe tratamento contábil diferenciado de qualquer outra entidade pública, em razão da necessidade de se manter disponível o recurso para o pagamento de benefícios previdenciários. Assim, foi criado para os RPPS um subgrupo de contas específicas, com natureza apenas financeira. Neste mesmo subgrupo de contas, foi criada uma conta redutora, para cobrir perdas decorrentes de aplicações malsucedidas, sob a rubrica *Provisão para Perdas em Investimentos*.
- *Depreciações* – As contas utilizadas para o registro da depreciação já constavam do Plano de Contas do Governo Federal, pois esse procedimento contábil já estava previsto na Lei 4.320/1964. A sua exigência demanda dos gestores dos RPPS o controle analítico de cada um dos bens de caráter permanente, com a indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis por sua guarda e administração.
- *Ativo e passivo compensado* – O controle da execução orçamentária e financeira já é uma realidade na Administração

Pública Federal desde a implantação do Sistema Integrado de Administração Financeira – SIAFI, em 1986. A função desse grupo de contas é registrar todos os atos e fatos que possam afetar o patrimônio dos RPPS.

- *Provisões matemáticas previdenciárias* – A constituição de provisões matemáticas previdenciárias tem como objetivo tratar contabilmente as informações atuariais dos RPPS e representa o ponto principal da Contabilidade Previdenciária Pública. A inovação da inclusão de tal conta se deu também em função de sua natureza, uma vez que traz para as contas públicas uma provisão passiva. A constituição de provisões vem atender ao Princípio Fundamental da Prudência, concorrendo para a boa prática contábil.
- *Patrimônio líquido (saldo patrimonial)* – As contas desse grupo também foram desdobradas, como a inclusão das contas de reservas administrativas, constituídas com as sobras da taxa de administração, na forma da legislação. No caso das reservas de reavaliações, a legislação previdenciária remete ao Conselho Federal de Contabilidade, que possui norma específica regulamentando o procedimento.
- *Contribuições previdenciárias* – Objetivando atender às necessidades de informações do Ministério da Previdência Social e também concorrer para a boa prática contábil, as contas de contribuições previdenciárias (receitas e repasses) e de despesas previdenciárias (pagamento de benefícios) foram reclassificadas e desdobradas, conforme poderá ser conferido no capítulo de procedimentos em contas específicas.

4.4.3 Estrutura

Em que pese seguir a mesma estrutura do Plano de Contas do Governo Federal, a Portaria MPS 916/2003 traz somente os grupos de contas julgados necessários para o registro dos atos potenciais e dos fatos administrativos dos RPPS, apresentando, até o terceiro nível, as seguintes classes, grupos e subgrupos de contas:

1		**ATIVO**	**2**		**PASSIVO**
	1.1	ATIVO CIRCULANTE		2.1	PASSIVO CIRCULANTE
		1.1.1 Disponível			2.1.1 Depósitos
		1.1.2 Créditos em Circulação			2.1.2 Obrigações em Circulação
		1.1.3 Bens e Valores em Circulação			
		1.1.4 Valores Pendentes a Curto Prazo			
		1.1.5 Investimentos dos RPPS			
		1.1.6 Dívida Ativa			
	1.2	ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO		2.2	PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO
		1.2.1 Depósitos Realizáveis a Longo Prazo			2.2.1 Depósitos Exigíveis a Longo Prazo
		1.2.2 Créditos Realizáveis a Longo prazo			2.2.2 Obrigações Exigíveis a Longo Prazo
	1.4	ATIVO PERMANENTE		2.4	PATRIMÔNIO LÍQUIDO (SALDO PATRIMONIAL)
		1.4.2 Imobilizado			2.4.1 Patrimônio
					2.4.2 Reservas
					2.4.3 Lucros ou Prejuízos Acumulados
	1.9	ATIVO COMPENSADO		2.9	PASSIVO COMPENSADO
		1.9.1 Execução Orçamentária da Receita			2.9.1 Previsão Orçamentária da Receita
		1.9.2 Fixação Orçamentária da Despesa			2.9.2 Execução Orçamentária da Despesa
		1.9.3 Execução da Programação Financeira			2.9.3 Execução da Programação Financeira
		1.9.4 Despesas e Dívidas dos Estados e Municípios			2.9.4 Despesas e Dívidas dos Estados e Municípios
		1.9.5 Execução de Restos a Pagar			2.9.5 Execução de Restos a Pagar
		1.9.9 Compensações Ativas Diversas		2.9.9	Compensações Passivas Diversas
3		**DESPESA**	**4**		**RECEITA**
	3.3	DESPESAS CORRENTES		4.1	RECEITAS CORRENTES
		3.3.1 Pessoal e Encargos Sociais			4.1.2 Receita de Contribuições
		3.3.3 Outras Despesas Correntes			4.1.3 Receita Patrimonial
					4.1.6 Receita de Serviços
					4.1.9 Outras Receitas Correntes
	3.4	DESPESAS DE CAPITAL		4.2	RECEITAS DE CAPITAL
		3.4.4 Investimentos			4.2.2 Alienação de Bens
		3.4.5 Inversões Financeiras			4.2.3 Amortização de Empréstimos
					4.2.5 Outras Receitas de Capital
				4.7	RECEITAS CORRENTES INTRA-ORÇAMENTÁRIAS
				4.7.2	Contribuições Sociais Intra-Orçamentárias
				4.7.3	Receita Patrimonial Intra-Orçamentária
				4.7.9	Outras Receitas Correntes Intra-Orçamentárias
				4.8	RECEITAS DE CAPITAL INTRA-ORÇAMENTÁRIAS
				4.8.2	Alienação de Bens
				4.8.3	Amortização de Empréstimos
				4.8.5	Outras Receitas de Capital
				4.9	DEDUÇÕES DA RECEITA
5		**RESULTADO DIMINUTIVO DO EXERCÍCIO**	**6**		**RESULTADO AUMENTATIVO DO EXERCÍCIO**
	5.1	RESULTADO ORÇAMENTÁRIO		6.1	RESULTADO ORÇAMENTÁRIO
		5.1.3 Mutações Passivas			6.1.2 Interferências Ativas
					6.1.3 Mutações Ativas
	5.2	RESULTADO EXTRA-ORÇAMENTÁRIO		6.2	RESULTADO EXTRA-ORÇAMENTÁRIO
		5.2.2 Interferências Passivas			6.2.2 Interferências Ativas
		5.2.3 Decréscimos Patrimoniais			6.2.3 Acréscimos Patrimoniais
				6.3	RESULTADO APURADO
					6.3.1 Resultado do Exercício

Figura 6 – Planificação contábil segundo as normas da Portaria MPS 916/2003

4.4.4 Utilizando o manual de contas

Cada uma das contas constantes no anexo I – Estrutura do Plano de Contas da Portaria MPS 916/2003 é representada no anexo II – Função e Funcionamento das Contas, denominado Manual de Contas. Segundo Ribeiro (1997:67), o **manual de contas** é um quadro explicativo do uso adequado de cada uma das contas constantes no Plano de Contas, que apresenta a função (para que serve), o funcionamento (em que situação a conta será debitada ou creditada) e a natureza do saldo de cada conta (devedora ou credora).

Assim, o manual de contas tem por função apresentar detalhes a respeito de cada conta, servindo de guia para o contabilista no registro uniforme das operações. O manual de contas apresentado no anexo II da Portaria MPS 916/2003 encontra-se estruturado conforme o exemplo abaixo:

Conta	**Provisões Matemáticas Previdenciárias**
Código	5.2.3.3.1.07.30
Função	Conta Escriturada. Registrar o valor das provisões matemáticas previdenciárias apuradas conforme nota técnica atuarial.
Funcionamento	Debita-se pelo lançamento da provisão. Credita-se pelo encerramento do exercício.
Natureza do Saldo	Devedora

Figura 7 – Exemplo do manual de contas da Portaria MPS 916/2003

Toda vez que se deparar com determinado evento contábil, o contabilista localizará, no Plano de Contas, as contas necessárias para efetuar o registro na Contabilidade, certificando no manual de contas se a conta selecionada foi criada com aquele objetivo. A contrapartida do lançamento, em atendimento ao método das partidas dobradas, dependerá do evento em questão. Para os procedimentos que não são usuais na Contabilidade Pública, mas obrigatórios para os RPPS, foi dedicado o capítulo 5 – Procedimentos em Contas Específicas, que objetiva esclarecer os lançamentos que devem ser efetuados.

4.4.5 Os demonstrativos dos RPPS

Os demonstrativos contábeis exigidos pela Portaria MPS 916/2003 são os mesmos exigidos pela Lei 4.320/1964, tendo, basicamente, de ser observados os mesmos procedimentos já utilizados pela entidade para atender a elaboração desses Balanços Públicos. Como o anexo III da Portaria MPS 916/2003 já

apresenta as instruções para preenchimento desses demonstrativos, serão ressaltadas no presente item apenas as novidades incorporadas em função das peculiaridades dos registros contábeis dos RPPS.

a) **Balanço orçamentário**

Segundo Lima; Castro (2007), o Balanço Orçamentário tem por função demonstrar as receitas previstas e as despesas autorizadas em confronto com as receitas e as despesas realizadas. As contas de receitas estão dispostas por categorias econômicas (receitas correntes e receitas de capital), acompanhadas das respectivas fontes de recursos. Já as contas de despesas estão dispostas por tipo de créditos (orçamentários, suplementares, especiais ou extraordinários), subdivididos também por categorias econômicas:

Anexo 12 da Lei 4.320/1964 *R$ milhares.*

<ESFERA DE GOVERNO> BALANÇO ORÇAMENTÁRIO <PERÍODO DE REFERÊNCIA>							
RECEITA				DESPESA			
Títulos	*Previsão*	*Execução*	*Diferença*	*Títulos*	*Fixação*	*Execução*	*Diferença*
RECEITAS CORRENTES				CRÉDITOS ORÇAMENTÁRIOS E			
- Tributária				SUPLEMENTARES			
- Contribuições				Despesas Correntes (...)			
- Patrimonial				Despesas de Capital (...)			
- Agropecuária							
- Industrial				CRÉDITOS ESPECIAIS			
- De Serviços				Despesas Correntes (...)			
- Transf. Correntes				Despesas de Capital (...)			
- Outras Receitas Correntes							
RECEITAS DE CAPITAL				CRÉDITOS EXTRAORDINÁRIOS			
- Operações de Crédito				Despesas Correntes (...)			
- Alienação de Bens				Despesas de Capital (...)			
- Amortização de Empréstimos							
- Transf. de Capital							
- Outras Receitas de Capital							
SOMA				SOMA			
Déficit				**Superávit**			
TOTAL				**TOTAL**			

Figura 8 – Balanço orçamentário segundo o anexo 12 da Lei 4.320/1964

A Portaria MPS 916/2003 e suas atualizações trouxe para o corpo do Balanço Orçamentário dos RPPS as contribuições patronais para o regime próprio, as despesas e receitas relativas à compensação previdenciária, as receitas de contribuições patronais e dos servidores ativos, inativos e

pensionistas (orçamentárias e intra-orçamentárias), as contribuições para amortização do déficit atuarial e as decorrentes do regime de parcelamento de débitos, a remuneração dos investimentos dos regimes próprios de previdência social e os repasses previdenciários recebidos pelos regimes próprios de previdência social. Outra conta incluída foi a *Reserva do RPPS*, que será constituída quando o montante da previsão de receitas e movimentações financeiras superar o montante das despesas fixadas para o exercício, resultando, assim, na acumulação de recursos que têm por objetivo honrar os futuros compromissos do RPPS para com seus segurados. Desta forma, para atender ao disposto na legislação previdenciária, foram incluídas, além das contas já previstas na Lei 4.320/1964, as seguintes rubricas no Balanço Orçamentário dos RPPS:

Anexo III da Portaria MPS 916/2003 *R$ milhares*

<ESFERA DE GOVERNO> BALANÇO ORÇAMENTÁRIO <PERÍODO DE REFERÊNCIA>							
RECEITA				DESPESA			
Títulos	*Previsão*	*Execução*	*Diferença*	*Títulos*	*Fixação*	*Execução*	*Diferença*
RECEITAS CORRENTES ▪ **Contribuições Previdenciárias** ▪ **Remuneração dos Investimentos RPPS** ▪ **Multas e Juros de Mora de Contribuições** ▪ **Compensação entre RGPS e RPPS** RECEITAS DE CAPITAL ... RECEITAS CORRENTES INTRA-ORÇAMENTÁRIAS ▪ **Contribuições Previdenciárias** ▪ **Multas e Juros de Mora de Contribuições** RECEITAS DE CAPITAL INTRA-ORÇAMENTÁRIAS ...				CRÉDITOS ORÇAMENTÁRIOS E ADICIONAIS ▪ **Contribuição Patronal para o RPPS** ▪ **Compensação entre RPPS e RGPS** ▪ **Aposentadorias e Reformas** ▪ **Pensões**			
MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS ▪ **Repasse para Cobertura de Déficit** ▪ **Repasse para pagamentos de responsabilidade da fonte tesouro** ▪ **Outros Aportes ao RPPS**							
Subtotal				Subtotal			
				Reserva do RPPS			
SOMA				SOMA			
Déficit				**Superávit**			
TOTAL				**TOTAL**			

Figura 9 – Peculiaridades do balanço orçamentário da Portaria MPS 916/2003

b) **Balanço financeiro**

Segundo o art. 103 da Lei 4.320/1964, o Balanço Financeiro demonstrará as receitas e as despesas orçamentárias, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior e os que se transferem para o exercício seguinte. As receitas orçamentárias estão dispostas por categorias econômicas (receitas correntes e receitas de capital), acompanhadas das respectivas fontes de recursos. As despesas orçamentárias, por sua vez, estão dispostas por função, que são os grandes grupos de ações desenvolvidos pelo governo:

Anexo 13 da Lei 4.320/1964 *R$ milhares.*

<ESFERA DE GOVERNO> BALANÇO FINANCEIRO <PERÍODO DE REFERÊNCIA>							
Receita				Despesa			
Títulos	*R$*	*R$*	*R$*	*Títulos*	*R$*	*R$*	**R$**
ORÇAMENTÁRIA				ORÇAMENTÁRIA			
RECEITAS CORRENTES				Legislativa			
Tributária				Judiciária			
Contribuições				Essencial à Justiça			
Patrimonial				Administração			
Agropecuária				Defesa Nacional			
Industrial				Segurança Pública			
De Serviços				Relações Exteriores			
Transferências Correntes				Assistência Social			
Outras Receitas Correntes				Previdência Social			
RECEITAS DE CAPITAL				Saúde			
Operações de Crédito				Trabalho			
Alienação de Bens				Educação			
Amortização de Empréstimos				Cultura			
Transferências de Capital				Direitos da Cidadania			
Outras Receitas de Capital				Urbanismo			
				Habitação			
EXTRA-ORÇAMENTÁRIA				Saneamento			
Receita Extra-Orçamentária				Gestão Ambiental			
Interferências Ativas				Ciência e Tecnologia			
Restos a Pagar (*)				Agricultura			
Serviço da Dívida a Pagar (**)				Organização Agrária			
Depósitos				Indústria			
Outras Operações				Comércio e Serviços			
				Comunicações			
				Energia			
				Transporte			
				Desporto e Lazer			
				Encargos Especiais			
				EXTRA-ORÇAMENTÁRIA			
				Despesa Extra-Orçamentária			
				Interferências Passivas			
				Restos a Pagar (***)			

				Serviço da Dívida a Pagar (****) Depósitos Outras Operações			
SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR DISPONÍVEL Caixa Bancos Aplicações Financeiras				SALDO P/ EXERCÍCIO SEGUINTE DISPONÍVEL Caixa Bancos Aplicações Financeiras			
TOTAL				TOTAL			

(*) contrapartida das despesas não pagas (**) contrapartida daqueles não pagos (***) pagos no exercício (****) pagos

Figura 10 – Balanço financeiro segundo o anexo 13 da Lei 4.320/1964

O Balanço Financeiro da Portaria MPS 916/2003 diferencia-se do Balanço Financeiro da Lei 4.320/1964 apenas em relação à classificação das despesas orçamentárias, que, em vez de ser dispostas por função, encontram-se desmembradas por categorias econômicas e por subgrupos de despesa, justamente para proporcionar uma visão mais gerencial do fluxo de caixa dos RPPS. O Balanço Geral da União é também elaborado desta forma.

Anexo III da Portaria MPS 916/2003 *R$ milhares*

<ESFERA DE GOVERNO> BALANÇO FINANCEIRO DO REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL <PERÍODO DE REFERÊNCIA>			
Receita		Despesa	
Títulos	*R$*	*Títulos*	*R$*
RECEITAS CORRENTES ▪ **Contribuições Previdenciárias** ▪ **Remuneração dos Investimentos RPPS** ▪ **Multas e Juros de Mora de Contribuições** ▪ **Compensação entre RGPS e RPPS** RECEITAS DE CAPITAL **...** RECEITAS CORRENTES INTRA-ORÇAMENTÁRIAS ▪ **Contribuições Previdenciárias** ▪ **Multas e Juros de Mora de Contribuições** RECEITAS DE CAPITAL INTRA-ORÇAMENTÁRIAS **...** EXTRA-ORÇAMENTÁRIA ▪ **Repasse para Cobertura de Déficit** ▪ **Repasse para pagamentos de responsabilidade da fonte tesouro** Outras Interferências Ativas Restos a Pagar (*) Serviço da Dívida a Pagar (**) Depósitos Outras Operações		ORÇAMENTÁRIA *Despesas Orçamentárias* **Despesas Correntes** **...** ▪ **Contribuição Patronal para o RPPS** ▪ **Compensação entre RPPS e RGPS** ▪ **Aposentadorias e Reformas** ▪ **Pensões** **Despesas de Capital** **...** EXTRA-ORÇAMENTÁRIA Interferências Passivas Restos a Pagar (***) Serviço da Dívida a Pagar (****) Depósitos Outras Operações	
SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR DISPONÍVEL Caixa Bancos ▪ **Investimentos dos RPPS** ▪ **Investimentos taxa de adm do RPPS**		SALDO P/ EXERCÍCIO SEGUINTE DISPONÍVEL Caixa Bancos ▪ **Investimentos dos RPPS** ▪ **Investimentos taxa de adm do RPPS**	
TOTAL		TOTAL	

(*) contrapartida das despesas não pagas (**) contrapartida daqueles não pagos (***) pagos no exercício (****) pagos

Figura 11 – Peculiaridades do balanço financeiro da Portaria MPS 916/2003

c) **Demonstração das variações patrimoniais**

A Demonstração das Variações Patrimoniais – DVP evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício (art. 104 da Lei 4.320/1964). Segundo Lima; Castro (2003:207-208), as variações patrimoniais são divididas em variações ativas (orçamentárias e extra-orçamentárias) e variações passivas (orçamentárias e extra-orçamentárias).

Anexo 15 da Lei 4.320/1964 *R$ milhares.*

<ESFERA DE GOVERNO> DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS <PERÍODO DE REFERÊNCIA>							
VARIAÇÕES ATIVAS				VARIAÇÕES PASSIVAS			
Títulos	*R$*	*R$*	*R$*	*Títulos*	*R$*	*R$*	*R$*
RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA							
RECEITAS CORRENTES				DESPESAS CORRENTES			
Receita Tributária				Despesas de Custeio			
Receita Patrimonial				Transferências Correntes			
Receita Industrial				DESPESAS DE CAPITAL			
Transferências Correntes				Investimentos			
Receitas Diversas				Inversões Financeiras			
RECEITAS DE CAPITAL				Transferências de Capital			
MUTAÇÕES PATRIMONIAIS							
MUTAÇÕES ATIVAS				MUTAÇÕES PASSIVAS			
Aquisição de Bens Móveis				Cobranças da Dívida Ativa			
Construção e Aquisição de Bens Imóveis				Alienação de Bens Móveis			
Construção e Aquisição de Bens de Natureza Industrial				Alienação de Bens Imóveis Alienação de Bens de Natureza Industrial			
Aquisição de Títulos e Valores				Alienação de Títulos e Valores			
Empréstimos Concedidos				Empréstimos Tomados			
Diversos				Recebimento de Créditos			
				Diversos			
INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA							
Inscrição da Dívida Ativa				Cancelamento da Dívida Ativa			
Inscrição de Outros Créditos				Encampação de Dívidas Passivas			
Incorporação de Bens				Diversas			
Cancelamento de Dívidas Passivas							
Diversas							
RESULTADO PATRIMONIAL				RESULTADO PATRIMONIAL			
Déficit Patrimonial				**Superavit Patrimonial**			
TOTAL GERAL				TOTAL GERAL			

Figura 12 – Demonstração das variações patrimoniais segundo o anexo 15 da Lei 4.320/1964

A Demonstração das Variações Patrimoniais dos RPPS observa a mesma disposição da Demonstração das Variações Patrimoniais da Lei 4.320/1964, com a inclusão, todavia, nos grupos de contas já existentes, das contrapartidas referentes aos procedimentos contábeis exigidos na Contabilidade desses regimes, como as provisões matemáticas previdenciárias, os ganhos e perdas

relativos à carteira de investimentos a valor de mercado e a implementação da depreciação.

Anexo III da Portaria MPS 916/2003 *R$ milhares.*

<ESFERA DE GOVERNO> DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DO REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL <PERÍODO DE REFERÊNCIA>							
VARIAÇÕES ATIVAS				VARIAÇÕES PASSIVAS			
Títulos	*R$*	*R$*	*R$*	*Títulos*	*R$*	*R$*	*R$*
RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA							
RECEITAS CORRENTES ▪ **Contribuições Previdenciárias** ▪ **Remuneração dos Investimentos RPPS** ▪ **Multas e Juros de Mora de Contribuições** ▪ **Compensação entre RGPS e RPPS** RECEITAS DE CAPITAL **...** RECEITAS CORRENTES INTRA-ORÇAMENTÁRIAS ▪ **Contribuições Previdenciárias** ▪ **Multas e Juros de Mora de Contribuições** RECEITAS DE CAPITAL INTRA-ORÇAMENTÁRIAS **...** INTERFERÊNCIAS ATIVAS ▪ **Repasse para Cobertura de Déficit** ▪ **Repasse para pagamentos de responsabilidade da fonte tesouro**				*Despesas Orçamentárias* **Despesas Correntes** **...** ▪ **Contribuição Patronal para o RPPS** ▪ **Compensação entre RPPS e RGPS** ▪ **Aposentadorias e Reformas** ▪ **Pensões** **Despesas de Capital** **...**			
MUTAÇÕES PATRIMONIAIS							
Mutações Ativas ...				*Mutações Passivas* ...			
INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA							
Interferências Ativas ... *Acréscimos Patrimoniais* ▪ **Valorização de títulos e valores do RPPS** ▪ **Reversão de depreciação** ▪ **Reversão de Provisões matemáticas previdenciárias** ▪ **Reversão de Provisões para perdas em investimentos** ▪ **Reversão Provisões para perdas de investimentos com a taxa de administração** **...**				*Interferências Passivas* ... *Decréscimos Patrimoniais* ▪ **Desvalorização de títulos e valores do RPPS** ▪ **Depreciações** ▪ **Provisões matemáticas previdenciárias** ▪ **Provisões para perdas em investimentos** ▪ **Provisões para perdas de investimentos com a taxa de administração** **...**			
Total das Variações Ativas				Total das Variações Passivas			
Resultado Patrimonial (DÉFICIT)				*Resultado Patrimonial (SUPERAVIT)*			
TOTAL GERAL				TOTAL GERAL			

Figura 13 – Peculiaridades da Demonstração das Variações Patrimoniais da Portaria MPS 916/2003

d) **Balanço patrimonial**

O Balanço Patrimonial é o demonstrativo que evidencia a posição das contas que constituem o ativo e o passivo, apresentando a situação estática dos bens, direitos e obrigações e indicando o valor do saldo patrimonial da entidade. Segundo o art. 105 da Lei 4.320/1964, o Balanço Patrimonial demonstrará o ativo financeiro, o ativo permanente, o passivo financeiro, o passivo permanente, o saldo patrimonial e as contas de compensação.

Anexo 14 da Lei 4.320/1964 *R$ milhares*

<ESFERA DE GOVERNO> BALANÇO PATRIMONIAL DO REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL <PERÍODO DE REFERÊNCIA>	
ATIVO	PASSIVO
ATIVO FINANCEIRO	PASSIVO FINANCEIRO
DISPONÍVEL	RESTOS A PAGAR
Caixa	(...)
Bancos e Correspondentes	SERVIÇO DA DÍVIDA A PAGAR
Exatores	DEPÓSITOS
VINCULADOS EM C/C BANCÁRIAS	DÉBITOS DE TESOURARIA
(...)	
REALIZÁVEL	
(...)	
ATIVO PERMANENTE	PASSIVO PERMANENTE
Bens Móveis	DÍVIDA FUNDADA INTERNA
Bens Imóveis	Em Títulos
Bens de Natureza Industrial	Por Contratos
Créditos	DÍVIDA FUNDADA EXTERNA
Valores	Em Títulos
DIVERSOS	Por Contrato
	DIVERSOS
ATIVO REAL (FINANCEIRO + PERMANENTE)	PASSIVO REAL (FINANCEIRO + PERMANENTE)
SALDO PATRIMONIAL	SALDO PATRIMONIAL
Passivo Real a Descoberto	Ativo Real Líquido
ATIVO COMPENSADO	PASSIVO COMPENSADO
Valores em Poder de Terceiros	Contrapartida de Valores em Poder de Terceiros
Valores de Terceiros	Contrapartida de Valores de Terceiros
Valores Nominais Emitidos	Contrapartida de Valores Nominais Emitidos
Diversos	Diversos
TOTAL DO ATIVO	TOTAL DO PASSIVO

Figura 14 – Balanço patrimonial segundo o anexo 14 da Lei 4.320/1964

O Balanço Patrimonial dos RPPS segue a mesma estrutura de contas estabelecida para a elaboração do Balanço Patrimonial exigido pela Lei 4.320/1964, inclusive no desdobramento dos seus grupos de contas em ativo financeiro e ativo permanente. Da mesma forma que na DVP, as peculiaridades do Balanço Patrimonial dos RPPS se resumem aos procedimentos contábeis que

possuem contas específicas, mas já incluídas pela STN no Plano de Contas da Administração Pública Federal, como os recursos da taxa de administração do RPPS, os investimentos dos regimes próprios de previdência, a provisão para perdas em investimentos, a provisão matemática previdenciária, entre outras.

Anexo III da Portaria MPS 916/2003 *R$ milhares*

<ESFERA DE GOVERNO> BALANÇO PATRIMONIAL DO REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL <PERÍODO DE REFERÊNCIA>	
ATIVO	PASSIVO
ATIVO FINANCEIRO ... **Recusos da Taxa de Administração** **Investimentos dos Regimes Próprios de Previdência** **Investimentos com a Taxa de Administração do RPPS** **Provisão para Perdas em Investimentos (redutora)** ...	PASSIVO FINANCEIRO ...
ATIVO PERMANENTE ... **Depreciações, amortizações e exaustões (redutora)** ...	PASSIVO PERMANENTE ... **Provisões Matemáticas Previdenciárias** ...
ATIVO REAL (FINANCEIRO + PERMANENTE)	PASSIVO REAL (FINANCEIRO + PERMANENTE) SALDO PATRIMONIAL ... **Reservas Técnicas** ... *Déficit ou Superavit Acumulado*
ATIVO COMPENSADO ...	PASSIVO COMPENSADO ...
TOTAL DO ATIVO	TOTAL DO PASSIVO

Figura 15 – Peculiaridades do balanço patrimonial da Portaria MPS 916/2003

Sobre as demonstrações contábeis dos RPPS, é preciso saber que:

- devem ser elaboradas periodicamente e ficar à disposição dos órgãos fiscalizadores;
- devem ser acompanhadas de notas explicativas, evidenciando, no mínimo, os critérios utilizados para constituição de provisões, depreciações, amortizações e reavaliações, com indicação dos efeitos no patrimônio do RPPS.

É importante registrar que os RPPS devem continuar elaborando os demonstrativos exigidos pela LRF, nos prazos e condições já observados.

e) **Notas explicativas**

Segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade, as notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis. As informações contidas nas

notas explicativas devem ser relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou que não constam das demonstrações contábeis propriamente ditas. As notas explicativas devem ser elaboradas considerando que:

- devem contemplar os fatores de integridade, autenticidade, precisão, sinceridade e relevância;
- os textos devem ser simples, objetivos, claros e concisos;
- os dados devem permitir comparações com os de datas de períodos anteriores;
- as referências a leis, decretos, regulamentos devem ser fundamentadas e restritas aos casos em que contribuam para o entendimento do assunto tratado.

Para facilitar o entendimento dessa questão, considere o seguinte exemplo de nota explicativa:

DEPRECIAÇÃO

Foi realizada depreciação pelo método linear, nos prazos e taxas estabelecidos pela IN SRF 162/1998. Para os bens usados, foi aplicado o disposto na IN SRF 103/1984, optando-se pela metodologia de metade do prazo de vida útil admissível para o bem adquirido novo. Desta forma, foram aplicados os seguintes prazos e taxas para os bens de uso da unidade gestora do RPPS:

Bem	*Valor de aquisição*	*Valor residual*	*Vida útil*	*Taxa de depreciação anual*
Equipamento 1	R$ 2.850,00	R$250,00	2,5 anos	40%
Veiculo 1	R$ 20.750,00	R$ 1.750,00	5 anos	20%
Imóvel 1	R$ 208.690,00	-	25 anos	4%

4.4.6 Outros demonstrativos exigidos pelo MPS

Objetivando realizar estudos, supervisionar, subsidiar e orientar a aplicação dos recursos previdenciários sob responsabilidade da unidade gestora do RPPS, bem como formular políticas e ações estratégicas voltadas para a melhor gestão dos recursos previdenciários, a Secretaria de Políticas de Previdência Social do Ministério da Previdência Social tem exigido atualmente, além das demonstrações contábeis já estudadas, o encaminhamento periódico dos seguintes demonstrativos financeiros e econômicos:

- **Demonstrativo Previdenciário do RPPS** (receitas e despesas): o art. 14 da Portaria MPS 4.992/1999 estabelece que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios

encaminharão à Secretaria de Políticas de Previdência Social, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre do ano civil, Demonstrativo das Receitas e Despesas do Regime Próprio desse período. O anexo II da mesma Portaria traz o modelo e as instruções de preenchimento desse demonstrativo.

- **Demonstrativo Financeiro do RPPS:** o objetivo do demonstrativo financeiro é atestar e demonstrar se as aplicações financeiras do RPPS estão de acordo com as normas do Conselho Monetário Nacional, atualmente regulamentada pela Resolução CMN nº 3.244/2004. O preenchimento do Demonstrativo Financeiro deve ser feito apenas por meio eletrônico, por todos os entes com regime próprio, até 30 dias após o encerramento de cada bimestre do ano civil. O modelo e as instruções de preenchimento do demonstrativo encontram-se contempladas no Anexo III da Portaria MPS 4.992/1999;
- **Comprovante dos Repasses, Recolhimentos e Arrecadações das Contribuições à Unidade Gestora:** segundo a Portaria MPS 4.992/1999, art. 14, parágrafo 5º, o ente público encaminhará à Secretaria de Políticas de Previdência Social, até 30 dias após o encerramento de cada bimestre civil, comprovação mensal do repasse ao regime próprio das contribuições a seu cargo e dos valores retidos dos segurados, correspondentes às alíquotas fixadas em lei, com a confirmação do dirigente da unidade gestora do respectivo regime. O modelo e as instruções de preenchimento do demonstrativo encontram-se contempladas no Anexo IV da Portaria MPS 4.992/1999;
- **Demonstrativo de Resultados da Avaliação Atuarial – DRAA:** o art. 9º da Portaria MPS 4.992/1999 estabelece que o RPPS encaminhará à Secretaria de Políticas de Previdência Social a avaliação atuarial inicial em até trinta dias do seu encerramento e o DRAA até 31 de julho de cada exercício. Ressalta-se que o preenchimento do DRAA é de responsabilidade do atuário, efetuado diretamente no sitio no Ministério da Previdência Social, *on line*.

Os demonstrativos financeiros e econômicos exigidos pelo Ministério da Previdência Social são periodicamente atualizados para se adequarem às novas exigências da legislação previdenciária. Desta forma, recomenda-se consultas freqüentes ao endereço: www.previdencia.gov.br, para certificar a última versão desses demonstrativos.

A legislação previdenciária determina que a unidade gestora deverá garantir pleno acesso dos seus segurados às informações relativas à gestão do RPPS, mediante atendimento a requerimento e pela disponibilização, inclusive por meio eletrônico, dos relatórios contábeis, financeiros e previdenciários.

5

PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS EM CONTAS ESPECÍFICAS

Via de regra, os procedimentos contábeis exigidos da unidade gestora dos RPPS são semelhantes aos já praticados pelo ente governamental que o instituiu. Mas, objetivando aperfeiçoar o processo decisório e fortalecer a evidenciação das informações da natureza patrimonial, devem ser implementados procedimentos específicos, os quais serão aqui discutidos e exemplificados.

5.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS

Com a publicação da Portaria MPS 916/2003, buscou-se a padronização das contas previdenciárias públicas, com o objetivo de uniformizar os registros contábeis dos Regimes Próprios de Previdência Social. As regras contábeis contempladas na Portaria 916/2003 introduzem práticas contábeis específicas na gestão dos RPPS, fundamentadas nos Princípios Fundamentais de Contabilidade e nas Normas Brasileiras de Contabilidade.

Essas regras não estão expressamente contempladas na legislação previdenciária, porém coadunam com a legislação emanada do Conselho Federal de Contabilidade ou, no caso da Administração Pública, da Secretaria do Tesouro Nacional. Ressalta-se que os procedimentos exigidos pela Portaria MPS 916/2003 são inerentes ao desempenho das funções do contabilista, que deve trazer em sua formação tais conhecimentos, e requerem adequações às eventuais alterações das normas contábeis públicas disciplinadoras do assunto.

Assim, o objetivo deste capítulo é esclarecer os procedimentos contábeis exigidos da unidade gestora pela legislação previdenciária e demonstrar a aplicação desses procedimentos em conformidade com as regras vigentes para a Contabilidade Pública.

5.2 LANÇAMENTOS CONTÁBEIS

Segundo Viana (1976:101), denomina-se lançamento o registro, nos livros apropriados, das variações patrimoniais resultantes ou não dos atos da gestão. Os lançamentos obedecem a uma ordem cronológica, mesmo os que compõem a escrituração sistemática, de forma que vão sendo compilados segundo a ordem de tempo em que as operações vão se sucedendo. São elementos essenciais do lançamento:

a) a data do lançamento, que deve coincidir com a data da operação;
b) a indicação da conta devedora e da conta credora;
c) o histórico da operação;
d) o valor.

Há registros contábeis que envolvem três ou mais elementos, daí a existência de quatro fórmulas de lançamento (Ribeiro, 1997:89-90):

1ª fórmula	*Aparecem no lançamento uma conta no débito e uma conta no crédito.*	*D – Conta a débito* *C – Conta a crédito*
2ª fórmula	*Aparecem no lançamento uma só conta no débito e mais de uma conta no crédito.*	*D – Conta a débito* *C – Conta a crédito* *C – Outros créditos*
3ª fórmula	*Aparecem no lançamento mais de uma conta no débito e só uma conta no crédito.*	*D – Conta a débito* *D – Outros débitos* *C – Conta a crédito*
4ª fórmula	*Aparecem no lançamento mais de uma conta no débito e mais de uma conta no crédito.*	*D – Conta a débito* *D – Outros débitos* *C – Conta a crédito* *C – Outros créditos*

Pela boa prática contábil, os eventos devem ser registrados guardando as suas características originais, independentemente desse registro gerar lançamentos de 1ª, 2ª, 3ª e 4ª fórmulas. Todavia, para facilitar o trabalho dos usuários dos sistemas informatizados que se limitam a trazer lançamentos de 1ª fórmula, os lançamentos da presente obra serão ajustados para atender a essa metodologia. Ressalta-se que os lançamentos realizados em 1ª fórmula não poderão ser vistos de forma isolada, para que não se distorça a interpretação do evento contábil que está sendo escriturado.

5.3 PROVISÃO MATEMÁTICA PREVIDENCIÁRIA

O passivo ou a exigibilidade podem ser definidos como obrigação, que é o dever ou a responsabilidade de agir ou de cumprir (Iudícibus & Marion, 1999:157). Quando essa obrigação refere-se a passivos de montante e prazo incertos, temos uma provisão. Giuntini et al (2003:11) esclarecem que o montante a reconhecer como provisão deverá ser a melhor estimativa da quantia exigida para liquidar a obrigação presente na data de referência do balanço, feita com base na experiência passada e, se necessário, recorrendo a pareceres de especialistas.

No rol das provisões passivas a serem constituídas pela unidade gestora do RPPS, destacam-se as de natureza atuarial, projetadas em função de apuração dos compromissos previdenciários sob sua responsabilidade que não encontram correspondência no "caixa", intitulada **provisão matemática previdenciária**. A provisão matemática previdenciária representa as contribuições previdenciárias que em anos anteriores não foram vertidas para assegurar o pagamento dos benefícios previdenciários, cujos valores devem ser provisionados pela unidade gestora do RPPS para que seja possível honrar os compromissos sob sua responsabilidade. Trata-se, portanto, de valores gerados seja porque não houve a devida cobrança proporcional ao benefício assegurado, seja pelo uso desses recursos em outros compromissos que não os previdenciários.

A contabilização da provisão matemática previdenciária encontra-se em perfeita consonância com o disposto na Norma Internacional de Contabilidade – NIC nº 19, que regulamenta o registro contábil das Provisões, Passivos e Ativos Contingentes, reconhecendo como provisões aquelas obrigações que provém de fatos passados existentes independentemente de ações futuras da entidade, esclarecendo que para que um passivo cumpra com os requisitos para o seu reconhecimento deve existir não só uma obrigação presente mas também a probabilidade de saída de recursos para honrar essa obrigação, como é o caso da provisão matemática previdenciária dos RPPS.

O registro contábil da provisão matemática previdenciária também encontra respaldo nos Princípios Fundamentais de Contabilidade, com destaque para o Princípio da Oportunidade, que exige a apreensão, o registro e o relato de todas as variações sofridas no patrimônio de uma entidade, no momento em

que elas ocorrerem (CFC, 2000:48). No caso dos RPPS, desde o primeiro dia em que o segurado-servidor passa a contribuir para o seu plano de previdência, a entidade previdenciária tem o compromisso de arcar com a cobertura dos seus benefícios, ainda que na forma de compensação previdenciária (no caso de o servidor migrar para o regime geral). Ou seja, a provisão matemática previdenciária sempre será constituída enquanto forem mantidas ou houver adesões aos RPPS. Em razão de sua natureza, as provisões matemáticas previdenciárias serão classificadas contabilmente no passivo exigível a longo prazo.

5.3.1 Avaliação atuarial

Para que seja garantido o equilíbrio financeiro e atuarial de um sistema próprio de previdência, sua unidade gestora deverá ter os planos de benefícios avaliados atuarialmente no inicio de sua implantação e reavaliados anualmente. Isso visa à organização e revisão do seu plano de custeio.

A avaliação atuarial é o estudo técnico desenvolvido com base nas características biométricas, demográficas e econômicas da população analisada. Seu papel é avaliar o plano de custeio do regime próprio de previdência social para que esse se mantenha equilibrado e que para que seja garantida a continuidade do pagamento dos benefícios cobertos por ele. Além de subsidiar o preenchimento do Demonstrativo de Resultados da Avaliação Atuarial (DRAA), exigido anualmente pelo Ministério da Previdência Social, a avaliação atuarial será encaminhada como anexo do Projeto de Lei das Diretrizes Orçamentárias ao Poder Legislativo[15].

A elaboração da avaliação atuarial também é uma exigência da Lei de Responsabilidade Fiscal, que dispõe em seu art. 24 que nenhum benefício ou serviço relativo à seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a indicação da fonte de custeio total.

No **Anexo de Metas Fiscais**, a LRF estabelece que o Demonstrativo VI - *Situação Financeira e Atuarial do RPPS,* cuja finalidade é explicitar a real situação atuarial do regime próprio de previdência numa perspectiva de longo prazo, deverá vir acompanhado de análise descritiva dos parâmetros utilizados

[15] Esse prazo varia em cada ente público. Na União, por exemplo, o prazo final para encaminhamento da LDO é até 15 de abril. Os Estados fixam seus prazos na Constituição Estadual; os Municípios, na Lei Orgânica, normalmente ainda no primeiro semestre.

na avaliação atuarial e de valores que possuam maior relevância para o atendimento da situação financeira e atuarial do RPPS.

Já no **Relatório Resumido da Execução Orçamentária – RREO**, a LRF traz outros três demonstrativos que contemplam informações relacionadas aos regimes próprios de previdência social:

- Anexo V – D*emonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias do Regime Próprio dos Servidores Públicos*: tem a finalidade de assegurar a transparência das receitas e despesas previdenciárias do regime próprio dos servidores públicos, que o ente da Federação mantiver ou vier a instituir;
- Anexo VI – *Demonstrativo do Resultado Nominal*: o objetivo desse demonstrativo é medir a evolução da dívida fiscal líquida dos entes públicos. Apesar de não afetar o limite de endividamento do ente público, em função de os valores relativos aos RPPS serem apresentados à parte, todos os entes da Federação que pagam aposentadorias, reformas ou pensões e criaram ou não entidade para gerir o RPPS deverão elaborar o Demonstrativo do Resultado Nominal;
- Anexo XIII – *Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos*: apresenta a projeção atuarial de pelo menos 35 anos dos servidores públicos vinculados ao regime próprio de previdência social.

A avaliação atuarial inicial e suas respectivas atualizações são, ainda, a base de cálculo da provisão matemática previdenciária, que é gerada pela expectativa da concessão de benefícios ou pelo fato de o benefício haver sido concedido. Com relação a data-base, recomenda-se que a avaliação atuarial seja elaborada em atendimento ao prazo da Lei das Diretrizes Orçamentárias do ente público, já que as informações atuariais deverão acompanhar o anexo de metas. Todavia, quando esse prazo ultrapassar a data de encaminhamento do DRAA exigido pelo Ministério da Previdenciária Social, recomenda-se que o levantamento para a avaliação atuarial seja efetuado considerado esse outro prazo, de sorte que as informações prestadas tanto para a LDO como para o MPS levem em consideração a mesma base de cálculo. Para fins de emissão do Certificado de Regularidade Previdenciária – CRP, serão exigidas todas as

avaliações atuariais a partir do preenchimento do primeiro DRAA no sítio do MPS.

Segundo informações disponíveis no *sítio* do Ministério da Previdência Social, o relatório da avaliação e a nota técnica atuarial, em se tratando de avaliação inicial, conterá as seguintes informações:

- Descrição das coberturas existentes e das condições gerais de concessão dos benefícios do plano previdenciário avaliado;
- Estatísticas por sexo, idade, tempo de serviço e contribuição, remuneração de atividade e proventos de inatividade, da massa de servidores ativos e inativos e, se disponível, estatísticas por sexo e idade dos dependentes beneficiários com direito à pensão por morte vitalícia e temporária;
- Regime de financiamento dos diversos benefícios oferecidos;
- Hipóteses atuariais e formulações básicas utilizadas segregadas por tipo de benefício;
- Descrição e valor das provisões matemáticas suficientes para garantir o pagamento dos benefícios estipulados no plano previdenciário, bem como das provisões para ajustes no plano, quando houver;
- Fluxo anual projetado de receitas e despesas do fundo para um período de setenta e cinco anos ou até a sua extinção;
- As causas do superávit/déficit técnico atuarial. Em se tratando de déficit técnico, indicar possíveis soluções para o equacionamento, e de superávit, explicitar sua destinação, quando utilizado;
- Qualidade do cadastro fornecido pela entidade, que serviu de base para a realização da avaliação atuarial;
- Ocasionais mudanças de hipóteses e/ou métodos atuariais, justificando tal procedimento;
- Parecer do atuário responsável pela avaliação contendo um comparativo dos últimos três anos entre a taxa de juros atuarial e a rentabilidade efetiva dos fundos, explicitando eventual déficit e a estratégia que será utilizada para equacioná-lo;

- Parecer conclusivo do atuário responsável pela avaliação sobre a situação atuarial do ente previdenciário.

A legislação previdenciária estabelece também que nas avaliações anuais deverá ser efetuada análise comparativa entre os resultados das três últimas avaliações atuariais anuais e da avaliação corrente, exceto quando se tratar de avaliação atuarial inicial, devendo ser indicada a margem de erro das suposições formuladas em relação ao observado.

É recomendável que o contabilista responsável pela unidade gestora do RPPS verifique se a avaliação atuarial utilizada como documento contábil para o registro da provisão matemática previdenciária foi elaborada contemplando essas informações, bem como se atende às normas especificas e às formalidades intrínsecas e extrínsecas determinadas pelo Ministério da Previdência Social, inclusive quanto à habilitação profissional do responsável técnico. O parecer do atuário deve ser tomado como documento contábil hábil pelo profissional da área para efetuar o registro da provisão matemática previdenciária, não sendo função do contabilista contestar os valores apresentados. Todavia, no caso de alterações significativas na composição dos valores da avaliação atuarial de um ano para outro, é imprescindível que o atuário responsável apresente esclarecimentos, já que estes farão parte das notas explicativas que acompanharão as demonstrações contábeis dos RPPS ao final do exercício.

Ainda para fins de emissão do CRP, a obrigatoriedade do registro contábil da avaliação atuarial se deu apenas a partir do exercício financeiro de 2007[16], com aplicação facultativa entre os exercícios de 2004 e 2006, devendo, no entanto, as avaliações atuariais anteriormente elaboradas ficar à disposição dos órgãos de fiscalização.

5.3.2 Contas envolvidas[17]

Normalmente, o parecer atuarial traz em destaque um quadro com os valores que sustentarão o registro contábil da provisão matemática previdenciária, sendo recomendável, para tornar o registro contábil factível, a segregação das informações de natureza atuarial nos seguintes grupos de contas, conforme disposto no plano de contas dos RPPS:

[16] Portaria MPS 183/2006.
[17] Anexo I da Portaria MPS 916/2003, atualizada pela Portaria MPS 95/2007.

CONTAS PATRIMONIAIS	
2.0.0.0.0.00.00	**PASSIVO**
2.2.0.0.0.00.00	PASSIVO EXIGIVEL A LONGO PRAZO
2.2.2.0.0.00.00	OBRIGAÇÕES EXIGÍVEIS A LONGO PRAZO
2.2.2.5.0.00.00	Provisões Matemáticas Previdenciárias
2.2.2.5.1.00.00	**Provisões para Benefícios Concedidos**
2.2.2.5.1.01.00	Aposentadorias/Pensões/Outros Benefícios do Plano
2.2.2.5.1.02.00	Contribuições do Ente (redutora)
2.2.2.5.1.03.00	Contribuições dos Servidores (redutora)
2.2.2.5.1.03.01	Ativos (redutora)
2.2.2.5.1.03.02	Inativos (redutora)
2.2.2.5.1.04.00	Contribuições dos Pensionistas (redutora)
2.2.2.5.2.00.00	**Provisões para Benefícios a Conceder**
2.2.2.5.2.01.00	Aposentadorias/Pensões/Outros Benefícios do Plano para Geração Atual
2.2.2.5.2.02.00	Contribuições do Ente para a Geração Atual (redutora)
2.2.2.5.2.03.00	Contribuições dos Servidores para a Geração Atual (redutora)
2.2.2.5.2.03.01	Ativos (redutora)
2.2.2.5.2.03.02	Inativos (redutora)
2.2.2.5.2.04.00	Contribuições dos Pensionistas para a Geração Atual (redutora)
2.2.2.5.2.05.00	Aposentadorias/Pensões/Outros Benefícios do Plano para Geração Futura
2.2.2.5.2.06.00	Contribuições do Ente para a Geração Futura (redutora)
2.2.2.5.2.07.00	Contribuições dos Servidores para a Geração Futura (redutora)
2.2.2.5.2.07.01	Ativos (redutora)
2.2.2.5.2.07.02	Inativos (redutora)
2.2.2.5.2.08.00	Contribuições dos Pensionistas para a Geração Futura (redutora)
2.2.2.5.3.00.00	**Provisões Amortizadas (redutora)**
2.2.2.5.3.01.00	Serviço Passado (redutora)
2.2.2.5.3.02.00	Déficit Equacionado (redutora)
2.2.2.5.9.00.00	**Provisões Atuariais para Ajustes do Plano**
2.2.2.5.9.01.00	Provisão Atuarial para Riscos Não Expirados
2.2.2.5.9.02.00	Provisão Atuarial para Oscilação de Riscos
2.2.2.5.9.03.00	Provisão Atuarial para Benefícios a Regularizar
2.2.2.5.9.04.00	Provisão Atuarial para Contingências de Benefícios
2.2.2.5.9.05.00	Outras Provisões Atuariais para Ajustes do Plano
CONTAS DE RESULTADO	
5.0.0.0.0.00.00	**RESULTADO DIMINUTIVO DO EXERCÍCIO**
5.2.0.0.0.00.00	RESULTADO EXTRA-ORÇAMENTÁRIO
5.2.3.0.0.00.00	DECRÉSCIMOS PATRIMONIAIS
5.2.3.3.0.00.00	Incorporação de Passivos
5.2.3.3.1.00.00	Incorporação de Obrigações
5.2.3.3.1.07.00	Provisões
5.2.3.3.1.07.30	Provisões Matemáticas Previdenciárias
6.0.0.0.0.00.00	**RESULTADO AUMENTATIVO DO EXERCÍCIO**
6.2.0.0.0.00.00	RESULTADO EXTRA-ORÇAMENTÁRIO
6.2.3.0.0.00.00	ACRÉSCIMOS PATRIMONIAIS
6.2.3.3.0.00.00	Desincorporação de Passivos
6.2.3.3.1.00.00	Desincorporação de Obrigações
6.2.3.3.1.07.00	Provisões
6.2.3.3.1.07.30	Reversão de rovisões Matemáticas Previdenciárias

As **provisões para benefícios concedidos** referem-se às projeções dos valores líquidos das aposentadorias e pensões já concedidas. As **provisões para benefícios a conceder** trazem as projeções dos valores líquidos das aposentadorias e pensões da geração atual e da geração futura, quando for o caso.

As **provisões amortizadas** são segregadas em dois grupos de contas: o serviço passado e o déficit equacionado. O *serviço passado* é o déficit inicial,

calculado na primeira avaliação atuarial, trazendo os valores que não foram vertidos para o plano na época própria, admitindo-se a sua amortização no prazo de até 35 anos, segundo plano de equacionamento definido pelo ente federativo e submetido ao Ministério da Previdência Social, cuja solução poderá ocorrer mediante alíquota suplementar definida em lei e ou aportes de recursos e bens. Ressalta-se que só serão levados como provisões amortizadas os valores do serviço passado que efetivamente ingressarem nos cofres do RPPS durante o exercício. O montante da dívida relativa ao serviço passado apurado na avaliação atuarial poderá amortizar a provisão matemática, desde que reconhecido como dívida fundada no ente público instituidor do regime próprio de previdência.

O *déficit equacionado* refere-se aos déficits apurados nos anos seguintes, apurados a partir da segunda avaliação atuarial, amortizado mediante alíquota de equacionamento de déficit ou outra forma. Da mesma forma que no serviço passado, só serão levados a título de provisões amortizadas os valores do déficit equacionado que efetivamente ingressarem nos cofres do RPPS durante o exercício, ou, ser for o caso, quando o montante da dívida apurada na avaliação atuarial for reconhecido como dívida fundada pelo ente público. Portanto, o déficit equacionado pode ser representado pela alíquota necessária para amortizar o déficit atuarial e adotada por lei ou pelos contratos firmados para tal finalidade, como por exemplo, o termo de parcelamento do déficit atuarial, celebrado segundo legislação específica do ente, no âmbito da legislação de caráter normativo geral e considerada e contabilizada a obrigação pelo ente instituidor do RPPS como dívida fundada.

O *déficit atuarial,* por sua vez, é a diferença apurada entre os compromissos líquidos (passivo atuarial) e os ativos financeiros já capitalizados pelos RPPS, ou seja, é a diferença negativa entre os bens e direitos e as obrigações apuradas ao final de um período contábil (déficit técnico).

As **provisões atuariais para ajustes do plano** foram criadas com o objetivo de equalizar os valores capitalizados (carteira de investimentos) com a necessidade de provisão matemática previdenciária a ser constituída, que é o caso do superávit atuarial. Ou seja, caso a soma dos valores capitalizados supere

a necessidade de provisão a ser constituída, a diferença será ajustada neste subgrupo de contas.

Uma discussão muito comum é quanto ao efeito da compensação previdenciária na elaboração da avaliação atuarial. Contabilmente, da mesma forma que no caso das provisões amortizadas, a compensação previdenciária só amortizará a provisão matemática previdenciária após o fator gerador, que, neste caso, será o direito líquido e certo a receber do INSS devidamente acompanhado de documentação legal que comprove a previsão de recebimento, ou os valores que efetivamente ingressarem nos cofres do RPPS.

Já os parcelamentos de débitos previdenciários, como dito, reconhecidos como dívida fundada no ente público, também podem entrar no cômputo das provisões amortizadas (déficit equacionado), reduzindo a necessidade de provisão a ser constituída. À medida que esses valores ingressam nos cofres do RPPS, serão baixados na avaliação atuarial. Como reduzem a Provisão Matemática Previdenciária no Passivo do RPPS, o controle dos valores a receber a título de parcelamento de débitos se dará apenas no Ativo Compensado da unidade gestora, na conta 1.9.9.9.6.36.00 – Parcelamento de Débitos Previdenciários.

5.3.3 Contabilização da provisão matemática previdenciária

A constituição e a atualização da provisão matemática previdenciária deverão ser feitas considerando o valor líquido do plano, que é apurado contrapondo-se a projeção dos benefícios a serem pagos e das contribuições previdenciárias a serem recebidas pela unidade gestora do RPPS, relativas a toda a massa de segurados sob sua responsabilidade. A diferença (projeção de pagamentos menos projeção de contribuições) será o montante de recurso que deverá ser provisionado, para atender ao pagamento dos benefícios em curto, médio e longo prazos.

Para efetuar o registro contábil da provisão matemática previdenciária INICIAL, o contabilista selecionará as informações constantes da avaliação atuarial do RPPS, conforme o exemplo que se segue.

Em R$

INSTITUTO DE PREVIDÊNCIA MODELO ANO 1		
CÓDIGO	**TÍTULO**	**VALORES**
1.1.5.0.0.00.00	RESERVAS TÉCNICAS (carteira de ativos financeiros)	1.200.000,00
5.2.3.3.1.07.30	PROVISÕES MATEMÁTICAS PREVIDENCIÁRIAS	1.750.000,00
2.2.2.5.1.00.00	PROVISÕES PARA BENEFÍCIOS CONCEDIDOS	800.000,00
2.2.2.5.1.01.00	Aposentadorias e Pensões	2.800.000,00
2.2.2.5.1.02.00	Contribuições do Ente	(1.200.000,00)
2.2.2.5.1.03.01	Contribuições dos Servidores Ativos	(800.000,00)
2.2.2.5.1.03.02	Contribuições dos Servidores Inativos	0,00
2.2.2.5.1.04.00	Contribuições dos Pensionistas	0,00
2.2.2.5.2.00.00	PROVISÕES PARA BENEFÍCIOS A CONCEDER	1.000.000,00
2.2.2.5.2.01.00	Aposentadorias e Pensões para a Geração Atual	4.500.000,00
2.2.2.5.2.02.00	Contribuições do Ente para a Geração Atual	(2.000.000,00)
2.2.2.5.2.03.01	Contribuições dos Servidores Ativos para a Geração Atual	(1.200.000,00)
2.2.2.5.2.03.02	Contribuições dos Servidores Inativos para a Geração Atual	(300.000,00)
2.2.2.5.2.04.00	Contribuições dos Pensionistas para a Geração Atual	0,00
2.2.2.5.2.05.00	Aposentadorias e Pensões para a Geração Futura	0,00
2.2.2.5.2.06.00	Contribuições do Ente para a Geração Futura	0,00
2.2.2.5.2.07.01	Contribuições dos Servidores Ativos para a Geração Futura	0,00
2.2.2.5.2.07.02	Contribuições dos Servidores Inativos para a Geração Futura	0,00
2.2.2.5.2.08.00	Contribuições dos Pensionistas para a Geração Futura	0,00
2.2.2.5.3.00.00	PROVISÕES AMORTIZADAS	(50.000,00)
2.2.2.5.3.01.00	Serviço Passado	(50.000,00)
2.2.2.5.3.02.00	Déficit Equacionado	0,00
2.2.2.5.9.00.00	PROVISÕES ATUARIAIS PARA AJUSTE DO PLANO	0,00
2.2.2.5.9.01.00	Provisão Atuarial para Riscos Não Expirados	0,00
2.2.2.5.9.02.00	Provisão Atuarial para Oscilação de Riscos	0,00
2.2.2.5.9.03.00	Provisão Atuarial para Benefícios a Regularizar	0,00
2.2.2.5.9.04.00	Provisão Atuarial para Contingências de Benefícios	0,00
DÉFICIT ATUARIAL		**550.000,00**

Lançamentos contábeis no momento da constituição da provisão matemática previdenciária INICIAL do Instituto de Previdência Modelo:

Lançamento da provisão matemática previdenciária inicial, em 4ª fórmula, no sistema patrimonial:

D -	5.2.3.3.1.07.30	Provisões Matemáticas Previdenciárias	1.750.000,00
D -	2.2.2.5.1.02.00	Contribuições do Ente (benefícios concedidos)	1.200.000,00
D -	2.2.2.5.1.03.01	Contribuição dos Servidores Ativos (benefícios concedidos)	800.000,00
D -	2.2.2.5.2.02.00	Contribuições do Ente para a Geração Atual	2.000.000,00
D -	2.2.2.5.2.03.01	Contribuição dos Servidores Ativos para a Geração Atual	1.200.000,00
D -	2.2.2.5.2.03.02	Contribuição dos Servidores Inativos para a Geração Atual	300.000,00
D -	2.2.2.5.3.01.00	Serviço Passado	50.000,00
C -	2.2.2.5.1.01.00	Aposentadorias/Pensões (benefícios concedidos)	2.800.000,00
C -	2.2.2.5.2.01.00	Aposentadorias/Pensões (benefícios a conceder)	4.500.000,00

Na hipótese de a entidade manter sistema informatizado que comporte apenas lançamento de 1ª fórmula, proceder-se-á aos seguintes registros no livro diário:

D -	2.2.2.5.1.02.00	Contribuições do Ente (benefícios concedidos)	1.200.000,00
C -	2.2.2.5.1.01.00	Aposentadorias/Pensões (benefícios concedidos)	1.200.000,00

D -	2.2.2.5.1.03.01	Contribuição dos Servidores Ativos (benefícios concedidos)	800.000,00
C -	2.2.2.5.1.01.00	Aposentadorias/Pensões (benefícios concedidos)	800.000,00

D -	5.2.3.3.1.07.30	Provisões Matemáticas Previdenciárias	800.000,00
C -	2.2.2.5.1.01.00	Aposentadorias/Pensões (benefícios concedidos)	800.000,00

D -	2.2.2.5.2.02.00	Contribuições do Ente para a Geração Atual	2.000.000,00
C -	2.2.2.5.2.01.00	Aposentadorias/Pensões (benefícios a conceder)	2.000.000,00

D -	2.2.2.5.2.03.01	Contribuição dos Servidores Ativos para a Geração Atual	1.200.000,00
C -	2.2.2.5.2.01.00	Aposentadorias/Pensões (benefícios a conceder)	1.200.000,00

D -	2.2.2.5.2.03.02	Contribuição dos Servidores Inativos para a Geração Atual	300.000,00
C -	2.2.2.5.2.01.00	Aposentadorias/Pensões (benefícios a conceder)	300.000,00

D -	2.2.2.5.3.01.00	Serviço Passado	50.000,00
C -	2.2.2.5.2.01.00	Aposentadorias/Pensões (benefícios a conceder)	50.000,00

D -	5.2.3.3.1.07.30	Provisões Matemáticas Previdenciárias	950.000,00
C -	2.2.2.5.2.01.00	Aposentadorias/Pensões (benefícios a conceder)	950.000,00

Após o registro INICIAL da avaliação atuarial, a conta *Provisão Matemática Previdenciária* do Instituto de Previdência Modelo apresentará os seguintes valores no Balanço Patrimonial do RPPS no ano1:

PASSIVO	
PASSIVO EXIGIVEL A LONGO PRAZO	
OBRIGAÇÕES EXIGÍVEIS A LONGO PRAZO	
PROVISÕES MATEMÁTICAS PREVIDENCIÁRIAS	1.750.000,00
PROVISÕES PARA BENEFÍCIOS CONCEDIDOS	800.000,00
APOSENTADORIAS/PENSÕES/OUTROS BENEFÍCIOS DO PLANO	2.800.000,00
CONTRIBUIÇÕES DO ENTE **(REDUTORA)**	(1.200.000,00)
CONTRIBUIÇÕES DOS SERVIDORES **(REDUTORA)**	(800.000,00)
ATIVOS **(REDUTORA)**	(800.000,00)
INATIVOS **(REDUTORA)**	0,00
CONTRIBUIÇÕES DOS PENSIONISTAS **(REDUTORA)**	0,00
PROVISÕES PARA BENEFÍCIOS A CONCEDER	1.000.000,00
APOSENTADORIAS/PENSÕES/OUTROS BENEFÍCIOS DO PLANO PARA GERAÇÃO ATUAL	4.500.000,00

CONTRIBUIÇÕES DO ENTE PARA A GERAÇÃO ATUAL **(REDUTORA)**	(2.000.000,000
CONTRIBUIÇÕES DOS SERVIDORES PARA A GERAÇÃO ATUAL **(REDUTORA)**	(1.500.000,00)
ATIVOS **(REDUTORA)**	(1.200.000,00)
INATIVOS **(REDUTORA)**	(300.000,00)
CONTRIBUIÇÕES DOS PENSIONISTAS PARA A GERAÇÃO ATUAL **(REDUTORA)**	0,00
APOSENTADORIAS/PENSÕES/OUTROS BENEFÍCIOS DO PLANO PARA GERAÇÃO FUTURA	0,00
CONTRIBUIÇÕES DO ENTE PARA A GERAÇÃO FUTURA **(REDUTORA)**	0,00
CONTRIBUIÇÕES DOS SERVIDORES PARA A GERAÇÃO FUTURA **(REDUTORA)**	0,00
ATIVOS **(REDUTORA)**	0,00
INATIVOS **(REDUTORA)**	0,00
CONTRIBUIÇÕES DOS PENSIONISTAS PARA A GERAÇÃO FUTURA **(REDUTORA)**	0,00
PROVISÕES AMORTIZADAS **(REDUTORA)**	(50.000,00)
SERVIÇO PASSADO **(REDUTORA)**	(50.000,00)
DÉFICIT EQUACIONADO **(REDUTORA)**	0,00
PROVISÕES ATUARIAIS PARA AJUSTES DO PLANO	0,00
PROVISÃO ATUARIAL PARA RISCOS NÃO EXPIRADOS	0,00
PROVISÃO ATUARIAL PARA OSCILAÇÃO DE RISCOS	0,00
PROVISÃO ATUARIAL PARA BENEFÍCIOS A REGULARIZAR	0,00
PROVISÃO ATUARIAL PARA CONTINGÊNCIAS DE BENEFÍCIOS	0,00
OUTRAS PROVISÕES ATUARIAIS PARA AJUSTES DO PLANO	0,00

Como demonstrado no Balanço Patrimonial do Instituto de Previdência Modelo, foi constituída a provisão matemática previdenciária líquida no valor total de R$ 1.750.000,00, em conformidade com a avaliação atuarial elaborada para o ano 1.

5.3.4 Atualização da provisão matemática previdenciária

O registro da atualização da provisão matemática previdenciária será feito por meio do ajuste dos valores já provisionados. Se a necessidade de provisão for maior do que o valor anteriormente registrado, dever ser providenciado o seu complemento. Se a necessidade de provisão for menor do que o valor anteriormente registrado, deverá ser feita sua reversão. Com base nos dados apurados pela nova avaliação atuarial, o registro contábil será então atualizado para evidenciar a nova situação atuarial do RPPS.

Parar efetuar o registro contábil da ATUALIZAÇÃO da provisão matemática previdenciária, serão considerados os seguintes dados da reavaliação atuarial do Instituto de Previdência Modelo referente ao ano 2:

Em R$

INSTITUTO DE PREVIDÊNCIA MODELO ANO 2		
CÓDIGO	**TÍTULO**	**VALORES**
1.1.5.0.0.00.00	RESERVAS TÉCNICAS (carteira de ativos financeiros)	1.450.000,00
5.2.3.3.1.07.30	PROVISÕES MATEMÁTICAS PREVIDENCIÁRIAS	1.620.000,00
2.2.2.5.1.00.00	PROVISÕES PARA BENEFÍCIOS CONCEDIDOS	730.000,00
2.2.2.5.1.01.00	Aposentadorias e Pensões	2.730.000,00
2.2.2.5.1.02.00	Contribuições do Ente	(1.120.000,00)
2.2.2.5.1.03.01	Contribuições dos Servidores Ativos	(880.000,00)
2.2.2.5.1.03.02	Contribuições dos Servidores Inativos	0,00
2.2.2.5.1.04.00	Contribuições dos Pensionistas	0,00
2.2.2.5.2.00.00	PROVISÕES PARA BENEFÍCIOS A CONCEDER	980.000,00
2.2.2.5.2.01.00	Aposentadorias e Pensões para a Geração Atual	4.830.000,00
2.2.2.5.2.02.00	Contribuições do Ente para a Geração Atual	(2.200.000,00)
2.2.2.5.2.03.01	Contribuições dos Servidores Ativos para a Geração Atual	(1.320.000,00)
2.2.2.5.2.03.02	Contribuições dos Servidores Inativos para a Geração Atual	(330.000,00)
2.2.2.5.2.04.00	Contribuições dos Pensionistas para a Geração Atual	0,00
2.2.2.5.2.05.00	Aposentadorias e Pensões para a Geração Futura	0,00
2.2.2.5.2.06.00	Contribuições do Ente para a Geração Futura	0,00
2.2.2.5.2.07.01	Contribuições dos Servidores Ativos para a Geração Futura	0,00
2.2.2.5.2.07.02	Contribuições dos Servidores Inativos para a Geração Futura	0,00
2.2.2.5.2.08.00	Contribuições dos Pensionistas para a Geração Futura	0,00
2.2.2.5.3.00.00	PROVISÕES AMORTIZADAS	(90.000,00)
2.2.2.5.3.01.00	Serviço Passado	(90.000,00)
2.2.2.5.3.02.00	Déficit Equacionado	0,00
2.2.2.5.9.00.00	PROVISÕES ATUARIAIS PARA AJUSTE DO PLANO	0,00
2.2.2.5.9.01.00	Provisão Atuarial para Riscos Não Expirados	0,00
2.2.2.5.9.02.00	Provisão Atuarial para Oscilação de Riscos	0,00
2.2.2.5.9.03.00	Provisão Atuarial para Benefícios a Regularizar	0,00
2.2.2.5.9.04.00	Provisão Atuarial para Contingências de Benefícios	0,00
DÉFICIT ATUARIAL		**170.000,00**

Os lançamentos contábeis apresentados na seqüência trazem os ajustes relativos às diferenças apuradas entre os valores da avaliação atuarial inicial (ano 1) e a nova avaliação atuarial (ano2).

Lançamentos contábeis no momento da ATUALIZAÇÃO da provisão matemática previdenciária:

Lançamento da atualização da provisão matemática previdenciária em 4ª fórmula, no sistema patrimonial:

D -	2.2.2.5.1.01.00	Aposentadorias/Pensões (benefícios concedidos)	70.000,00
D -	2.2.2.5.1.03.01	Contribuição dos Servidores Ativos (benefícios concedidos)	80.000,00
D -	2.2.2.5.2.02.00	Contribuições do Ente para a Geração Atual	200.000,00
D -	2.2.2.5.2.03.01	Contribuição dos Servidores Ativos para a Geração Atual	120.000,00

D -	2.2.2.5.2.03.02	Contribuição dos Servidores Inativos para a Geração Atual	30.000,00
D -	2.2.2.5.3.01.00	Serviço Passado	40.000,00
C -	2.2.2.5.1.02.00	Contribuições do Ente (benefícios concedidos)	80.000,00
C -	2.2.2.5.2.01.00	Aposentadorias/Pensões (benefícios a conceder)	330.000,00
C -	6.2.3.3.1.07.30	Reversão de Provisões Matemáticas Previdenciárias	130.000,00

O lançamento em 1ª fórmula será registrado no livro diário da seguinte forma:

D -	2.2.2.5.1.03.01	Contribuição dos Servidores Ativos (benefícios concedidos)	80.000,00
C -	2.2.2.5.1.02.00	Contribuições do Ente (benefícios concedidos)	80.000,00

D -	2.2.2.5.1.01.00	Aposentadorias/Pensões (benefícios concedidos)	70.000,00
C -	6.2.3.3.1.07.30	Reversão de Provisões Matemáticas Previdenciárias	70.000,00

D -	2.2.2.5.2.02.00	Contribuições do Ente para a Geração Atual	200.000,00
C -	2.2.2.5.2.01.00	Aposentadorias/Pensões (benefícios a conceder)	200.000,00

D -	2.2.2.5.2.03.01	Contribuição dos Servidores Ativos para a Geração Atual	120.000,00
C -	2.2.2.5.2.01.00	Aposentadorias/Pensões (benefícios a conceder)	120.000,00

D -	2.2.2.5.2.03.02	Contribuição dos Servidores Inativos para a Geração Atual	10.000,00
C -	2.2.2.5.2.01.00	Aposentadorias/Pensões (benefícios a conceder)	10.000,00

D -	2.2.2.5.2.03.02	Contribuição dos Servidores Inativos para a Geração Atual	20.000,00
C -	6.2.3.3.1.07.30	Reversão de Provisões Matemáticas Previdenciárias	20.000,00

D -	2.2.2.5.3.01.00	Serviço Passado	40.000,00
C -	6.2.3.3.1.07.30	Reversão de Provisões Matemáticas Previdenciárias	40.000,00

Como se pode observar, contrapondo-se os valores da avaliação atuarial inicial e de sua reavaliação, verifica-se que houve uma diminuição de R$ 130.000,00 no valor total da provisão matemática previdenciária inicialmente constituída, que passou de R$ 1.750.000,00 para R$ 1.620.000,00.

Após a ATUALIZAÇÃO do registro contábil da avaliação atuarial, a conta *Provisão Matemática Previdenciária* do Instituto de Previdência Modelo apresentará os seguintes valores no Balanço Patrimonial do RPPS ao final do ano 2:

PASSIVO	
PASSIVO EXIGIVEL A LONGO PRAZO	
OBRIGAÇÕES EXIGÍVEIS A LONGO PRAZO	
PROVISÕES MATEMÁTICAS PREVIDENCIÁRIAS	1.620.000,00
PROVISÕES PARA BENEFÍCIOS CONCEDIDOS	730.000,00
APOSENTADORIAS/PENSÕES/OUTROS BENEFÍCIOS DO PLANO	2.730.000,00
CONTRIBUIÇÕES DO ENTE **(REDUTORA)**	(1.120.000,00)
CONTRIBUIÇÕES DOS SERVIDORES **(REDUTORA)**	(880.000,00)
ATIVOS **(REDUTORA)**	(880.000,00)
INATIVOS **(REDUTORA)**	0,00
CONTRIBUIÇÕES DOS PENSIONISTAS **(REDUTORA)**	0,00
PROVISÕES PARA BENEFÍCIOS A CONCEDER	980.000,00
APOSENTADORIAS/PENSÕES/OUTROS BENEFÍCIOS DO PLANO PARA GERAÇÃO ATUAL	4.830.000,00
CONTRIBUIÇÕES DO ENTE PARA A GERAÇÃO ATUAL **(REDUTORA)**	(2.200.000,000
CONTRIBUIÇÕES DOS SERVIDORES PARA A GERAÇÃO ATUAL **(REDUTORA)**	(1.650.000,00)
ATIVOS **(REDUTORA)**	(1.320.000,00)
INATIVOS **(REDUTORA)**	(330.000,00)
CONTRIBUIÇÕES DOS PENSIONISTAS PARA A GERAÇÃO ATUAL **(REDUTORA)**	0,00
APOSENTADORIAS/PENSÕES/OUTROS BENEFÍCIOS DO PLANO PARA GERAÇÃO FUTURA	0,00
CONTRIBUIÇÕES DO ENTE PARA A GERAÇÃO FUTURA **(REDUTORA)**	0,00
CONTRIBUIÇÕES DOS SERVIDORES PARA A GERAÇÃO FUTURA **(REDUTORA)**	0,00
ATIVOS **(REDUTORA)**	0,00
INATIVOS **(REDUTORA)**	0,00
CONTRIBUIÇÕES DOS PENSIONISTAS PARA A GERAÇÃO FUTURA **(REDUTORA)**	0,00
PROVISÕES AMORTIZADAS **(REDUTORA)**	(90.000,00)
SERVIÇO PASSADO **(REDUTORA)**	(90.000,00)
DÉFICIT EQUACIONADO **(REDUTORA)**	0,00
PROVISÕES ATUARIAIS PARA AJUSTES DO PLANO	0,00
PROVISÃO ATUARIAL PARA RISCOS NÃO EXPIRADOS	0,00
PROVISÃO ATUARIAL PARA OSCILAÇÃO DE RISCOS	0,00
PROVISÃO ATUARIAL PARA BENEFÍCIOS A REGULARIZAR	0,00
PROVISÃO ATUARIAL PARA CONTINGÊNCIAS DE BENEFÍCIOS	0,00
OUTRAS PROVISÕES ATUARIAIS PARA AJUSTES DO PLANO	0,00

Com relação ao ano 2, o Balanço Patrimonial do Instituto de Previdência Modelo apresentou a necessidade da constituição de provisão matemática previdenciária líquida no valor total de R$ 1.620.000,00, em conformidade com os valores apurados pela nova avaliação atuarial.

5.3.5 Apuração do déficit atuarial

Dependendo da composição de seus ativos e passivos, a situação patrimonial líquida dos RPPS pode ser superavitária, nula ou deficitária:

Fonte: adaptada da Coleção Previdência Social, 2002, volume 17:197.

Na situação 1 – *situação patrimonial líquida superavitaria,* a soma dos valores dos ativos do RPPS é mais do que suficiente para cobrir os valores de suas obrigações, inclusive as de longo prazo, como a provisão matemática previdenciária.

Na situação 2 – *situação patrimonial líquida nula,* a soma dos ativos do RPPS é suficiente apenas para cobrir suas obrigações, mas, não há "sobras".

A situação 3 – *situação patrimonial líquida deficitária* é a que mais tem exigido dos gestores dos RPPS. Segundo o Livro Branco da Previdência Social (2002:40), apesar de todos os avanços alcançados com a Reforma da Previdência, esses regimes próprios ainda convivem com questões que impedem o equilíbrio desejado, pois a soma dos ativos é insuficiente para cobrir suas obrigações, dependendo eles regularmente de aportes financeiros do ente público para cobrir o déficit quando do pagamento dos benefícios.

Neste momento é importante que se faça distinção entre o termo *passivo atuarial* (que é o somatório dos compromissos líquidos do plano) e o termo *déficit atuarial* (que é a diferença entre esses compromissos líquidos e os ativos financeiros garantidores do sistema de previdência já capitalizados). Para esclarecer a questão, considere o quadro-resumo da avaliação atuarial do Instituto de Previdência Modelo do ano 2:

Em R$

INSTITUTO DE PREVIDÊNCIA MODELO ANO 2		
CÓDIGO	**TÍTULO**	**VALORES**
1.1.5.0.0.00.00	RESERVAS TÉCNICAS (carteira de ativos financeiros)	1.450.000,00
5.2.3.3.1.07.30	PROVISÕES MATEMÁTICAS PREVIDENCIÁRIAS	1.620.000,00
2.2.2.5.1.00.00	PROVISÕES PARA BENEFÍCIOS CONCEDIDOS	730.000,00
2.2.2.5.1.01.00	Aposentadorias e Pensões	2.730.000,00
2.2.2.5.1.02.00	Contribuições do Ente	(1.120.000,00)
2.2.2.5.1.03.01	Contribuições dos Servidores Ativos	(880.000,00)
2.2.2.5.1.03.02	Contribuições dos Servidores Inativos	0,00
2.2.2.5.1.04.00	Contribuições dos Pensionistas	0,00
2.2.2.5.2.00.00	PROVISÕES PARA BENEFÍCIOS A CONCEDER	980.000,00
2.2.2.5.2.01.00	Aposentadorias e Pensões para a Geração Atual	4.830.000,00
2.2.2.5.2.02.00	Contribuições do Ente para a Geração Atual	(2.200.000,00)
2.2.2.5.2.03.01	Contribuições dos Servidores Ativos para a Geração Atual	(1.320.000,00)
2.2.2.5.2.03.02	Contribuições dos Servidores Inativos para a Geração Atual	(330.000,00)
2.2.2.5.2.04.00	Contribuições dos Pensionistas para a Geração Atual	0,00
2.2.2.5.2.05.00	Aposentadorias e Pensões para a Geração Futura	0,00
2.2.2.5.2.06.00	Contribuições do Ente para a Geração Futura	0,00
2.2.2.5.2.07.01	Contribuições dos Servidores Ativos para a Geração Futura	0,00
2.2.2.5.2.07.02	Contribuições dos Servidores Inativos para a Geração Futura	0,00
2.2.2.5.2.08.00	Contribuições dos Pensionistas para a Geração Futura	0,00
2.2.2.5.3.00.00	PROVISÕES AMORTIZADAS	(90.000,00)
2.2.2.5.3.01.00	Serviço Passado	(90.000,00)
2.2.2.5.3.02.00	Déficit Equacionado	0,00
2.2.2.5.9.00.00	PROVISÕES ATUARIAIS PARA AJUSTE DO PLANO	0,00
2.2.2.5.9.01.00	Provisão Atuarial para Riscos Não Expirados	0,00
2.2.2.5.9.02.00	Provisão Atuarial para Oscilação de Riscos	0,00
2.2.2.5.9.03.00	Provisão Atuarial para Benefícios a Regularizar	0,00
2.2.2.5.9.04.00	Provisão Atuarial para Contingências de Benefícios	0,00
DÉFICIT ATUARIAL		**170.000,00**

A provisão matemática previdenciária (passivo atuarial) do Instituto de Previdência Modelo é de R$ 1.620.000,00, mas, como mantém uma carteira de ativos capitalizados no valor de R$ 1.450.000,00, seu déficit atuarial é de apenas R$ 170.000,00. Segundo a Portaria MPS 4.992/1999, para a amortização do déficit atuarial deverá ser estabelecido um prazo não superior a 35 anos, contados do momento da capitalização inicial do regime próprio.

5.3.6 Amortização do déficit atuarial

O registro da provisão matemática previdenciária será efetuado apenas na Contabilidade do RPPS, porque, quando se encerrar o exercício, a

consolidação das informações constantes nas demonstrações contábeis do ente público e do seu RPPS se encarregará de evidenciar a real situação previdenciária do ente público. Não fosse assim, esses valores apareceriam em duplicidade.

Ressalta-se que os valores a receber relativos à amortização do déficit atuarial, que tenha como devedor seu próprio ente público, deverão ser registrados no Ativo Compensado da unidade gestora do RPPS, para fins de controle. Assim, os valores relativos à amortização do déficit atuarial pelo ente público só terão reflexo financeiro na unidade gestora do RPPS no momento do ingresso desses recursos, quando receberão tratamento contábil intra-orçamentário – com registro na rubrica 4.7.2.1.0.29.13 – na conta de contribuição previdenciária para amortização do déficit atuarial. O ente público tem a opção de acompanhar os valores devidos à unidade gestora do RPPS mediante registro em seu Passivo Compensado. Todavia, no caso do parcelamento de débitos previdenciários, diferentemente do déficit atuarial, o valor devido pelo ente público à unidade gestora do RPPS será contabilizado no Passivo, pois representa uma obrigação.

Os valores relativos à amortização do déficit atuarial pagos pelo ente público serão considerados nos cálculos atuariais da unidade gestora do RPPS, em seus respectivos exercícios financeiros, afetando, portanto, a atualização da avaliação atuarial local. Com isso, a unidade gestora do RPPS só será afetada patrimonialmente pela amortização desses valores no momento da atualização do registro contábil da provisão matemática previdenciária. Quando for o caso, por ocasião da amortização do déficit atuarial pelo ente público caberá à unidade gestora do RPPS reconhecer a receita intra-orçamentária e baixar (parcialmente ou integralmente) os valores registrados como direito no Ativo Compensado:

Registro da realização da receita	(SO)	D – 1.9.1.1.4.00.00 – Receita Realizada C – 1.9.1.1.1.00.00 – Receita a Realizar

Registro do ingresso do recurso financeiro	(SF)	D – 1.1.1.1.2.01.xx – Bancos Conta Movimento C – 4.7.2.1.0.29.13 – Cont. Prev. para Amort. do Déficit Atuarial

Baixa da divida ativa registrada no compensado	(SC)	D – 2.9.9.7.0.00.00 – Direitos e Obrigações Contratadas C – 1.9.9.9.6.35.00 – Amortização do Déficit Atuarial

5.3.7 Superávit atuarial

Verifica-se que em algumas avaliações atuariais as contribuições previdenciárias têm ultrapassado a soma dos benefícios concedidos e a conceder. É possível que isso aconteça porque a legislação previdenciária estipula uma alíquota de contribuição mínima, atualmente regulamentada em 11% . Dependendo da massa segurada, esse percentual pode se mostrar superior à necessidade de capitalização de recursos, o que não aconteceria se fosse considerada a alíquota recomendada na avaliação atuarial, que guarda a relação de equilíbrio financeiro e atuarial.

Registra-se que do ponto de vista contábil, a provisão matemática previdenciária constituída não poderá apresentar saldo invertido (provisão negativa). Assim, para que o registro contábil não incorra em tal inconsistência, é importante que o atuário responsável pela elaboração da avaliação atuarial procure ajustar as eventuais diferenças positivas (contribuição maior que benefícios) no rol das provisões atuariais para ajustes do plano (contingências), pelo menos até que a alíquota de contribuição efetiva seja a correspondente aos cálculos atuariais.

5.4 CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

As fontes de recursos da unidade gestora do RPPS encontram-se atualmente classificadas em três grupos de contas: receitas de contribuições (receitas correntes), contribuições sociais intra-orçamentárias e repasses previdenciários recebidos pelos RPPS.

No rol das *receitas de contribuições* (receitas correntes) estão contempladas as contribuições patronais dos servidores ativos civis e militares cedidos e licenciados, e as contribuições dos servidores ativos, inativos e pensionistas, civis e militares, consignadas pelo empregador (ente público), que são realizadas orçamentariamente na unidade gestora do RPPS. No rol das receitas correntes também estão contempladas as receitas de multas e os juros de mora dessas contribuições, e, ainda, a receita de compensação previdenciária.

Entre as *contribuições sociais intra-orçamentárias,* estão as contribuições patronais dos servidores ativos, inativos e pensionistas, civis e militares, a contribuição previdenciária para amortização do déficit atuarial e a

contribuição previdenciária em regime de parcelamento de débitos. Também dentro desta categoria deverão ser registradas as receitas de multas e juros de mora das contribuições intra-orçamentárias.

No caso da contribuição social dos servidores públicos ativos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atualmente se encontra fixado o percentual mínimo de 11%. A contribuição dos aposentados e pensionistas também será de 11%, só que incidente apenas sobre a parcela de proventos de aposentadorias e pensões que supere o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social. No caso da contribuição patronal, atualmente a legislação estabelece para a União o dobro da contribuição do servidor ativo; para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os percentuais relativos à contribuição patronal variam entre 11% e 22%[18]. Ressalta-se que no caso da contribuição dos portadores de doenças incapacitantes, esses só contribuirão sobre as parcelas de proventos de aposentadorias e pensões que superem o dobro do limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201 da CF de 1988[19].

Os *repasses previdenciários* ou transferências financeiras atualmente estão contempladas em três subgrupos de contas: repasse para cobertura de déficit (aportes necessários para o equilíbrio financeiro e atuarial do regime), repasses de responsabilidade da fonte tesouro (para pagamento de aposentadorias, pensões e outros benefícios previdenciários de responsabilidade do ente, pagos pela unidade gestora) e outros aportes (repasses espontâneos de recursos com outras finalidades, como, por exemplo, para manutenção dos gastos administrativos do RPPS, não computados no limite da taxa de administração).

A legislação previdenciária traz expressamente que é vedada a utilização dos recursos previdenciários para custear ações de assistência social, saúde e para concessão de verbas indenizatórias ainda que por acidente em serviço.

[18] Conforme disposto na Lei 10.887/2004 e na Lei 9.717/1999.
[19] EC 47 de 5/7/2005.

5.4.1 Contas envolvidas

CONTAS DE RESULTADO	
4.0.0.0.0.00.00	**RECEITA**
4.1.0.0.0.00.00	RECEITAS CORRENTES
4.1.2.0.0.00.00	RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES
4.1.2.0.0.00.00	Receita de Contribuições
4.1.2.1.0.00.00	Contribuições Sociais
4.1.2.1.0.29.00	Contribuições Previdenciárias do Regime Próprio
4.1.2.1.0.29.01	Contribuição Patronal de Servidor Ativo Civil
4.1.2.1.0.29.02	Contribuição Patronal de Servidor Ativo Militar
4.1.2.1.0.29.07	Contribuição de Servidor Ativo Civil
4.1.2.1.0.29.08	Contribuição de Servidor Ativo Militar
4.1.2.1.0.29.09	Contribuições de Servidor Inativo Civil
4.1.2.1.0.29.10	Contribuições de Servidor Inativo Militar
4.1.2.1.0.29.11	Contribuições de Pensionista Civil
4.1.2.1.0.29.12	Contribuições de Pensionista Militar
4.1.9.0.0.00.00	OUTRAS RECEITAS CORRENTES
4.1.9.1.0.00.00	Multas e Juros de Mora
4.1.9.1.2.00.00	Multas e Juros de Mora das Contribuições
4.1.9.1.2.29.00	Multas e Juros de Mora das Contribuições para o Regime Próprio de Previdência Social
4.1.9.1.2.29.01	Multas e Juros de Mora da Contribuição Patronal
4.1.9.1.2.29.02	Multas e Juros de Mora da Contribuição do Servidor
4.1.9.1.2.99.00	Multas e Juros de Mora de Outras Contribuições
4.1.9.1.2.99.01	Multas e Juros de Mora de Outras Contribuições - Principal
4.1.9.2.0.00.00	Indenizações e Restituições
4.1.9.2.2.00.00	Restituições
4.1.9.2.2.10.00	Compensações Financeiras entre o Regime Geral e os Regimes Próprios de Previdência dos Servidores
4.7.0.0.0.00.00	RECEITAS CORRENTES INTRA-ORÇAMENTÁRIAS
4.7.2.0.0.00.00	RECEITAS DE CONTRIBUIÇÕES INTRA-ORÇAMENTÁRIAS
4.7.2.1.0.00.00	Contribuições Sociais – Intra-Orçamentárias
4.7.2.1.0.29.00	Contribuições Previdenciárias do Regime Próprio – Intra-Orçamentárias
4.7.2.1.0.29.01	Contribuição Patronal de Servidor Ativo Civil – Intra-Orçamentárias
4.7.2.1.0.29.02	Contribuição Patronal de Servidor Ativo Militar – Intra-Orçamentárias
4.7.2.1.0.29.03	Contribuição Patronal de Servidor Inativo Civil – Intra-Orçamentárias
4.7.2.1.0.29.04	Contribuição Patronal de Servidor Inativo Militar – Intra-Orçamentárias
4.7.2.1.0.29.05	Contribuição Patronal de Pensionista Civil – Intra-Orçamentárias
4.7.2.1.0.29.06	Contribuição Patronal de Pensionista Militar – Intra-Orçamentárias
4.7.2.1.0.29.13	Contribuição Previdenciária para Amortização do Déficit Atuarial
4.7.2.1.0.29.15	Contribuição Previdenciária em Regime de Parcelamento de Débitos
4.7.9.0.0.00.00	OUTRAS RECEITAS CORRENTES INTRA-ORÇAMENTÁRIAS
4.7.9.1.0.00.00	Multas e Juros de Mora
4.7.9.1.2.00.00	Multas e Juros de Mora das Contribuições
4.7.9.1.2.29.00	Multas e Juros de Mora da Contribuição para o RPPS
4.7.9.1.2.29.01	Multas e Juros de Mora das Contribuições Patronais
4.7.9.1.2.29.02	Multas e Juros de Mora das Contribuições do Servidor
4.7.9.1.2.99.00	Multas e Juros de Mora de Outras Contribuições
4.7.9.1.2.99.01	Multas e Juros de Mora de Outras Contribuições - Principal
6.0.0.0.0.00.00	**RESULTADO AUMENTATIVO DO EXERCÍCIO**
6.1.0.0.0.00.00	RESULTADO ORÇAMENTÁRIO
6.1.2.0.0.00.00	INTERFERÊNCIAS ATIVAS
6.1.2.1.0.00.00	Transferências Financeiras Recebidas
6.1.2.1.7.00.00	Repasses Previdenciários Recebidos pelo RPPS
6.1.2.1.7.04.00	Repasse Previdenciário Recebido para Cobertura de Déficit
6.1.2.1.7.04.01	Repasse Previdenciário para Cobertura de Déficit
6.1.2.1.7.05.00	Repasse Previdenciário para Pagamentos de Responsabilidade da Fonte Tesouro
6.1.2.1.7.99.00	Outros Aportes ao RPPS

5.4.2 Contabilização das contribuições dos servidores ativos

A contribuição social dos servidores públicos ativos é consignada pelo ente público e realizada orçamentariamente no RPPS, da seguinte forma:

Registro da realização da receita	(SO)	D – 1.9.1.1.4.00.00 – Receita Realizada C – 1.9.1.1.1.00.00 – Receita a Realizar

Registro do ingresso do recurso financeiro	(SF)	D – 1.1.1.1.2.01.xx – Bancos Conta Movimento C – 4.7.2.1.0.29.07 – Cont. de Servidor Ativo Civil

Considere os dados do seguinte exemplo:

	Em R$
Despesa da folha no ente público	10.000,00
Consignação da contribuição dos servidores	1.100,00

Lançamentos contábeis efetuados no âmbito do ENTE PÚBLICO, considerando-se apenas a consignação da contribuição dos servidores ativos:

Empenho da despesa no sistema orçamentário	D – 2.9.2.1.1.00.00 – Crédito Disponível	10.000,00
	C – 2.9.2.1.3.01.00 – Crédito Empenhado a Liquidar	10.000,00

Liquidação da despesa no sistema orçamentário	D – 2.9.2.1.3.01.00 – Crédito Empenhado a Liquidar	10.000,00
	C – 2.9.2.1.3.02.01 – Crédito Empenhado Liquidado	10.000,00

Apropriação da folha de pessoal no sistema financeiro	D – 3.3.1.9.0.11.xx – Venc. e Vantagens Fixas – Pessoal Civil	10.000,00
	C – 2.1.1.1.x.xx.xx – Consignações	1.100,00
	C – 2.1.2.1.2.01.00 – Pessoal a Pagar do Exercício	8.900,00

Pagamento da folha de pessoal no sistema financeiro	D – 2.1.2.1.2.01.00 – Pessoal a Pagar do Exercício	8.900,00
	C – 1.1.1.1.2.xx.xx – Bancos Conta Movimento	8.900,00

Baixa da consignação para encaminhamento dos recursos ao RPPS no sistema financeiro	D – 2.1.1.1.x.xx.xx - Consignações	1.100,00
	C – 1.1.1.1.2.xx.xx – Bancos Conta Movimento	1.100,00

Lançamentos contábeis efetuados no âmbito do RPPS, considerando-se a entrada da consignação encaminhada pelo ente público:

Realização da receita no sistema orçamentário	D – 1.9.1.1.1.00.00 – Receita a Realizar	1.100,00
	C – 1.9.1.1.4.00.00 – Receita Realizar	1.100,00

Entrada da receita no sistema financeiro	D – 1.1.1.1.2.xx.xx – Bancos Conta Movimento	1.100,00
	C – 4.1.2.1.0.29.xx – Contribuições Previdenciárias do RPPS	1.100,00

Mesmo no caso da **retenção da contribuição do servidor efetuada na própria folha da unidade gestora do RPPS**, é contabilizada a receita de contribuição social, pois, na prática, o dinheiro deixa de circular na economia. Considere os dados do exemplo abaixo:

Em R$

Despesa da folha do RPPS	4.000,00
Retenção da contribuição dos servidores	440,00

Lançamentos contábeis efetuados no âmbito do RPPS, considerando-se a despesa de folha e a retenção da contribuição dos servidores ativos da própria estrutura do RPPS:

Empenho da despesa no sistema orçamentário	D – 2.9.2.1.1.00.00 – Crédito Disponível	4.000,00
	C – 2.9.2.1.3.01.00 – Crédito Empenhado a Liquidar	4.000,00

Liquidação da despesa no sistema orçamentário	D – 2.9.2.1.3.01.00 – Crédito Empenhado a Liquidar	4.000,00
	C – 2.9.2.1.3.02.01 – Crédito Empenhado Liquidado	4.000,00

Apropriação da folha da unidade gestora do RPPS, no sistema financeiro	D – 3.3.1.9.0.11.xx – Venc. e Vant. Fixas – Pessoal Civil	4.000,00
	C – 2.1.2.1.2.01.00 – Pessoal a Pagar do Exercício	3.560,00
	C – 2.1.1.1.0.00.00 - Consignações	440,00

Pagamento da folha do RPPS no sistema financeiro	D – 2.1.2.1.2.01.00 – Pessoal a Pagar do Exercício	3.560,00
	D – 2.1.1.1.0.00.00 - Consignações	440,00
	C – 1.1.1.1.2.07.00 – Recurso da Taxa de Adm. do RPPS	4.000,00

Realização da receita de contribuição do servidor do RPPS no sistema orçamentário	D – 1.9.1.1.1.00.00 – Receita a Realizar	440,00
	C – 1.9.1.1.4.00.00 – Receita Realizar	440,00

Ingresso da receita de contribuição do servidor do RPPS no sistema financeiro	D – 1.1.1.1.2.xx.xx – Bancos Conta Movimento	440,00
	C – 4.1.2.1.0.29.07 – Contribuição de Servidor Ativo Civil	440,00

Caso a unidade gestora não disponha de conta bancária distinta para movimentar os recursos da taxa de administração, deverão proceder os seguintes lançamentos contábeis:

Empenho da despesa no sistema orçamentário	D – 2.9.2.1.1.00.00 – Crédito Disponível	4.000,00
	C – 2.9.2.1.3.01.00 – Crédito Empenhado a Liquidar	4.000,00

Liquidação da despesa no sistema orçamentário	D – 2.9.2.1.3.01.00 – Crédito Empenhado a Liquidar	4.000,00
	C – 2.9.2.1.3.02.01 – Crédito Empenhado Liquidado	4.000,00

Realização da receita de contribuição do servidor do RPPS no sistema orçamentário	D – 1.9.1.1.1.00.00 – Receita a Realizar	440,00
	C – 1.9.1.1.4.00.00 – Receita Realizar	440,00

Apropriação da folha do RPPS e contabilização da contribuição social dos servidores do RPPS no sistema financeiro	D – 3.3.1.9.0.11.xx – Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Civil	4.000,00
	C – 2.1.2.1.2.01.00 – Pessoal a Pagar do Exercício	3.560,00
	C – 4.1.2.1.0.29.xx – Contribuições Prev. do Regime Próprio	440,00

Pagamento da folha do RPPS no sistema financeiro	D – 2.1.2.1.2.01.00 – Pessoal a Pagar do Exercício	3.560,00
	C – 1.1.1.1.2.xx.xx – Bancos Conta Movimento	3.560,00

5.4.3 Contabilização das contribuições dos aposentados e pensionistas

A Emenda Constitucional 41/2003 tornou obrigatória a contribuição dos inativos e pensionistas que tiverem proventos de aposentadorias e pensões que superem o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social. Considerando-se que a folha de inativos é paga pelo RPPS, será efetuada a retenção desse valor já no momento do pagamento do benefício, conforme os dados do exemplo abaixo:

Em R$

Benefício bruto	3.220,00
Limite do RGPS	2.894,28[20]
Diferença para efeito de contribuição	325,72
Valor da contribuição (11%)	35,83
Benefício a ser pago	3.184,17

Lançamentos contábeis efetuados no âmbito do RPPS, considerando-se apenas a retenção da contribuição dos aposentados e pensionistas que recebem pelo RPPS:

Empenho da despesa no sistema orçamentário	D – 2.9.2.1.1.00.00 – Crédito Disponível	3.220,00
	C – 2.9.2.1.3.01.00 – Crédito Empenhado a Liquidar	3.220,00

[20] O Decreto 3.048/1999 dispõe em seu art. 214 que o valor do limite máximo do salário de contribuição será publicado mediante portaria do Ministério da Previdência Social, sempre que ocorrer alteração do valor dos benefícios.

Liquidação da despesa da folha de inativos pagos pelo RPPS no sistema orçamentário	D – 2.9.2.1.3.01.00 – Crédito Empenhado a Liquidar	3.220,00
	C – 2.9.2.1.3.02.01 – Crédito Empenhado Liquidado	3.220,00

Realização da receita de contribuição de inativos pagos pelo RPPS no sistema orçamentário	D – 1.9.1.1.1.00.00 – Receita a Realizar	35,83
	C – 1.9.1.1.4.00.00 – Receita Realizar	35,83

Apropriação da folha do RPPS de inativos pagos pelo RPPS e contabilização da contribuição social desses inativos no sistema financeiro	D – 3.3.3.9.0.01.00 – Aposentadorias e Reformas	3.220,00
	C – 2.1.2.1.x.xx.xx – Obrigações a Pagar	3.184,17
	C – 4.1.2.1.0.29.xx – Contribuições Prev. do Regime Próprio	35,83

Pagamento da folha de inativos, feito pelo RPPS, no sistema financeiro	D – 2.1.2.1.x.xx.xx – Obrigações a Pagar	3.184,17
	C – 1.1.1.1.2.xx.xx – Bancos Conta Movimento	3.184,17

5.4.4 Contabilização da contribuição patronal

A contribuição patronal é a contribuição efetuada pela Administração Pública para o regime próprio de previdência social – RPPS em virtude da sua condição de empregadora, resultante de pagamento de pessoal.

No âmbito do próprio ente público, ou seja, dele para com o seu RPPS, as contribuições patronais relativas aos servidores públicos ativos devem ser contabilizadas como *operações intra-orçamentárias*, na modalidade de aplicação de despesa "91".Como contrapartida das despesas diferenciadas pela modalidade "91", deverá ser feito o lançamento, pela unidade gestora do RPPS, em contas de receitas que demonstrem a particularidade desse recebimento, ou seja, também na categoria intra-orçamentária. Dessa forma, na consolidação das contas públicas, essas despesas e receitas poderão ser identificadas, de modo que se anulem os efeitos das duplas contagens decorrentes de sua inclusão no orçamento.

Em R$

Contribuição patronal no âmbito do próprio ente público	2.000,00

a) Registro contábil no ente público relativo ao pagamento da contribuição patronal para o RPPS

Empenho da despesa no sistema orçamentário do ente público	D – 2.9.2.1.1.00.00 – Crédito Disponível	2.000,00
	C – 2.9.2.1.3.01.00 – Crédito Empenhado a Liquidar	2.000,00

Liquidação da despesa de contribuição patronal no sistema orçamentário do ente público	D – 2.9.2.1.3.01.00 – Crédito Empenhado a Liquidar	2.000,00
	C – 2.9.2.1.3.02.01 – Crédito Empenhado Liquidado	2.000,00

Apropriação da despesa de contribuição patronal no sistema financeiro do ente público	D – 3.3.1.9.1.13.03 – Contrib. Patr. para o Regime Próprio	2.000,00
	C – 2.1.2.1.x.xx.xx – Obrigações a Pagar	2.000,00

Pagamento da despesa de contribuição patronal no sistema financeiro do ente público	D – 2.1.2.1.x.xx.xx – Obrigações a Pagar	2.000,00
	C – 1.1.1.1.2.xx.xx – Bancos Conta Movimento	2.000,00

b) Registro contábil na unidade gestora do RPPS relativo ao recebimento da contribuição patronal do ente público

Realização da receita de contribuição patronal no sistema orçamentário do RPPS	D – 1.9.1.1.1.00.00 – Receita a Realizar	2.000,00
	C – 1.9.1.1.4.00.00 – Receita Realizar	2.000,00

Registro do ingresso do dinheiro da contribuição patronal no sistema financeiro do RPPS	D – 1.1.1.1.2.xx.xx – Bancos Conta Movimento	2.000,00
	C – 4.7.2.1.0.29.xx – Contribuições Prev. do Regime Próprio	2.000,00

A contribuição patronal da própria folha do RPPS será contabilizada considerando a mesma lógica, devendo também receber tratamento de operação intra-orçamentária. Registra-se que a despesa de contribuição patronal da folha da unidade gestora do RPPS, a exemplo do salário dos seus servidores, será custeada pela conta bancária da taxa de administração:

Em R$

Contribuição patronal da unidade gestora do RPPS	180,00

Empenho da despesa patronal do RPPS no sistema orçamentário	D – 2.9.2.1.1.00.00 – Crédito Disponível	180,00
	C – 2.9.2.1.3.01.00 – Crédito Empenhado a Liquidar	180,00

Liquidação da despesa patronal do RPPS no sistema orçamentário	D – 2.9.2.1.3.01.00 – Crédito Empenhado a Liquidar	180,00
	C – 2.9.2.1.3.02.01 – Crédito Empenhado Liquidado	180,00

Pagamento da despesa patronal do RPPS, no sistema financeiro	D – 3.3.1.9.1.13.03 – Cont. Patronal para o Regime Próprio	180,00
	C – 1.1.1.1.2.07.00 – Recursos da Taxa de Adm. do RPPS	180,00

Realização da receita patronal do RPPS no sistema orçamentário	D – 1.9.1.1.1.00.00 – Receita a Realizar	180,00
	C – 1.9.1.1.4.00.00 – Receita Realizar	180,00

Ingresso da receita patronal do RPPS, no sistema financeiro	D – 1.1.1.1.2.xx.xx – Bancos Conta Movimento	180,00
	C – 4.7.2.1.0.29.10 – Cont. Patronal Servidor Ativo Civil	180,00

Caso a unidade gestora não disponha de conta bancária distinta para movimentar os recursos da taxa de administração, a patronal da própria folha receberá o seguinte tratamento contábil:

Empenho da despesa no sistema orçamentário do RPPS	D – 2.9.2.1.1.00.00 – Crédito Disponível	180,00
	C – 2.9.2.1.3.01.00 – Crédito Empenhado a Liquidar	180,00

Liquidação da despesa de contribuição patronal no sistema orçamentário do RPPS	D – 2.9.2.1.3.01.00 – Crédito Empenhado a Liquidar	180,00
	C – 2.9.2.1.3.02.01 – Crédito Empenhado Liquidado	180,00

Realização da receita de contribuição patronal no sistema orçamentário do RPPS	D – 1.9.1.1.1.00.00 – Receita a Realizar	180,00
	C – 1.9.1.1.4.00.00 – Receita Realizar	180,00

Registro do pagamento e da realização da receita de contribuição patronal da folha de pessoal da unidade gestora do RPPS	D – 3.3.1.9.1.13.03 – Contribuição Patronal para o Regime Próprio	180,00
	C – 4.7.2.1.0.29.xx – Contribuições Prev. do Regime Próprio	180,00

No caso do abono de permanência, que é concedido aos servidores que optem por permanecer em atividade após terem completado as exigências para aposentadoria voluntária, não haverá, a princípio, reflexo na Contabilidade do RPPS, pois o ônus da indenização correspondente à contribuição previdenciária, paga a esse servidor até completar as exigências para a aposentadoria compulsória, recairá sobre o ente público que o mantiver em sua força de trabalho.

5.4.5 Parcelamento de débitos previdenciários

Os valores das **contribuições patronais** previdenciárias devidas pelo ente público e não repassadas em época própria ao seu RPPS serão objeto de acordo para pagamento, denominado parcelamento de débitos previdenciários.

No ente público, os valores parcelados (via termo de confissão e parcelamento de dívida ou lei específica) serão contabilizados como dívida fundada, já que se refere a valores que ultrapassarão o encerramento do exercício social seguinte.

No RPPS, o direito ao recebimento dos valores parcelados será acompanhado apenas via registro no Ativo Compensado. No momento do recebimento, esses recursos serão contabilizados pela unidade gestora do RPPS na conta 4.7.2.1.0.29.15 – Contribuição Previdenciária em Regime de Parcelamento de Débitos, como operação intra-orçamentária:

Em R$

Registro de obrigação de parcelamento de débitos previdenciários	75.600,00
Contribuição previdenciária em regime de parcelamento de débitos	1.260,00

a) Registro contábil no ente público relativo ao pagamento de parcelamento de débitos previdenciários junto à unidade gestora do RPPS

Incorporação de dívida relativa parcelamento de débito no sistema patrimonial do ente público	D – 5.1.3.3.x.xx.xx – Incorporação de Passivos	75.600,00
	C – 2.2.2.x.x.xx.xx – Obrigações Exigíveis a Longo Prazo	75.600,00

Empenho da despesa no sistema orçamentário do ente público	D – 2.9.2.1.1.00.00 – Crédito Disponível	1.260,00
	C – 2.9.2.1.3.01.00 – Crédito Empenhado a Liquidar	1.260,00

Liquidação da despesa de parcelamento de débito no sistema orçamentário do ente público	D – 2.9.2.1.3.01.00 – Crédito Empenhado a Liquidar	1.260,00
	C – 2.9.2.1.3.02.01 – Crédito Empenhado Liquidado	1.260,00

Amortização do parcelamento de débito no sistema financeiro do ente público	D – 3.4.6.9.1.71.99 – Outras Amortizações da Dívida Contratada	1.260,00
	C – 2.1.2.1.x.xx.xx – Obrigações a Pagar	1.260,00

Pagamento da despesa de parcelamento de débito no sistema financeiro do ente público	D – 2.1.2.1.x.xx.xx – Obrigações a Pagar	1.260,00
	C – 1.1.1.1.2.xx.xx – Bancos Conta Movimento	1.260,00

Desincorporação parcial de dívida relativa parcelamento de débito no sistema patrimonial do ente público	D – 2.2.2.x.x.xx.xx – Obrigações Exigíveis a Longo Prazo	1.260,00
	C – 6.2.3.3.x.xx.xx – Desincorporação de Passivos	1.260,00

b) Registro contábil na unidade gestora do RPPS relativo ao recebimento de contribuição previdenciária em regime de parcelamento de débitos

Registro do direito a receber referente a parcelamento de débitos previdenciários, no sistema compensado	1.9.9.9.6.36.00 – Parcelamento de Débitos Previdenciários	75.600,00
	2.9.9.9.0.00.00 – Compensações Diversas	75.600,00

Realização da receita de contribuição de parcelamento de débitos no sistema orçamentário do RPPS	D – 1.9.1.1.1.00.00 – Receita a Realizar	1.260,00
	C – 1.9.1.1.4.00.00 – Receita Realizar	1.260,00

Registro do ingresso do recurso de contribuição de parcelamento de débitos no sistema financeiro do RPPS	D – 1.1.1.1.2.xx.xx – Bancos Conta Movimento	1.260,00
	C – 4.7.2.1.0.29.15 – Contribuição Previdenciária em Regime de Parcelamento de Débitos	1.260,00

Baixa parcial do direito a receber referente a parcelamento de débitos previdenciários, no sistema compensado	2.9.9.9.0.00.00 – Compensações Diversas	1.260,00
	1.9.9.9.6.36.00 – Parcelamento de Débitos Previdenciários	1.260,00

Como regra geral, só poderão ser parcelados os valores das contribuições patronais previdenciárias devidas pelo ente público e não repassadas em época própria ao seu RPPS, porém, ao longo do tempo, concessões têm sido feitas no sentido de reconhecer o fato de que eventualmente parte das contribuições dos servidores também não tenham sido repassadas, o que acarreta a irregularidade no caráter previdenciário do regime. O MPS, sensível a essa realidade, na tentativa de regularizar a situação dos entes inadimplentes, e fortalecer os cofres das unidades gestoras do RPPS, tem reconhecido o parcelamento dos valores

devidos a título de contribuições dos servidores, desde que a dívida compreenda o período por ele regulamentado para a sua quitação.

A legislação previdenciária veda a quitação de dívida previdenciária do ente federativo com o RPPS, como o parcelamento de débitos previdenciários, mediante a dação em pagamento com bens móveis e imóveis de qualquer natureza, ações ou quaisquer outros títulos.

5.4.6 Compensação previdenciária

A compensação previdenciária surge como conseqüência da previsão constitucional da contagem recíproca do tempo de contribuição, e tem a finalidade de evitar que os regimes responsáveis pela concessão do benefício sejam prejudicados financeiramente por serem obrigados a aceitar, para efeito de concessão do benefício, o tempo de filiação a outro regime sem terem recebido as correspondentes contribuições. Desta forma, o regime que tiver a obrigação de efetuar o pagamento do benefício previdenciário fará uso desse mecanismo, que distribui o ônus do pagamento do benefício entre cada um dos regimes previdenciários, cujo tempo de filiação foi considerado na concessão do referido benefício a ser pago.

O mecanismo da compensação previdenciária se dá por meio de um encontro de contas (direitos *versus* obrigações). Quando o total dos direitos for maior que o total das obrigações, o regime instituidor terá o direito de receber do regime de origem uma receita de compensação previdenciária. Mas, se o total dos direitos for menor que o total das obrigações, o regime instituidor efetuará pagamento na forma de despesa de compensação previdenciária junto ao regime de origem.

Segundo o Manual de Procedimentos das Receitas Públicas (STN, 2006:57), cada regime deverá efetuar o registro contábil de forma orçamentária com a evidenciação dos valores totais envolvidos. Considerando o exemplo dado, no RPPS serão efetuados os seguintes registros contábeis:

Em R$

Direito de compensação do RPPS junto ao INSS	25.000,00
Obrigação de compensação do RPPS junto ao INSS	15.000,00

Reconhecimento do direito no sistema patrimonial	D – 1.1.2.1.4.02.00 – Créditos de Contribuições a Receber	25.000,00
	C – 6.1.3.1.2.99.00 – Outras Incorporações de Créditos	25.000,00

Reconhecimento da obrigação no sistema patrimonial	D – 5.1.3.3.9.00.00 – Outras Incorporações de Passivos	15.000,00
	C – 2.2.2.4.9.00.00 – Outras Obrigações a Pagar	15.000,00

Tomando o exemplo dado, no encontro de contas (direitos *versus* obrigações) verifica-se que o total de direitos da entidade é maior do que o total de obrigações, cabendo ao RPPS, como regime instituidor, o direito de receber do regime de origem uma receita de compensação previdenciária:

Desincorporação do direito no sistema patrimonial	D – 5.1.3.1.2.99.00 – Outras Liquidações de Crédito	25.000,00
	C – 1.1.2.1.4.02.00 – Créditos de Contribuições a Receber	25.000,00

Desincorporação da obrigação no sistema patrimonial	D – 2.2.2.4.9.00.00 – Outras Obrigações a Pagar	15.000,00
	C – 6.1.3.3.9.00.00 – Outras Desincorporações de Passivos	15.000,00

Empenho da despesa no sistema orçamentário do RPPS	D – 2.9.2.1.1.00.00 – Crédito Disponível	15.000,00
	C – 2.9.2.1.3.01.00 – Crédito Empenhado a Liquidar	15.000,00

Liquidação da despesa no sistema orçamentário do RPPS	D – 2.9.2.1.3.01.00 – Crédito Empenhado a Liquidar	15.000,00
	C – 2.9.2.1.3.02.01 – Crédito Empenhado Liquidado	15.000,00

Realização da receita de compensação previdenciária no sistema orçamentário do RPPS	D – 1.9.1.1.1.00.00 – Receita a Realizar	25.000,00
	C – 1.9.1.1.4.00.00 – Receita Realizar	25.000,00

Encontro de contas: receitas versus despesas, com registro no sistema financeiro	D – 3.3.3.2.0.01.01 – Compensação Previdenciária de Aposentadorias entre RPPS e RGPS Ou D – 3.3.3.2.0.03.01 – Compensação Previdenciária de Pensões entre RPPS e RGPS	15.000,00
	C – 4.1.9.2.2.10.00 – Compensações Financeiras entre RGPS e RPPS	15.000,00

Registro do recebimento da compensação pelo valor líquido, com registro no sistema financeiro	D – 1.1.1.1.2.01.xx – Bancos Conta Movimento	10.000,00
	C – 4.1.9.2.2.10.00 – Compensações Financeiras entre RGPS e RPPS	10.000,00

5.4.7 Repasses previdenciários

Como visto anteriormente, a unidade gestora poderá receber recursos que não pertencem originalmente ao orçamento do RPPS, sob a forma de repasses previdenciários, a título de cobertura de déficit, para pagamentos de responsabilidade da fonte tesouro ou ainda como outros aportes, recebendo apenas tratamento financeiro:

Saída do dinheiro no ente público, via sistema financeiro	D – 5.1.2.1.7.04.xx – Repasses Previdenciários Concedidos
	C – 1.1.1.1.2.01.xx – Disponível (Ativo Circulante)

Ingresso do recurso no RPPS, via sistema financeiro	D – 1.1.1.1.2.01.xx – Disponível (Ativo Circulante)
	C – 6.1.2.1.7.04.01 – Repasses Previdenciários para Cobertura de Déficit Ou C – 6.1.2.1.7.05.00 – Repasses Previdenciários para Pagamento de Responsabilidade da Fonte Tesouro Ou C – 6.1.2.1.7.99.00 – Outros Aportes ao RPPS

5.5 PAGAMENTO DE BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS

Como visto anteriormente, as fontes de recursos da unidade gestora do RPPS encontram-se atualmente classificadas em três grupos de contas: receitas de contribuições (receitas correntes), contribuições sociais intra-orçamentárias (receitas correntes intra-orçamentárias) e repasses previdenciários recebidos pelos RPPS. Segundo o disposto na legislação previdenciária, todos esses recursos têm como objetivo o pagamento dos benefícios previdenciários de curto, médio e longo prazos. A única exceção prevista em lei é o pagamento de despesas administrativas, que possuem um limite de gastos previamente estabelecido[21].

É importante ressaltar que independente da fonte do recurso, a sistemática de pagamento pela unidade gestora será a mesma, ou seja, na forma de outras despesas correntes, sob a rubrica "Aposentadorias e Reformas", devendo ser observado todo o ritual da execução da despesa:

Empenho da despesa de benefícios no sistema orçamentário do RPPS	D – 2.9.2.1.1.00.00 – Crédito Disponível
	C – 2.9.2.1.3.01.00 – Crédito Empenhado a Liquidar

[21] Art. 1º, inciso III, Lei 9.717/1998.

Liquidação da despesa de benefícios no sistema orçamentário do RPPS	D – 2.9.2.1.3.01.00 – Crédito Empenhado a Liquidar
	C – 2.9.2.1.3.02.01 – Crédito Empenhado Liquidado

Apropriação da despesa de benefícios no sistema financeiro do RPPS	D – 3.3.3.9.0.xx.xx – Aposentadorias e Reformas/Pensões
	C – 2.1.2.1.x.xx.xx – Obrigações a Pagar

Pagamento da despesa de benefícios no sistema financeiro do RPPS	D – 2.1.2.1.x.xx.xx – Obrigações a Pagar
	C – 1.1.1.1.2.xx.xx – Bancos Conta Movimento

O pagamento de benefícios relativos a exercícios anteriores ou decorrentes de sentenças judiciais segue a mesma sistemática, diferenciando-se a conta a ser utilizada:

Empenho da despesa de benefícios no sistema orçamentário do RPPS	D – 2.9.2.1.1.00.00 – Crédito Disponível
	C – 2.9.2.1.3.01.00 – Crédito Empenhado a Liquidar

Liquidação da despesa de benefícios no sistema orçamentário do RPPS	D – 2.9.2.1.3.01.00 – Crédito Empenhado a Liquidar
	C – 2.9.2.1.3.02.01 – Crédito Empenhado Liquidado

Apropriação da despesa de benefícios no sistema financeiro do RPPS	D – 3.3.3.9.0.91..xx – Sentenças Judiciais Ou D – 3.3.3.9.0.92.xx – Despesas de Exercícios anteriores
	C – 2.1.2.1.x.xx.xx – Obrigações a Pagar

Pagamento da despesa de benefícios no sistema financeiro do RPPS	D – 2.1.2.1.x.xx.xx – Obrigações a Pagar
	C – 1.1.1.1.2.xx.xx – Bancos Conta Movimento

Quando for o caso de o ente público efetuar ele mesmo, em sua folha de pessoal, algum pagamento relativo a benefício previdenciário de responsabilidade da unidade gestora do RPPS, como, por exemplo, salário família e salário maternidade, há que se observar que o recurso pago não poderá ser simplesmente abatido da despesa patronal devida, pois, o pagamento a menor poderá ser interpretado como se o valor devido não houvesse sido integralmente pago. Para que isso não ocorra, o ente público deverá contabilizar o pagamento direto do benefício na forma de adiantamento, cujo valor será "descontado" quando do pagamento da contribuição patronal devida. Considere o exemplo que se segue e os lançamentos efetuados.

	Em R$
Contribuição Patronal devida	42.000,00
Benefício pago diretamente pelo ente	7.500,00

a) Pagamento de benefícios de responsabilidade do RPPS, efetuado diretamente pelo ente público:

Empenho da despesa patronal no sistema orçamentário	D – 2.9.2.1.1.00.00 – Crédito Disponível	42.000,00
	C – 2.9.2.1.3.01.00 – Crédito Empenhado a Liquidar	42.000,00

Liquidação da despesa patronal no sistema orçamentário	D – 2.9.2.1.3.01.00 – Crédito Empenhado a Liquidar	42.000,00
	C – 2.9.2.1.3.02.01 – Crédito Empenhado Liquidado	42.000,00

Apropriação da despesa patronal no sistema financeiro, deduzindo o benefício pago diretamente	D – 3.3.1.9.1.13.03 – Contrib. Patr. para o Regime Próprio	42.000,00
	C – 2.1.2.1.x.xx.xx – Obrigações a Pagar	34.500,00
	C - 1.1.2.4.2.00.00 – Adiantamento a Pessoal	7.500,00

Pagamento da despesa patronal no sistema financeiro, pelo valor líquido	D – 2.1.2.1.x.xx.xx – Obrigações a Pagar	34.500,00
	C – 1.1.1.1.2.xx.xx – Bancos Conta Movimento	34.500,00

b) lançamentos efetuados na unidade gestora do RPPS para ajustar o pagamento do benefício efetuado diretamente pelo ente público:

Realização da receita de contribuição patronal, no sistema orçamentário	D – 1.9.1.1.1.00.00 – Receita a Realizar	34.500,00
	C – 1.9.1.1.4.00.00 – Receita Realizar	34.500,00

Empenho da despesa dos benefícios já pagos pelo ente, no sistema orçamentário	D – 2.9.2.1.1.00.00 – Crédito Disponível	7.500,00
	C – 2.9.2.1.3.01.00 – Crédito Empenhado a Liquidar	7.500,00

Liquidação da despesa de benefícios já pagos pelo ente, no sistema orçamentário	D – 2.9.2.1.3.01.00 – Crédito Empenhado a Liquidar	7.500,00
	C – 2.9.2.1.3.02.01 – Crédito Empenhado Liquidado	7.500,00

Registro do ingresso do dinheiro da contribuição patronal e apropriação da despesa do benefício pago, no sistema financeiro	D – 1.1.1.1.2.xx.xx – Bancos Conta Movimento	34.500,00
	D – 3.3.3.9.0.05.xx – Outros Benefícios Previdenciários	7.500,00
	C – 4.7.2.1.0.29.xx – Contribuições Previdenciária do Regime Próprio	42.000,00

5.6 CARTEIRA DE INVESTIMENTOS

Os regimes próprios de previdência social poderão aplicar a disponibilidade de seus recursos em três modalidades: investimentos em segmento de renda fixa, investimentos em segmento de renda variável e investimentos em segmento de imóveis, com observância de regras de segurança, solvência, liquidez, rentabilidade, proteção e prudência financeira, conforme as diretrizes previstas em normas específicas do Conselho Monetário Nacional[22], vedada a concessão de empréstimos de qualquer natureza:

- **Ativos de renda fixa** – Investimentos que pagam remuneração que pode ser determinada no momento da aplicação (pré-fixado) ou no momento do resgate (pós-fixado), disciplinando, a Resolução, as modalidades e os limites de aplicação.
- **Ativos de renda variável** – Neste tipo de investimento, os ativos têm variação indefinida e determinada pela diferença entre o preço de venda e o preço de compra.
- **Investimentos em segmentos de imóveis** – Não é permitida a compra de imóveis nem a aplicação com recursos em moeda corrente em fundos de investimentos imobiliários, os mesmos já deveriam estar integrados ao patrimônio do regime próprio antes da publicação da Resolução CMN 2.652/1999, ou devem ser vinculados por lei ao regime próprio (dação em pagamento, nos casos permitidos). Pinheiro e Caetano (2004:2) esclarecem, no entanto, que foi aberta a possibilidade de os RPPS fazerem suas aplicações em quotas de fundos de investimentos imobiliários, mas essa possibilidade só é aceita no caso da integralização das quotas dos referidos fundos com terrenos ou outros imóveis vinculados por lei ao RPPS.

É importante ressaltar que a legislação previdenciária não regulamenta a taxa de rentabilidade mínima para a carteira de investimentos dos RPPS, mas, na prática, os atuários têm considerado a hipótese de rentabilidade de 6% ao ano para a atualização desses valores na elaboração da avaliação atuarial (conforme disposto no Anexo I da Portaria MPS 4.992/1999, item VIII, 1).

[22] Atualmente regulamentados pela Resolução CMN 3.244/2004.

5.6.1 Contas envolvidas

CONTAS PATRIMONIAIS	
1.0.0.0.0.00.00	**ATIVO**
1.1.0.0.0.00.00	ATIVO CIRCULANTE
1.1.5.0.0.00.00	INVESTIMENTOS DOS REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA
1.1.5.1.0.00.00	Investimentos em Segmento de Renda Fixa
1.1.5.1.1.00.00	Títulos de Responsabilidade do Tesouro – Pré Fixado
1.1.5.1.1.02.00	Notas do Tesouro Nacional
1.1.5.1.1.04.00	Letras do Tesouro Nacional
1.1.5.1.1.99.00	Outros Títulos do Tesouro Nacional – Pré Fixado
1.1.5.1.2.00.00	Títulos de Responsabilidade do Tesouro – Pós Fixado
1.1.5.1.2.01.00	Bônus do Tesouro Nacional
1.1.5.1.2.02.00	Notas do Tesouro Nacional
1.1.5.1.2.03.00	Letras Financeiras do Tesouro Nacional
1.1.5.1.2.99.00	Outros Títulos do Tesouro Nacional – Pós Fixado
1.1.5.1.3.00.00	Títulos de Responsabilidade do Banco Central – Pré Fixado
1.1.5.1.3.01.00	Bônus do Banco Central do Brasil
1.1.5.1.3.02.00	Notas do Banco Central do Brasil
1.1.5.1.4.00.00	Títulos de Responsabilidade do Banco Central – Pós Fixado
1.1.5.1.4.02.00	Notas do Banco Central do Brasil
1.1.5.1.5.00.00	Fundos de Investimentos
1.1.5.1.5.01.00	Fundos de Renda Fixa
1.1.5.1.6.00.00	Poupança
1.1.5.2.0.00.00	Investimentos em Segmento de Renda Variável
1.1.5.2.3.00.00	Fundo de Ações Referenciado
1.1.5.3.0.00.00	Investimentos em Segmento de Imóveis
1.1.5.3.1.00.00	Imóveis
1.1.5.3.1.01.00	Terrenos
1.1.5.3.1.02.00	Edificação de Uso Residencial
1.1.5.3.1.03.00	Edificação de Uso Comercial
1.1.5.3.1.04.00	Edificação de Uso Público
1.1.5.3.2.00.00	Fundos de Investimentos Imobiliários
1.1.5.4.0.00.00	Títulos e Valores Mobiliários
1.1.5.4.1.00.00	Títulos e Valores
1.1.5.4.9.00.00	Provisão para Perdas de Títulos e Valores (redutora)
1.1.5.5.0.00.00	Investimentos com a Taxa de Administração do RPPS
1.1.5.5.1.00.00	Investimentos com a Taxa de Administração do RPPS
1.1.5.5.9.00.00	Provisão para Perdas de Investimentos com a Taxa de Administração do RPPS (redutora)
1.1.5.6.0.00.00	Empréstimos com Recursos Previdenciários a Receber
1.1.5.6.1.00.00	Empréstimos a Receber
1.1.5.6.9.00.00	Provisão para Perdas de Empréstimos a Receber (redutora)
1.1.5.8.0.00.00	Provisão para Perdas em Investimentos (redutora)
CONTAS DE RESULTADO	
3.0.0.0.0.00.00	**DESPESA**
3.3.0.0.0.00.00	DESPESAS CORRENTES
3.3.3.0.0.00.00	OUTRAS DESPESAS CORRENTES
3.3.3.9.0.00.00	Aplicações Diretas
3.3.3.9.0.39.00	Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica
3.3.3.9.0.39.81	Serviços Bancários
4.0.0.0.0.00.00	**RECEITA**
4.1.0.0.0.00.00	RECEITAS CORRENTES
4.1.3.0.0.00.00	RECEITA PATRIMONIAL
4.1.3.2.0.00.00	Receitas de Valores Mobiliários
4.1.3.2.8.00.00	Remuneração dos Investimentos dos Regimes Próprios de Previdência Social
4.1.3.2.8.10.00	Remuneração dos Investimentos em Renda Fixa
4.1.3.2.8.20.00	Remuneração dos Investimentos em Renda Variável
4.1.3.2.8.30.00	Remuneração dos Investimentos em Fundos Imobiliários
5.0.0.0.0.00.00	**RESULTADO DIMINUTIVO DO EXERCÍCIO**
5.2.0.0.0.00.00	RESULTADO EXTRA-ORÇAMENTÁRIO
5.2.3.0.0.00.00	DECRÉSCIMOS PATRIMONIAIS
5.2.3.2.0.00.00	Ajustes de Bens, Valores e Créditos
5.2.3.2.1.00.00	Desvalorização de Bens
5.2.3.2.1.01.00	Bens Imóveis
5.2.3.2.2.00.00	Desvalorização de Títulos e Valores
5.2.3.2.2.02.00	Desvalorização de Títulos e Valores do RPPS
5.2.3.2.2.02.08	Investimentos Imobiliários

5.2.3.3.0.00.00	INCORPORAÇÃO DE PASSIVOS
5.2.3.3.1.00.00	INCORPORAÇÃO DE OBRIGAÇÕES
5.2.3.3.1.07.00	PROVISÕES
5.2.3.3.1.07.31	PROVISÕES PARA PERDAS EM INVESTIMENTOS
5.2.3.3.1.07.32	PROVISÕES PARA PERDAS EM INVESTIMENTOS COM A TAXA DE ADMINISTRAÇÃO
6.0.0.0.0.00.00	**RESULTADO AUMENTATIVO DO EXERCÍCIO**
6.2.0.0.0.00.00	RESULTADO EXTRA-ORÇAMENTÁRIO
6.2.3.0.0.00.00	ACRÉSCIMOS PATRIMONIAIS
6.2.3.2.0.00.00	AJUSTES DE BENS, VALORES E CRÉDITOS
6.2.3.2.1.00.00	VALORIZAÇÃO DE BENS
6.2.3.2.1.01.00	BENS IMÓVEIS
6.2.3.2.2.00.00	VALORIZAÇÃO DE TÍTULOS E VALORES
6.2.3.2.2.02.00	VALORIZAÇÃO DE TÍTULOS E VALORES DO RPPS
6.2.3.2.2.02.08	INVESTIMENTOS IMOBILIÁRIOS
6.2.3.3.0.00.00	DESINCORPORAÇÃO DE PASSIVOS
6.2.3.3.1.00.00	DESINCORPORAÇÃO DE OBRIGAÇÕES
6.2.3.3.1.07.00	PROVISÕES
6.2.3.3.1.07.31	REVERSÃO DE PROVISÕES PARA PERDAS EM INVESTIMENTOS
6.2.3.3.1.07.32	REVERSÃO DE PROVISÃO PARA PERDAS EM INVESTIMENTOS COM A TAXA DE ADMINISTRAÇÃO

5.6.2 Aplicações e investimentos realizados pelo RPPS

Os recursos auferidos com a carteira de investimentos dos RPPS têm como destinação garantir a manutenção do regime, pois, havendo necessidade, devem ser transferidos para as atividades previdenciárias (pagamento de benefícios). **Essa característica lhes confere o papel de ativo financeiro**, inclusive para os investimentos em títulos públicos, tratados habitualmente na Administração Pública como inversões financeiras. Para não pairar dúvidas, a Portaria MPS 916/2003 e atualizações trouxeram todo o grupo de investimentos dos RPPS para o grupo de contas Ativo Circulante.

Na prática, a compra de um título público pelo RPPS não precisa ter autorização legislativa nem ser tratada como despesa pública (cumprindo os estágios de empenho, liquidação e pagamento). O mesmo raciocínio é aplicado aos fundos de investimentos imobiliários. O efeito da compra é apenas financeiro, debitando-se o respectivo ativo e creditando-se o disponível, pela saída dos recursos:

Registro dos investimentos realizados pelo RPPS, no sistema financeiro	D – 1.1.5.x.x.xx.xx – Investimentos dos Regimes Próprios de Previdência
	C – 1.1.1.1.2.xx.xx – Bancos Conta Movimento

Outra consideração diz respeito aos títulos e valores (ações) que foram comprados ou recebidos pelo RPPS quando não havia vedação legal. Como são de natureza financeira, sua atualização e alienação segue o mesmo tratamento

contábil aplicado aos demais títulos financeiros da carteira de investimentos dos RPPS.

Os empréstimos e os imóveis vinculados ao RPPS com finalidade previdenciária, respectivamente concedidos e adquiridos quando não havia vedação legal, ou recebidos em dação em pagamento, recebem tratamento diferenciado, pois são de natureza patrimonial, devendo ser incorporados ao patrimônio do RPPS:

Registro da incorporação dos empréstimos a receber à carteira de investimentos do RPPS, no sistema patrimonial	D – 1.1.5.6.1.00.00 – Empréstimos a Receber
	C – 6.2.3.1.7.04.00 – Empréstimos e Financiamentos

Registro incorporação do imóvel à carteira de investimentos do RPPS, no sistema patrimonial	D – 1.1.5.3.1.xx.xx – Imóveis
	C – 6.x.x.x.x.xx.xx – Aquisições ou Incorporação de Bens

Registra-se que a alienação dos investimentos dos RPPS receberá tratamento diferenciado do habitual, já que apenas os ganhos auferidos serão contabilizados como receitas. As perdas, por outro lado, decorrentes de aplicações e investimentos malsucedidos, serão suportadas pelas provisões constituídas com esse objetivo, ou deverão ser computadas como conta retificadora da receita orçamentária.

Para esclarecer o tratamento contábil no momento da aplicação ou do investimento em ativos financeiros pelos RPPS, considere os dados do exemplo abaixo:

	Em R$
Aplicações em poupança	20.000,00
Investimentos em títulos públicos	30.000,00
Investimentos em fundos de investimentos imobiliários	60.000,00
Entrada de imóvel em dação em pagamento	50.000,00

Registro da aplicação em poupança, no sistema financeiro	D – 1.1.5.1.6.00.00 - Poupança	20.000,00
	C – 1.1.1.1.2.xx.xx – Bancos Conta Movimento	20.000,00

Registro da aquisição de títulos públicos, no sistema financeiro	D – 1.1.5.1.x.xx.xx – Investimentos em Títulos Públicos	30.000,00
	C – 1.1.1.1.2.xx.xx – Bancos Conta Movimento	30.000,00

Registro da aquisição de fundos de investimentos imobiliários, no sistema financeiro	D – 1.1.5.3.2.00.00 – Fundos de Investimentos Imobiliários	60.000,00
	C – 1.1.1.1.2.xx.xx – Bancos Conta Movimento	60.000,00

No caso de dação em pagamento, não há reflexo no sistema orçamentário, pois não houve interferência no orçamento da unidade gestora, apenas a incorporação do ativo como acréscimo patrimonial, de natureza extra-orçamentária:

Registro da incorporação do imóvel, no sistema patrimonial	D – 1.1.5.3.1.xx.xx – Imóveis	50.000,00
	C – 6.2.3.1.1.00.00 – Incorporação de Bens Imóveis	50.000,00

É importante lembrar que o Ministério da Previdência Social veda a regularização de dívida previdenciária mediante dação em pagamento com bens móveis e imóveis de qualquer natureza, bem como ações e outros títulos.

5.6.3 Provisão para perdas em investimentos

Os investimentos podem estar sujeitos a perdas, totais ou parciais, decorrentes de eventos como falência ou concordata de uma empresa investida, desvalorização permanente de quotas ou ações, abandono de projetos de investimentos já concretizados, entre outros. Com o objetivo de suportar eventuais aplicações ou investimentos malsucedidos, poderá ser constituída pela unidade gestora do RPPS uma provisão para perdas de investimentos.

A constituição dessa provisão para perdas em investimentos encontra-se respaldada no Princípio Contábil da Prudência, segundo o qual se devem manter os menores valores para o ativo, ajustando-se, para menos, os valores de transações com o mundo exterior que trazem em si o risco de um eventual não-recebimento.

Na administração pública, a provisão para perdas em investimentos é uma variação passiva, de natureza devedora, afetando, portanto, negativamente o resultado do exercício no momento de sua constituição. Se a perda prevista for consumada, a provisão será utilizada. Caso contrário, no encerramento do exercício, efetuar-se-á a reversão dos valores não utilizados como variação ativa, o que afetará o resultado positivamente. A recomendação é que a provisão para

perdas em investimentos seja constituída uma vez por ano, no mês de encerramento do exercício, e que seja ajustada anualmente, de acordo com a nova necessidade de provisão, complementando-se ou revertendo-se seus valores. Para entender o procedimento, considere os dados do exemplo abaixo:

Em R$

Constituição de provisão para perda	10.000,00
Perda efetivada	4.000,00
Reversão parcial da provisão	6.000,00

Registro da constituição da provisão, no sistema financeiro	D – 5.2.3.3.1.07.31 – Provisões para Perdas em Investimentos	10.000,00
	C – 1.1.5.8.0.00.00 – Provisão para Perdas em Investimentos	10.000,00

Registro da utilização da provisão, no sistema financeiro	D – 1.1.5.8.0.00.00 – Provisão para Perdas em Investimentos	4.000,00
	C – 1.1.5.x.x.xx.xx – Investimentos dos RPPS	4.000,00

Registro da reversão parcial da provisão utilizada, no sistema financeiro	D – 1.1.5.8.0.00.00 – Provisão para Perdas em Investimentos	6.000,00
	C – 6.2.3.3.1.07.31 – Reversão de Provisão para Perdas em Investimentos	6.000,00

O cálculo do montante da provisão para perdas que será constituída deverá considerar o risco envolvido na carteira de investimentos da unidade gestora do RPPS. Segundo a NBC T 4 – Da Avaliação Patrimonial, do Conselho Federal de Contabilidade, as provisões para perdas no valor dos investimentos são constituídas com base em perdas potenciais.

Quando efetivada a perda, naqueles casos em que o investimento for considerado irrecuperável, o ordenador de despesa deverá autorizar a baixa da provisão, apresentando os esclarecimentos necessários em notas explicativas às demonstrações contábeis dos RPPS.

5.6.4 Atualização da carteira de investimentos

A Portaria MPS 916/2003 estabelece em seu anexo IV que a carteira de investimentos em títulos mobiliários mantida pelos RPPS deverá refletir o respectivo valor de mercado. A metodologia de apuração do valor de mercado deve ser estabelecida com base em critérios consistentes e passíveis de verificação, que levem em consideração a independência na coleta de dados em relação às taxas praticadas.

Segundo a NBC T 4 – Da Avaliação Patrimonial, valor de mercado é o preço à vista praticado, deduzido das despesas de realização e da margem de lucro. As avaliações feitas pelo valor de mercado devem ter como base transação mais recente, cotação em bolsa e outras evidências disponíveis e confiáveis.

A legislação previdenciária estabelece que a instituição administradora da carteira de ativos financeiros dos RPPS deverá apresentar ao ente patrocinador relatório detalhado contendo as informações sobre a rentabilidade e o risco das aplicações. Essa informação é fundamental para que sejam efetuados os registros contábeis de atualização da carteira de ativos financeiros bem como da constituição da provisão para perdas em investimentos, conforme dispõe a Portaria MPS 916/2003 e suas atualizações.

Assim, os ajustes relativos a ganhos e perdas nas aplicações em poupança, nos fundos de investimentos e nos títulos públicos serão contabilizados diretamente como receita ou retificadora da receita orçamentária, respectivamente, no momento da ocorrência do fato gerador. Essa regra se aplica também aos fundos de investimentos imobiliários, que possuem a mesma natureza financeira desses valores. No caso dos imóveis, contabilizados no sistema patrimonial, os ganhos e perdas serão registrados como variações ativas e variações passivas, respectivamente, sendo a receita (se for o caso) contabilizada no momento de sua alienação.

Registra-se que conforme dispõe o art. 150 da CF de 1988, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir, entre outros, impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, recebendo, portanto, a carteira de investimentos dos RPPS, imunidade fiscal.

5.6.4.1 Valorização da carteira de investimentos

As valorizações das aplicações em poupança, dos fundos de investimentos e dos títulos públicos dos RPPS serão registradas com base no aviso bancário (ou documento financeiro hábil) apresentado pela instituição administradora da carteira. No caso dos imóveis, o registro da atualização dar-se-á com base no laudo de peritos. Para esclarecer o procedimento, considere os dados dos exemplos que se seguem.

Exemplo 1: ganho com aplicação em poupança (mesmo raciocínio para os fundos de investimentos e títulos públicos)

Em R$

Aplicação em 1º/jan./20X1	20.000,00
Saldo apresentado em 31/jan./20X1	20.100,00

Registro da realização da receita referente à aplicação em poupança, no sistema orçamentário	D – 1.9.1.1.4.00.00 – Receita Realizada	100,00
	C – 1.9.1.1.1.00.00 – Receita a Realizar	100,00

Registro da valorização na carteira de investimentos, referente à aplicação em poupança, no sistema financeiro	D – 1.1.5.1.6.00.00 – Poupança	100,00
	C – 4.1.3.2.8.10.00 – Remuneração de Investimentos em Renda Fixa	100,00

Exemplo 2: ganho com imóvel registrado em investimentos

Em R$

Recebimento do imóvel em 1º/jan./20X1	50.000,00
Resultado apresentado pelo laudo de peritos em 31/jan./20X1	60.000,00

Registro da valorização no imóvel, no sistema patrimonial	D – 1.1.5.3.1.xx.xx – Imóveis	10.000,00
	C – 6.2.3.2.1.01.00 – Bens Imóveis	10.000,00

5.6.4.2 Desvalorização da carteira de investimentos

As desvalorizações das aplicações em poupança, dos fundos de investimentos e dos títulos públicos dos RPPS também serão registradas com base no aviso bancário (ou documento financeiro hábil) apresentado pela instituição administradora da carteira. Esses valores serão computados como conta retificadora da receita orçamentária ou utilizando-se a provisão para perda em investimentos anteriormente constituída. Para entender o procedimento, considere os seguintes exemplos:

Exemplo 1: perda com aplicação em fundos de investimentos (mesmo raciocínio para poupança e títulos públicos)

Em R$

Aplicação em 1º/jan./20X1	40.000,00
Saldo apresentado em 31/jan./20X1	39.800,00

a) CASO 1: Lançamento considerando o registro da perda como conta retificadora da receita orçamentária (inexistência de provisão)

Registro da desvalorização da carteira de investimento, no sistema financeiro	D – 4 .9.0.0.0.00.00 – Deduções da Receita Corrente	200,00
	C – 1.1.5.x.x.xx.xx – Investimentos dos RPPS	200,00

Ajuste na realização da receita em função da dedução contabilizada, no sistema orçamentário	D – 1.9.1.1.1.00.00 – Receita a Realizar	200,00
	C – 1.9.1.1.4.00.00 – Receita Realizada	200,00

b) CASO 2: Lançamento considerando o registro da perda com a utilização da provisão constituída com esse objetivo

Registro da desvalorização da carteira de investimento utilizando a provisão constituída, no sistema financeiro	D – 1.1.5.8.0.00.00 – Provisão para Perdas em Investimentos	200,00
	C – 1.1.5.x.x.xx.xx – Investimentos dos RPPS	200,00

No caso dos imóveis, a desvalorização será contabilizada considerando-se os valores apresentados pelo laudo de peritos. Como se trata de conta patrimonial, a perda não poderá ser computada na provisão para perdas em investimentos (conta financeira), devendo ser lançada diretamente no resultado com variação passiva:

Exemplo 2: perda com imóvel registrado em investimentos

	Em R$
Recebimento do imóvel em 1º/jan./20X1	50.000,00
Resultado apresentado pelo laudo de peritos em 31/jan./20X1	45.000,00

Registro da desvalorização dos imóveis da carteira de investimento do RPPS, no sistema patrimonial	D – 5.2.3.2.1.01.00 – Bens Imóveis (desvalorização de bens)	5.000,00
	C – 1.1.5.3.1.xx.xx – Imóveis	5.000,00

5.6.5 Resgate da carteira de investimentos

No caso do resgate **parcial** ou **total** da poupança, dos fundos de investimentos e dos títulos públicos, independentemente dos ganhos e perdas (cujos valores já afetaram o resultado anteriormente), o reflexo dar-se-á somente no sistema financeiro, conforme o exemplo abaixo:

Resgate de poupança, fundos de investimentos ou títulos públicos, com ganhos ou perdas já contabilizados

	Em R$
Valor resgatado em 31/Jan./20X1	20.100,00

Registro do resgate de investimento, no sistema financeiro	D – 1.1.1.1.2..xx.xx – Bancos Conta Investimento	20.100,00
	C – 1.1.5.x.x.xx.xx – Investimentos dos RPPS	20.100,00

No caso da alienação de bens imóveis, procede-se à baixa do bem no sistema patrimonial, à realização da receita no sistema orçamentário e à entrada da receita no sistema financeiro. Considere os dados do exemplo abaixo para entender o procedimento:

Alienação de imóvel com ganho já contabilizado

	Em R$
Recebimento do imóvel	50.000,00
Valor atualizado com base em laudo	60.000,00
Valor da alienação	60.000,00

Registro da desincorporação do imóvel no momento da alienação, no sistema patrimonial	D – 5.2.3.1.1.00.00 – Baixa de Bens Imóveis	60.000,00
	C – 1.1.5.3.1.xx.xx – Imóveis	60.000,00

Registro da realização da receita com alienação do imóvel, no sistema orçamentário	D – 1.9.1.1.4.00.00 – Receita Realizada	60.000,00
	C – 1.9.1.1.1.00.00 – Receita a Realizar	60.000,00

Registro da entrada de recurso decorrentes da alienação de imóvel, no sistema financeiro	D – 1.1.1.1.2.xx.xx – Bancos Conta Movimento	60.000,00
	C – 4.2.2.2.9.00.00 – Alienação de Outros Bens Imóveis	60.000,00

Diferentemente das aplicações e dos investimentos, que recebem apenas tratamento financeiro, onde a receita é contabilizada pela diferença entre o valor da aquisição e o valor de resgate, a receita da alienação do imóvel será registrada integralmente pelo valor da venda, no exemplo R$ 60.000,00. É importante ressaltar que se considerarmos os dados anteriores (valor contábil de R$ 50.000,00 atualizado para R$ 60.000,00), o ganho efetivo com a transação foi de apenas R$ 10.000,00, cuja valorização já afetou o resultado anteriormente. Acontece que a receita de R$ 60.000,00, que afetará positivamente o resultado, tem como correspondência uma variação passiva (baixa de bens imóveis) também de R$ 60.000,00, que afetará negativamente esse mesmo resultado. Como o valor de venda no exemplo é o mesmo o valor contábil já atualizado, neste momento a operação não afetará o resultado do exercício. O mesmo raciocínio é aplicado no caso da alienação de imóvel com perda:

Alienação de imóvel registrado em investimentos com perda já contabilizada

	Em R$
Recebimento do imóvel	50.000,00

Valor atualizado com base em laudo	45.000,00
Valor da alienação	45.000,00

Registro da desincorporação do imóvel no momento da alienação, no sistema patrimonial	D – 5.2.3.1.1.00.00 – Baixa de Bens Imóveis	45.000,00
	C – 1.1.5.3.1.xx.xx – Imóveis	45.000,00

Registro da realização da receita com alienação do imóvel, no sistema orçamentário	D – 1.9.1.1.4.00.00 – Receita Realizada	45.000,00
	C – 1.9.1.1.1.00.00 – Receita a Realizar	45.000,00

Registro da entrada de recurso decorrentes da alienação de imóvel, no sistema financeiro	D – 1.1.1.1.2.xx.xx – Bancos Conta Movimento	45.000,00
	C – 4.2.2.2.9.00.00 – Alienação de Outros Bens Imóveis	45.000,00

Contudo, se a alienação do bem for a valor superior ao valor atualizado registrado contabilmente, o resultado do exercício no momento da venda será afetado pela diferença:

Alienação de imóvel registrado em investimentos com perda já contabilizada

Em R$

Recebimento do imóvel	50.000,00
Valor atualizado com base em laudo	45.000,00
Valor da alienação	62.000,00

Registro da desincorporação do imóvel no momento da alienação, no sistema patrimonial	D – 5.2.3.1.1.00.00 – Baixa de Bens Imóveis	45.000,00
	C – 1.1.5.3.1.xx.xx – Imóveis	45.000,00

Registro da realização da receita com alienação do imóvel, no sistema orçamentário	D – 1.9.1.1.4.00.00 – Receita Realizada	62.000,00
	C – 1.9.1.1.1.00.00 – Receita a Realizar	62.000,00

Registro da entrada de recurso decorrentes da alienação de imóvel, no sistema financeiro	D – 1.1.1.1.2.xx.xx – Bancos Conta Movimento	62.000,00
	C – 4.2.2.2.9.00.00 – Alienação de Outros Bens Imóveis	62.000,00

No momento desta alienação, o resultado será afetado positivamente pela receita de capital de R$ 62.000,00 (valor de venda), e negativamente por uma variação passiva (desincorporação de bem) no valor de R$ 45.000,00 (valor contábil). Logo, a transação afetará positivamente a apuração do resultado do exercício em R$ 17.000,00.

5.7 REAVALIAÇÕES

Reavaliação é o procedimento contábil que objetiva a evidenciação dos ativos a valores mais próximos aos de reposição, mediante a adoção do valor de mercado.

A Portaria MPS 916/2003 estabelece, em seu anexo IV, que "deverão ser realizadas avaliações e reavaliações periódicas dos imóveis cadastrados pelos RPPS, a fim de que os valores apurados estejam em consonância com o mercado imobiliário". A Lei 4.320/1964 já fazia referência a esse procedimento contábil ao estabelecer que "poderão ser feitas reavaliações de bens móveis e imóveis" (art. 106, § 3º).

O Conselho Federal de Contabilidade publicou a Resolução CFC 1.004/2004, aprovando a NBC T 19.6, sobre a reavaliação de ativos. Como não existe norma pública oficial que dê tratamento contábil ao assunto, recomenda-se, para efeito da implementação desse procedimento contábil nos RPPS, o atendimento ao disposto nesta Resolução.

5.7.1 Objetivo

O papel da reavaliação é o de preservar o conceito de uso e o Princípio da Continuidade das atividades operacionais da entidade, por isso **somente os bens móveis e imóveis de uso, portanto, registrados no ativo permanente dos RPPS, serão reavaliados.** Os imóveis classificados no grupo de investimentos dos RPPS serão avaliados a valor de mercado, de acordo com a metodologia apresentada no item 5.5 – Carteira de Investimentos.

5.7.2 Metodologia

O valor da reavaliação do ativo imobilizado é a diferença entre o valor de mercado (com base em laudo técnico elaborado por três peritos ou entidade especializada) e o valor contábil líquido do bem.

Entende-se por valor contábil líquido o montante pelo qual um bem está registrado na Contabilidade, numa determinada data base, líquido da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada ou provisão para ajuste do ativo ao seu valor recuperável. Já o valor de mercado aplicado aos bens é o valor que a entidade despenderia para repor esse Ativo, considerando-se uma negociação normal entre partes independentes, sem favorecimentos e

isentas de outros interesses, devendo esse valor considerar o preço à vista de reposição do Ativo, contemplando as condições de uso em que o bem se encontra.

5.7.3 Periodicidade da reavaliação

Ao optar pela reavaliação, o critério para avaliação contábil do imobilizado da entidade deixa de ser o valor de custo (valor original), e as reavaliações passam a ser periódicas, com uma regularidade tal que o valor líquido contábil não apresente diferenças significativas em relação ao valor de mercado, na data de encerramento de cada exercício social. Pela Resolução CFC 1.004/2004, a reavaliação do ativo imobilizado deve ser efetuada pelo menos:

- **anualmente**, para as contas ou grupo de contas cujos valores de mercado variar significativamente em relação aos valores anteriormente registrados;
- **a cada quatro anos**, para os ativos cuja oscilação do preço de mercado não seja relevante, incluindo-se ainda os bens adquiridos após a última reavaliação;
- **periodicamente**, observados o conceito e os prazos acima. A entidade pode optar por um sistema rotativo, realizando reavaliações parciais, por rodízio, com cronogramas definidos, que cubram a totalidade dos ativos que sofrerão reavaliação a cada período.

A Resolução estabelece ainda que a entidade que optar pela reavaliação deverá manter este procedimento por, no mínimo, dez anos. Decorrido esse prazo, optando a entidade por não mais realizar a reavaliação, os bens anteriormente reavaliados permanecem com os valores das reavaliações.

5.7.4 Critérios de avaliação

A contabilização da reavaliação deverá ser efetuada com base em laudo fundamentado que indique os critérios de avaliação e os elementos de comparação adotados. A reavaliação deve observar o Princípio da Continuidade, ou seja, considerar a efetiva possibilidade de recuperação dos ativos em avaliação pelo seu uso.

Como visto anteriormente, a reavaliação deve ser feita tendo como base o valor de mercado. No caso dos bens sujeitos à depreciação, exaustão ou amortização, é indispensável que no laudo de avaliação haja a indicação da vida útil econômica remanescente desses bens, para definição das futuras taxas de depreciação, exaustão ou amortização que serão aplicadas, bem como indicação de eventual valor residual[23].

Os bens objeto de reavaliação devem ser individualmente identificados quanto a sua descrição e registro contábil, em contas ou subcontas que especifiquem o custo, depreciações, exaustões ou amortizações acumuladas. O valor de avaliação de cada bem deve ser comparado com o valor líquido contábil correspondente na mesma data base. Para tais bens, devem ser registradas as depreciações, amortizações ou exaustões correspondentes até a data base do laudo de avaliação.

O registro contábil da reavaliação somente poderá ser efetuado no mesmo exercício em que o laudo da reavaliação foi elaborado. Se a defasagem entre a data base do laudo de avaliação e a de sua aprovação pelo conselho da entidade provocar distorções relevantes, a contabilização da reavaliação deverá ser efetuada com base em valores constantes do laudo de avaliação devidamente atualizados, mantendo-se as premissas nele utilizadas.

5.7.5 Contas envolvidas

CONTAS PATRIMONIAIS	
1.0.0.0.0.00.00	**ATIVO**
1.4.0.0.0.00.00	ATIVO PERMANENTE
1.4.2.0.0.00.00	IMOBILIZADO
1.4.2.1.0.00.00	BENS MÓVEIS E IMÓVEIS
1.4.2.1.1.00.00	BENS IMÓVEIS
1.4.2.1.1.01.00	EDIFÍCIOS
1.4.2.1.1.03.00	TERRENOS
1.4.2.1.1.06.00	SALAS E ESCRITÓRIOS
1.4.2.1.2.00.00	BENS MÓVEIS
1.4.2.1.2.06.00	APARELHOS E EQUIPAMENTOS DE COMUNICAÇÃO
1.4.2.1.2.12.00	APARELHOS E UTENSÍLIOS DOMÉSTICOS
1.4.2.1.2.18.00	COLEÇÕES E MATERIAIS BIBLIOGRÁFICOS
1.4.2.1.2.24.00	EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO, SEGURANÇA E SOCORRO
1.4.2.1.2.32.00	MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS GRÁFICOS
1.4.2.1.2.33.00	EQUIPAMENTOS PARA ÁUDIO, VÍDEO E FOTO
1.4.2.1.2.34.00	MÁQUINAS, UTENSÍLIOS E EQUIPAMENTOS DIVERSOS
1.4.2.1.2.35.00	EQUIPAMENTOS DE PROCESSAMENTO DE DADOS
1.4.2.1.2.36.00	MÁQUINAS, INSTALAÇÕES E UTENSÍLIOS DE ESCRITÓRIO
1.4.2.1.2.39.00	EQUIPAMENTOS HIDRÁULICOS E ELÉTRICOS
1.4.2.1.2.42.00	MOBILIÁRIO EM GERAL
1.4.2.1.2.48.00	VEÍCULOS DIVERSOS
1.4.2.1.2.51.00	PEÇAS NÃO INCORPORÁVEIS A IMÓVEIS
1.4.2.1.2.52.00	VEÍCULOS DE TRAÇÃO MECÂNICA

[23] Esse procedimento será tratado no item relativo à depreciação.

1.4.2.1.2.57.00	ACESSÓRIOS PARA AUTOMÓVEIS
1.4.2.1.2.87.00	MATERIAL DE USO DURADOURO
1.4.2.1.2.99.00	OUTROS BENS MÓVEIS
1.4.2.9.0.00.00	DEPRECIAÇÕES, AMORTIZAÇÕES E EXAUSTÕES **(REDUTORA)**
2.0.0.0.0.00.00	**PASSIVO**
2.4.0.0.0.00.00	PATRIMÔNIO LÍQUIDO (SALDO PATRIMONIAL)
2.4.2.0.0.00.00	RESERVAS
2.4.2.2.0.00.00	RESERVAS DE REAVALIAÇÃO
2.4.2.2.1.00.00	REAVALIAÇÃO DE BENS IMÓVEIS
2.4.2.2.3.00.00	REAVALIAÇÃO DE BENS MÓVEIS
CONTAS DE RESULTADO	
5.0.0.0.0.00.00	**RESULTADO DIMINUTIVO DO EXERCÍCIO**
5.2.0.0.0.00.00	RESULTADO EXTRA-ORÇAMENTÁRIO
5.2.3.0.0.00.00	DECRÉSCIMOS PATRIMONIAIS
5.2.3.2.0.00.00	AJUSTES DE BENS, VALORES E CRÉDITOS
5.2.3.2.1.00.00	DESVALORIZAÇÃO DE BENS
5.2.3.2.1.01.00	BENS IMÓVEIS
5.2.3.2.1.02.00	BENS MÓVEIS
5.2.3.2.1.99.00	OUTROS BENS

5.7.6 Contabilização da reavaliação

A diferença positiva entre o valor da reavaliação (laudo) e o valor contábil líquido do bem deve ser incorporada ao respectivo Ativo e terá como contrapartida a conta de reserva de reavaliação, do patrimônio líquido:

Em R$

Valor contábil de imóvel registrado no imobilizado	100.000,00
Resultado apresentado pelo laudo de peritos	150.000,00

Registro da valorização no valor do imóvel, no sistema patrimonial	D – 1.4.2.1.1.xx.xx – Bens Imóveis	50.000,00
	C – 2.4.2.2.1.00.00 – Reavaliação de Bens Imóveis	50.000,00

Quando se tratar de reavaliação negativa, ou seja, o valor do bem registrado na Contabilidade superar o seu valor de mercado, duas hipóteses devem ser consideradas para o registro contábil:

a. a utilização da reserva de reavaliação anteriormente constituída (até o limite contabilizado);
b. o registro como decréscimo patrimonial, quando a perda for considerada irrecuperável.

a) CASO 1: Lançamento da reavaliação negativa, considerando-se a utilização da reserva de reavaliação anteriormente constituída

Em R$

Valor contábil de imóvel registrado no imobilizado	100.000,00
Resultado apresentado pelo laudo de peritos	90.000,00

Registro da utilização da reserva de avaliação em virtude da desvalorização do imóvel, no sistema patrimonial	D – 2.4.2.2.1.00.00 – Reavaliação de Bens Imóveis	10.000,00
	C – 1.4.2.1.1.xx.xx – Bens Imóveis	10.000,00

b) CASO 2: registro como decréscimo no caso de perda considerada irrecuperável

Quando o saldo da reserva de reavaliação for insuficiente para cobrir a perda do bem apurada no laudo de peritos, e se a perda for considerada irrecuperável, a diferença será registrada como decréscimo patrimonial, no resultado do exercício em que a reavaliação ocorrer. Esse procedimento também será aplicado quando o valor da primeira reavaliação do bem apresentar-se inferior ao seu valor contábil líquido:

Em R$

Valor contábil de imóvel registrado no imobilizado	100.000,00
Resultado apresentado pelo laudo de peritos na primeira reavaliação	85.000,00

Registro da perda diretamente como decréscimo patrimonial, no sistema patrimonial	D – 5.2.3.2.1.01.00 – Bens Imóveis (desvalorização de bens)	15.000,00
	C – 1.4.2.1.1.xx.xx – Bens Imóveis	15.000,00

5.7.7 Reavaliação considerando-se a existência de depreciação

Após a reavaliação, a depreciação do bem passa a ser recalculada sobre o novo valor, considerando-se a vida útil econômica remanescente indicada no laudo de avaliação:

Situação do bem antes do laudo	
Valor Histórico	20.000,00
Depreciação Acumulada	(16.000,00)
Vida Útil	5 anos (20% a.a.)
Depreciação Anual	R$ 4.000,00

Situação do bem depois do laudo	
Valor do Bem após o laudo	R$ 18.000,00
Vida útil Remanescente	4 anos (25% a.a)
Depreciação Anual	R$ 4.500,00

5.7.8 Caso prático

Considere que a conta edifícios registrada no Ativo Imobilizado do RPPS esteja contabilizada em R$ 50.000,00, com depreciação acumulada de R$ 40.000,00, e que, conforme laudo elaborado por peritos, o valor de mercado esteja avaliado em R$ 80.000,00:

Situação do bem antes do laudo:		**Situação apresentada pelo laudo:**	
Valor histórico	50.000,00	Novo valor do bem	80.000,00
Depreciação acumulada	(40.000,00)	Tempo de vida remanescente	10 anos
Valor contábil líquido	10.000,00		

Resultado da Reavaliação	
Valor da nova avaliação	80.000,00
Valor contábil líquido	10.000,00
Total	70.000,00

A prática contábil recomenda que primeiro se elimine o valor da depreciação acumulada em contrapartida ao valor registrado para o bem, para que se obtenha o seu valor contábil líquido.

Registro da eliminação da depreciação acumulada, no sistema patrimonial	D – 1.4.2.9.0.00.00 – Depreciações, Amortizações e Exaustões	40.000,00
	C – 1.4.2.1.1.01.00 – Edifícios	40.000,00

Sobre o valor contábil líquido, então, é aplicada a nova base de valor, contabilizando-se a diferença entre o valor ajustado e o novo valor apresentado pelo laudo de reavaliação (no exemplo, R$ 80.000,00 - R$ 10.000,00 = R$ 70.000,00):

Registro da valorização do edifício, no sistema patrimonial	D – 1.4.2.1.1.01.00 – Edifícios	70.000,00
	C – 2.4.2.2.1.00.00 – Reavaliação de Bens Imóveis	70.000,00

Considerando-se os dados do exemplo, a nova base de cálculo da depreciação do bem reavaliado é de R$ 80.000,00, e a vida útil que deve ser considerada é de 10 anos ou 120 meses, resultando numa depreciação mensal de R$ 666,67, ou anual de R$ 8.000,00.

5.7.9 Divulgação

Recomenda-se a divulgação das informações sobre a reavaliação efetuada pela entidade por meio das notas explicativas, destacando-se, no mínimo:

- as bases da reavaliação e os avaliadores, no ano da reavaliação;
- o histórico e a data da reavaliação;
- o sumário das contas objeto da reavaliação e respectivos valores;

- o efeito no resultado do exercício, oriundo das depreciações, amortizações ou exaustões sobre a reavaliação e baixas posteriores.

5.8 DEPRECIAÇÕES

A Portaria MPS 916/2003 e atualizações determina que seja feita a realização de registro analítico de cada um dos bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis por sua guarda e administração. A Portaria também estabelece, no mesmo anexo, que as depreciações e amortizações dos RPPS deverão ser efetuadas utilizando-se os parâmetros e índices admitidos pela Secretaria da Receita Federal, adequando-os às peculiaridades inerentes a cada regime próprio.

O procedimento contábil da depreciação já havia sido contemplado pela Lei 4.320/1964, que à época estabeleceu, em seu art. 108, (para as autarquias e outras entidades) que as "*as previsões para depreciação serão computadas para efeito de apuração do saldo líquido das mencionadas entidades*". A Lei de Responsabilidade Fiscal também admitiu o procedimento, quando dispôs, em seu art. 50, que, além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, "*a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial*". Para que seja possível o levantamento de custos de uma entidade, é imprescindível que ela realize a depreciação de seus bens.

A matéria também já foi regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Resolução CFC 1.027/2005, que aprovou recentemente a NBC T 19.5, que trata da depreciação, amortização e exaustão. Como não existe norma pública oficial que dê tratamento contábil ao assunto, recomenda-se, para efeito da implementação desse procedimento contábil nos RPPS, o atendimento ao disposto nesta Resolução.

Ressalta-se que os RPPS, independentemente da estrutura em que forem implementados (fundo, autarquia ou fundação), deverão introduzir, obrigatoriamente, a depreciação em seus registros contábeis.

5.8.1 Definição e objetivo

Depreciação é a redução do valor dos bens pelo desgaste ou perda da utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência. Já a amortização é a redução do valor aplicado na aquisição de direitos de propriedade e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado. O valor depreciável e amortizável é o custo de um ativo menos o seu valor residual[24].

No registro da depreciação devem ser observados os seguintes aspectos:

- A obrigatoriedade do reconhecimento da depreciação ou amortização;
- Os encargos da depreciação ou amortização de cada período devem ser reconhecidos no resultado do exercício (variação passiva), a não ser que sejam incluídos no valor contábil de outro ativo;
- As circunstâncias que podem influenciar o registro, como a reavaliação de bens.

O ativo imobilizado deve ser depreciado ou amortizado em função da estimativa de sua vida útil ou prazo de utilização. Entende-se por vida útil ou período de utilização o período durante o qual se espera que o ativo seja utilizado pela entidade.

5.8.2 Base de cálculo

A base de cálculo da depreciação será o valor original do bem ou o valor da reavaliação decorrente de novas avaliações efetuadas no ativo imobilizado. Além do valor do elemento em si, devem ser incluídos, até a efetiva incorporação do bem ao patrimônio, todos os valores necessários para que ele esteja em condições de operar na forma pretendida pela administração.

O valor depreciável ou amortizável de um ativo deve ser apropriado, sistematicamente, durante sua vida útil ou período de uso, e deve ser revisado, pelo menos, ao final de cada exercício. Esse valor deve ser determinado após a dedução do valor residual (se houver), e reconhecido contabilmente até que o valor residual do ativo seja igual ao seu valor contábil. Para apuração da base de

[24] Valor residual é o montante líquido que a entidade espera, com razoável segurança, obter por um ativo no fim de sua vida útil, deduzidos os custos esperados para sua venda.

cálculo da depreciação com valor residual, considere os dados do exemplo abaixo:

	Em R$
Custo de aquisição do bem (valor histórico)	14.000,00
(-) Valor residual	2.000,00
Base de Cálculo da Depreciação	**12.000,00**

Conforme estabelece o Conselho Federal de Contabilidade, no momento em que o valor residual do ativo apresentar-se igual ou superior ao seu valor contábil, o encargo da depreciação ou amortização é zero até que o valor residual diminua para uma quantia abaixo do valor contábil do ativo.

Ressalta-se que a depreciação ou amortização de um ativo cessa quando o mesmo é baixado ou transferido do imobilizado. Todavia, essa depreciação ou amortização não cessa pelo fato de o ativo tornar-se obsoleto ou ser retirado temporariamente de operação, a não ser que esteja totalmente depreciado ou amortizado.

5.8.3 Vida útil e taxas aplicadas

A determinação do período de vida útil econômica de um determinado bem é a maior dificuldade associada ao cálculo da depreciação. A NBC T 19.5 recomenda que ao estimar a vida útil ou o período de uso de um ativo, os seguintes fatores devem ser considerados:

- O uso esperado do ativo, que deve ser avaliado com base na capacidade esperada ou na produção física do ativo;
- O desgaste físico esperado, que depende de fatores operacionais, tal como o número de turnos durante os quais o ativo será usado;
- A obsolescência tecnológica;
- Os limites legais ou semelhantes sobre o uso do ativo, tal como data de expiração do respectivo arrendamento.

Desta forma, o custo de tais ativos deve ser alocado aos exercícios beneficiados no decorrer de sua vida útil econômica, para que o valor gasto em sua aquisição seja distribuído proporcionalmente na composição do resultado dos exercícios durante os quais esse bem foi utilizado, sendo esse o objetivo da depreciação.

Uma alternativa para as entidades públicas estabelecerem uma alíquota de depreciação para os seus ativos, já que não possuem legislação própria sobre o assunto, tem sido a adoção da tabela da Secretaria da Receita Federal, que fixa prazo de vida útil e a taxa de depreciação para uma série de bens, atualmente regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº. 162/1998. Na prática, a taxa da depreciação corresponde a um percentual fixado em função do tempo de vida útil do bem, que varia de acordo com o método de depreciação adotado.

Considerando-se os bens relacionados na Portaria MPS 916/2003 e suas atualizações, os seguintes prazos e taxas devem ser aplicados de acordo com a tabela da Secretaria da Receita Federal:

Código	Bem	Vida Útil	Taxa Anual de Depreciação
1.4.2.1.1.01.00	Edifícios	25 anos	4%
1.4.2.1.1.06.00	Salas e Escritórios	25 anos	4%
1.4.2.1.2.06.00	Aparelhos e Equipamentos de Comunicação	10 anos	10%
1.4.2.1.2.12.00	Aparelhos e Utensílios Domésticos	10 anos	10%
1.4.2.1.2.18.00	Coleções e Materiais Bibliográficos	Não se encontram contemplados na tabela da SRF. Recomenda-se não depreciar.	
1.4.2.1.2.24.00	Equipamento de Proteção, Segurança e Socorro	10 anos	10%
1.4.2.1.2.32.00	Máquinas e Equipamentos Gráficos	10 anos	10%
1.4.2.1.2.33.00	Equipamentos para Áudio, Vídeo e Foto	10 anos	10%
1.4.2.1.2.34.00	Máquinas, Utensílios e Equipamentos Diversos	10 anos	10%
1.4.2.1.2.35.00	Equipamentos de Processamento de Dados	5 anos	20%
1.4.2.1.2.36.00	Máquinas, Instalações e Utensílios de Escritório	10 anos	10%
1.4.2.1.2.39.00	Equipamentos Hidráulicos e Elétricos	10 anos	10%
1.4.2.1.2.42.00	Mobiliário em Geral	10 anos	10%
1.4.2.1.2.48.00	Veículos Diversos	5 anos	20%
1.4.2.1.2.51.00	Peças não Incorporáveis a Imóveis	Não se encontram contempladas na tabela da SRF. Recomenda-se estudar caso a caso.	
1.4.2.1.2.52.00	Veículos de Tração Mecânica	4 anos	25%
1.4.2.1.2.57.00	Acessórios para Automóveis (duração superior 1 ano)	5 anos	20%
1.4.2.1.2.87.00	Material de uso duradouro	Classificar de acordo com a característica dos itens anteriores.	

Como disposto na própria Portaria MPS 916/2003 e suas atualizações, a adoção dos parâmetros e índices admitidos pela Secretaria da Receita Federal fica a critério do gestor do RPPS, adequando-os às peculiaridades inerentes a cada unidade gestora, já que as entidades governamentais não têm a

preocupação de cunho fiscal que normalmente acompanha as entidades que se utilizam dessa tabela, onde os valores depreciados entram como despesas dedutíveis para fins de cálculo do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido. Assim, um veículo pertencente à unidade gestora do RPPS pode ser normalmente depreciado em 10 anos, levando-se em consideração as condições de trabalho a que ele estará exposto. Todavia, a Secretaria do Tesouro Nacional recomenda que os prazos constantes da tabela da Secretaria da Receita Federal sejam observados, para que entre as unidades gestoras dos RPPS haja uniformidade de tratamento da informação.

É importante ressaltar que o bem só poderá ser depreciado a partir da data em que for instalado ou posto em serviço.

5.8.4 Terrenos e construções

Segundo a NBC T 19.5, terrenos e construções são ativos que devem ser registrados separadamente, mesmo quando adquiridos em conjunto. Com algumas exceções, como pedreiras e aterros, os terrenos têm vida útil ilimitada e não devem ser depreciados. As construções, por outro lado, têm vida útil limitada e devem ser depreciadas. Segundo Ribeiro (1997:224), não se depreciam:

- Terrenos, salvo em relação aos melhoramentos ou construções;
- Prédios ou construções destinados à revenda ou que não estejam sendo utilizados nem alugados pelo proprietário;
- Bens que normalmente aumentam de valor com o tempo, como obras de arte ou antiguidades;
- Bens para os quais seja registrada quota de exaustão;
- Bens cujo tempo de vida útil seja inferior a um ano.

A depreciação só poderá ser realizada pela entidade que suportar o encargo econômico da perda do poder aquisitivo do bem, de acordo com as condições de propriedade, posse ou uso. Assim, os bens que estiverem na entidade sob a forma de arrendamento mercantil (*leasing*) não podem ser depreciados pelo arrendatário, que poderá devolvê-lo ao arrendador no final do contrato.

5.8.5 Métodos de depreciação e amortização

O método de depreciação e amortização usado deve refletir o padrão previsto de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros do ativo e ser aplicado uniformemente. Esse método deve ser revisado, pelo menos, ao final de cada exercício, ou quando existir mudança significativa no padrão esperado de consumo dos benefícios econômicos futuros incorporados ao ativo. Dentre os vários métodos de cálculo dos encargos de depreciação e amortização, destacam-se:

- *Método linear*: resulta em valor constante durante a vida útil, se o valor residual do ativo não mudar;
- *Método dos saldos decrescentes*: resulta em valor decrescente durante a vida útil;
- *Método das unidades produzidas*: resulta em valor baseado na expectativa de produção.

Até que o assunto seja regulamentado oficialmente para a Administração Pública, recomenda-se que na unidade gestora do RPPS seja utilizado o método linear, pelas características que cercam a atividade na qual o bem será utilizado. Por esse método, são fixadas taxas constantes de depreciação ao longo do tempo de vida útil do bem, como no exemplo:

Bem	Valor de Aquisição	Vida Útil	Taxa de Depreciação Anual
Veículo novo	R$ 30.000,00	5 anos	20%

Cálculo: 20% x R$ 30.000,00 = R$ 6.000,00 ao ano ou R$ 500,00 ao mês, que deverão ser lançados como decréscimo patrimonial na apuração do resultado.

Considerando-se o mesmo exemplo, com a hipótese de um valor residual de R$ 600,00, ter-se-ia:

Bem	Valor de Aquisição	Valor Residual	Vida Útil	Taxa de Depreciação Anual
Veículo novo	R$ 30.000,00	R$ 600,00	5 anos	20%

Cálculo: R$ 30.000,00 – R$ 600,00 = R$ 29.400,00 x 20% = R$ 5.880,00 ao ano ou R$ 490,00 ao mês, que deverão ser lançados como decréscimo patrimonial na apuração do resultado.

5.8.6 Contas envolvidas

CONTAS PATRIMONIAIS	
1.0.0.0.0.00.00	**ATIVO**
1.4.0.0.0.00.00	ATIVO PERMANENTE
1.4.2.0.0.00.00	IMOBILIZADO
1.4.2.1.0.00.00	BENS MÓVEIS E IMÓVEIS
1.4.2.1.1.00.00	BENS IMÓVEIS
1.4.2.1.1.01.00	EDIFÍCIOS
1.4.2.1.1.06.00	SALAS E ESCRITÓRIOS
1.4.2.1.2.00.00	BENS MÓVEIS
1.4.2.1.2.06.00	APARELHOS E EQUIPAMENTOS DE COMUNICAÇÃO
1.4.2.1.2.12.00	APARELHOS E UTENSÍLIOS DOMÉSTICOS
1.4.2.1.2.18.00	COLEÇÕES E MATERIAIS BIBLIOGRÁFICOS
1.4.2.1.2.24.00	EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO, SEGURANÇA E SOCORRO
1.4.2.1.2.32.00	MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS GRÁFICOS
1.4.2.1.2.33.00	EQUIPAMENTOS PARA ÁUDIO, VÍDEO E FOTO
1.4.2.1.2.34.00	MÁQUINAS, UTENSÍLIOS E EQUIPAMENTOS DIVERSOS
1.4.2.1.2.35.00	EQUIPAMENTOS DE PROCESSAMENTO DE DADOS
1.4.2.1.2.36.00	MÁQUINAS, INSTALAÇÕES E UTENSÍLIOS DE ESCRITÓRIO
1.4.2.1.2.39.00	EQUIPAMENTOS HIDRÁULICOS E ELÉTRICOS
1.4.2.1.2.42.00	MOBILIÁRIO EM GERAL
1.4.2.1.2.48.00	VEÍCULOS DIVERSOS
1.4.2.1.2.51.00	PEÇAS NÃO INCORPORÁVEIS A IMÓVEIS
1.4.2.1.2.52.00	VEÍCULOS DE TRAÇÃO MECÂNICA
1.4.2.1.2.57.00	ACESSÓRIOS PARA AUTOMÓVEIS
1.4.2.1.2.87.00	MATERIAL DE USO DURADOURO
1.4.2.1.2.99.00	OUTROS BENS MÓVEIS
1.4.2.9.0.00.00	DEPRECIAÇÕES, AMORTIZAÇÕES E EXAUSTÕES **(REDUTORA)**
CONTAS DE RESULTADO	
5.0.0.0.0.00.00	**RESULTADO DIMINUTIVO DO EXERCÍCIO**
5.2.0.0.0.00.00	RESULTADO EXTRA-ORÇAMENTÁRIO
5.2.3.0.0.00.00	DECRÉSCIMOS PATRIMONIAIS
5.2.3.2.0.00.00	AJUSTES DE BENS, VALORES E CRÉDITOS
5.2.3.2.8.00.00	DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO
5.2.3.2.8.01.00	DEPRECIAÇÕES
5.2.3.2.8.01.01	ADMINISTRAÇÃO
6.0.0.0.0.00.00	**RESULTADO AUMENTATIVO DO EXERCÍCIO**
6.2.0.0.0.00.00	RESULTADO EXTRA-ORÇAMENTÁRIO
6.2.3.0.0.00.00	ACRÉSCIMOS PATRIMONIAIS
6.2.3.2.0.00.00	AJUSTES DE BENS, VALORES E CRÉDITOS
6.2.3.2.8.00.00	OUTROS AJUSTES PATRIMONIAIS
6.2.3.2.8.01.00	REVERSÃO DE DEPRECIAÇÃO
6.2.3.2.8.01.99	OUTRAS REVERSÕES DE DEPRECIAÇÕES

5.8.7 Contabilização da depreciação

Pelas regras da Contabilidade Pública, a depreciação dos bens do Ativo Imobilizado dos RPPS é lançada, em função de sua natureza, como decréscimo patrimonial no resultado diminutivo do exercício, em contrapartida à conta retificadora da depreciação acumulada classificada no ativo permanente:

Em R$

Veículo novo adquirido pela entidade	42.000,00
Valor residual	1.200,00
Depreciação que será lançada no primeiro mês (R$ 40.800,00 : 60 meses)	680,00

Registro da depreciação mensal de bem novo, no sistema patrimonial	D – 5.2.3.2.8.01.01 – Administração	680,00
	C – 1.4.2.9.0.00.00 – Depreciações, Amortizações e Exaustões	680,00

Periodicamente, a conta depreciação acumulada receberá, a crédito, os valores das quotas de depreciação lançadas durante o tempo de vida útil dos bens da unidade gestora do RPPS, até que seus valores sejam igualados ao valor contábil dos bens que estão sendo depreciados, ou até no montante do valor oferecido como base de cálculo da depreciação (deduzido do valor residual).

5.8.8 Melhorias e adições complementares

Qualquer melhoria que contribua para o aumento da vida útil de um bem classificado no ativo imobilizado, incrementando a sua capacidade produtiva ou que envolva gasto significativo, deve ter seus valores incorporados a esse bem, alterando-se, conseqüentemente, a base de cálculo da depreciação.

5.8.9 Depreciação de bens usados

A Secretaria da Receita Federal estabeleceu, em sua IN 103/1984, ainda em vigor, que deve ser aplicada a taxa de depreciação para bens usados que maior prazo de vida útil apresente dentre:

- Metade do prazo de vida útil admissível para o bem adquirido novo;
- Restante da vida útil do bem, considerada esta em relação à primeira instalação para utilização.

Normalmente, a escolha de uma ou outra hipótese está condicionada a que apresente maior prazo de vida útil, em função do reflexo fiscal, gerando, consequentemente, maior despesa dedutível. Como não há essa preocupação na unidade gestora dos Regimes Próprios de Previdência Social, que possuem imunidade fiscal, recomenda-se que seja considerada a primeira hipótese, metade do prazo de vida útil admissível para o bem adquirido novo, por ser essa a informação mais fácil de ser obtida, como no seguinte exemplo:

Bem	Valor de Aquisição	Metade da Vida Útil	Taxa de Depreciação Anual
Veículo usado	R$ 12.000,00	2,5 anos	40%

Cálculo: 40% x R$ 12.000,00 = R$ 4.800,00 ao ano ou R$ 400,00 ao mês, que deverão ser lançados como decréscimo patrimonial na apuração do resultado.

Registro da depreciação mensal de bem usado, no sistema patrimonial	D – 5.2.3.2.8.01.01 – Administração	400,00
	C – 1.4.2.9.0.00.00 – Depreciações, Amortizações e Exaustões	400,00

5.8.10 Bens totalmente depreciados

Quando a depreciação acumulada atingir 100% do valor do bem, mesmo estando esse bem ainda em uso, a depreciação não será mais calculada, permanecendo o valor original do bem e a respectiva depreciação acumulada nos registros contábeis até que o bem seja alienado, doado, trocado ou quando não mais fizer parte do patrimônio (perda):

	Em R$
Veículo novo adquirido pela entidade	42.000,00
Depreciação a ser lançada no primeiro mês (R$ 42.000,00 : 60 meses)	700,00

Registro da depreciação mensal de bem novo, no sistema patrimonial	D – 5.2.3.2.8.01.01 – Administração	700,00
	C – 1.4.2.9.0.00.00 – Depreciações, Amortizações e Exaustões	700,00

Após 60 meses, esses valores estariam evidenciados no Balanço Patrimonial da seguinte forma:

Bens Imóveis e Móveis	42.000,00
Bens Móveis	42.000,00
Veículos Diversos	42.000,00
Depreciações e Amortizações (redutora)	(42.000,00)

Neste momento, tem-se que o bem que há 60 meses foi incorporado a R$ 42.000,00, como variação ativa, teve o seu valor decrescido, como variação passiva, pelo lançamento da depreciação no mesmo montante. O impacto dessa informação nas contas e demonstrações contábeis do RPPS, ao final dos 60 meses, se dará da forma que se segue.

Bem (BP)			Variação Ativa (resultado - DVP)	
42.000,00				42.000,00

Depreciação (resultado - DVP)			Depreciação Acumulada (BP)	
42.000,00				42.000,00

DVP			Balanço Patrimonial	
VA	VP		Bem	42.000,00
42.000	42.000		Dep. Acumulada	(42.000,00)

Desta forma, a contabilização da baixa da depreciação será feita em contrapartida ao valor registrado do próprio bem, já que a depreciação lançada ao longo dos 60 meses já se encarregou de afetar o resultado do seu uso na unidade gestora do RPPS:

Registro da baixa da depreciação acumulada e de seu respectivo bem, no sistema patrimonial	D – 1.4.2.9.0.00.00 – Depreciações, Amortizações e Exaustões	42.000,00
	C – 1.4.2.1.2.48.00 – Veículos Diversos	42.000,00

Caso a baixa do bem seja motivada por alienação, os valores auferidos na venda serão contabilizados como receita orçamentária da unidade gestora do RPPS.

Registro da receita com alienação de veiculo de uso, no sistema patrimonial	D – 1.9.1.1.4.00.00 – Receita Realizada	28.000,00
	C – 1.9.1.1.1.00.00 – Receita a Realizar	28.000,00

Registro da entrada de recurso referente a alienação de veiculo de uso, no sistema patrimonial	D – 1.1.1.1.2.xx.xx – Bancos Conta Movimento	28.000,00
	C – 4.2.2.1.x.xx.xx – Alienação de Bens Móveis	28.000,00

5.8.11 Controle patrimonial

Os bens móveis adquiridos ou que estejam de posse da unidade gestora do RPPS devem ser confiados à guarda e conservação de agentes responsáveis, mediante assinatura de termo de responsabilidade. Para controle desses bens, é recomendável que a unidade gestora faça uso de procedimentos que permitam o seu efetivo acompanhamento, tais como a aquisição de número de registro para cada bem incorporado, os registros de transferências, reparação e baixas, bem como o inventário de bens patrimoniais por ocasião da elaboração das demonstrações contábeis no encerramento do exercício.

Para Viana (1976:9), o inventário é um procedimento utilizado para o conhecimento parcial ou total do patrimônio. Esclarece que várias são as exigências, de ordem administrativa, econômica ou legal, que reclamam o conhecimento dos meios econômicos à disposição das entidades. Segundo Piscitelli et al (2002:307), para controle e preservação do patrimônio de órgãos e entidades públicas, faz-se necessário elaborar o inventário físico, de forma analítica, dos bens móveis e imóveis, objetivando-se:

- O levantamento da situação dos equipamentos e materiais permanentes em uso e de suas necessidades de manutenção e reparos;
- A verificação da necessidade do bem móvel em determinada unidade;
- A atualização dos registros e controles administrativo e contábil.

Para perfeita caracterização do bem, no inventário analítico, figurarão sua descrição, número de registro, valor (preço de aquisição, custo de produção, valor de avaliação), estado (bom, ocioso ou inservível) e outros elementos julgados necessários, tais como a localização (Piscitelli et al, 2002:309).

5.8.12 Divulgação

A NBC T 19.5 recomenda que as notas explicativas às demonstrações contábeis devam trazer, para cada classe do imobilizado:

- O método de depreciação e amortização;
- A vida útil, o período de utilização ou a taxa de depreciação ou amortização utilizada;
- O valor contábil bruto e a depreciação e amortização acumulada, inclusive provisão para perdas, no início e no fim do período.

A entidade também deve divulgar as mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil ou período de utilização do bem e o método de depreciação e amortização utilizado.

5.9 TAXA DE ADMINISTRAÇÃO

Conforme previsto na legislação previdenciária, a unidade gestora do RPPS fará jus a um valor estabelecido na legislação de cada ente para custear as despesas correntes (pessoal, material, serviços, etc.) e de capital (aquisição de

bens) necessárias à sua organização e funcionamento, inclusive para a conservação do seu patrimônio, intitulada taxa de administração. Esse valor é limitado a 2% do montante da remuneração, proventos e pensões pagos no exercício financeiro anterior para os servidores vinculados ao RPPS.

No caso da aquisição, construção ou reforma de bens imóveis com os recursos da taxa, restringem-se aos destinados ao uso próprio da unidade gestora, sendo vedada a utilização desses bens para investimento ou uso por outro órgão público ou particular, em atividades assistenciais ou quaisquer outros fins que não sejam relacionados às atividades operacionais da unidade gestora do RPPS.

5.9.1 Base de cálculo

De posse dos dados do montante da remuneração, proventos e pensões pagos no exercício financeiro anterior para os servidores vinculados ao RPPS, é aplicado o percentual definido pela legislação de cada ente, limitado a 2% desse montante. Considerando, por exemplo, que a base de cálculo seja de R$ 4.200.000,00, para uma alíquota de 2%, as despesas administrativas da unidades gestora estariam limitadas a R$ 84.000,00 para todo o exercício financeiro.

5.9.2 Tratamento contábil da taxa

Segundo o disposto na legislação previdenciária, todos os recursos que ingressam na unidade gestora do RPPS possuem finalidade previdenciária, e têm como objetivo o pagamento dos benefícios previdenciários, à exceção da taxa de administração. Desta forma, o plano de custeio da avaliação atuarial já contempla os valores relativos à taxa de administração, compondo, portanto, a alíquota da contribuição paga pelo ente público. Ou seja, na prática, o valor da taxa de administração já está incluído na contribuição patronal encaminhada mensalmente pelo ente público.

Caso o RPPS receba aportes espontâneos do ente público que o instituiu, que não sejam de natureza previdenciária (como obrigação patronal, amortização de déficit, entre outros), para financiar determinados gastos administrativos, esses valores não entram no cômputo do limite de gastos. No momento do recebimento, esses valores devem ser contabilizados a título de

outros aportes ao RPPS (repasses previdenciários), uma vez que esses créditos não pertencem originalmente ao orçamento da unidade gestora do RPPS. A reserva administrativa acumulada ao longo dos anos, ao serem utilizadas, também não interferem no limite de gastos previsto para o exercício. Ressalta-se que todos os gastos administrativos efetuados pela unidade gestora, seja com a taxa de administração do exercício, com os aportes extras ou com a reserva administrativa, devem observar o ritual da execução orçamentária e financeira de uma despesa pública, inclusive quanto à realização de processo licitatório.

Atualmente, o Plano de Contas aplicado aos RPPS contempla uma conta bancária específica para a movimentação e controle do limite de gastos administrativos (1.1.1.1.2.07.00 – Recursos da Taxa de Administração do RPPS):

Registro da entrada de recurso na conta bancária da taxa	D – 1.1.1.1.2.07.00 – Recursos da Taxa de Adm do RPPS
	C – 1.1.1.1.2.xx.xx – Bancos Conta Movimento

No caso de a unidade gestora optar por não segregar esses valores em conta bancária à parte, deverá manter controle extra contábil, para que o limite de gastos permitido para as despesas administrativas no exercício não seja ultrapassado.

5.9.3 Investimentos com recursos da taxa

Naquela unidade gestora optante por manter os recursos da taxa de administração em conta bancária à parte, cuja alíquota seja definida em lei, os valores que eventualmente não estejam financeiramente comprometidos devem ser investidos objetivando guardar o seu poder aquisitivo, e devem ser contabilizados na conta 1.1.5.5.1.00.00 – *Investimentos com a Taxa de Administração do RPPS* após o seu ingresso como contribuição patronal no Ativo Circulante, sendo feita apenas transferência entre as contas bancárias:

Em R$

Investimentos de Recursos da Taxa de administração	1.000,00

Contabilização do investimento dos recursos da taxa	D – 1.1.5.5.1.00.00 - Investimentos com a Tx de Adm. do RPPS	1.000,00
	C – 1.1.1.1.2.07.00 – Recursos da Tx Adm. do RPPS	1.000,00

Mesmo que a unidade gestora não faça opção de conta bancária à parte, mas tenha alíquota definida em lei para os gastos administrativos, ainda assim deve aplicar as eventuais sobras da taxa. Nesse caso, os investimentos dos recursos da taxa de administração devem ser efetuados conjuntamente como os demais investimentos da unidade gestora.

Há que se ressaltar que investimentos com recursos da taxa de administração devem seguir as mesmas regras estabelecidas para a carteira de investimentos do RPPS.

5.9.4 Constituição das reservas administrativas

Observado o limite de gastos e desde que haja deliberação pela instância coletiva de decisão, é permitida a constituição de reservas administrativas com as eventuais sobras da taxa de administração. A princípio, será considerada reserva administrativa o saldo remanescente na conta bancária 1.1.1.1.2.07.00 – Recursos da Taxa de Administração do RPPS, cujo "superávit financeiro", como visto no Cap. 3 – Especificidades na Elaboração do Orçamento do RPPS, deverá ser contemplado na previsão da receita da unidade gestora para o próximo exercício. O mesmo raciocínio será aplicado naquelas unidades gestoras que mantenham apenas registro extra contábil para o controle das suas despesas administrativas.

Na prática, a reserva administrativa receberá o mesmo tratamento contábil da despesa contemplada pela taxa de administração do exercício, e só poderá ser utilizada nas mesmas despesas contempladas pela taxa de administração do exercício, sendo que naquele exercício em que não houver mais razões que justifiquem a sua permanência, ou no caso do seu montante constituído ser superior às necessidades da unidade gestora do RPPS, as mesmas poderão ser revertidas para o pagamento de benefícios previdenciários.

5.9.5 Despesas não custeadas pela taxa

Na verificação da utilização dos recursos destinados à taxa de administração, não serão computadas as despesas diretamente decorrentes das aplicações de recursos em ativos financeiros, conforme previsto em norma do Conselho Monetário Nacional. Também não serão custeadas pela taxa de administração as despesas previdenciárias (pagamento de aposentadorias,

reformas, pensões e outros benefícios previdenciários) e os valores pagos a título de compensação previdenciária.

Na hipótese de a unidade gestora do RPPS possuir competências diversas daquelas relacionadas à administração do regime, deverá haver rateio proporcional das despesas relativas a cada atividade, para posterior apropriação nas contas contábeis correspondentes.

Finalizando, recomenda-se aos caros leitores que se mantenham sempre atualizados em relação aos regulamentos aplicáveis aos regimes próprios de previdência social, sempre consultando o sitio do Ministério da Previdência Social na janela "Previdência do Servidor", onde encontram-se disponibilizadas as informações referentes a temas específicos da previdência no serviço público, entre outros, o Plano de Contas aplicado aos RPPS : http://www.mps.gov.br/11.asp.

GLOSSÁRIO DE TERMOS TÉCNICOS

Esse glossário tem como objetivo facilitar o entendimento dos principais termos técnicos utilizados no decorrer da obra.

A

Abono de permanência. Valor concedido aos servidores que optarem por permanecer em atividade após ter completado as exigências para aposentadoria voluntária.

Aposentadoria. Benefício previdenciário pago mensalmente ao servidor que se tenha completado os requisitos de elegibilidade.

Aposentadoria programada. É o benefício vitalício cujo início de fruição dar-se-á de forma programada, por tempo de contribuição, por idade ou compulsoriamente.

Avaliação atuarial. É o estudo técnico desenvolvido por profissional com formação acadêmica em Ciências Atuariais, baseado nas características biométricas, demográficas e econômicas da população analisada, que tem como objetivo avaliar o plano de custeio do regime próprio de previdência para que este se mantenha equilibrado, garantindo a continuidade do pagamento dos benefícios cobertos pelo regime.

Atuária. Ciência que tem como objetivo o estudo das bases técnicas dos planos de previdência e seguros em geral, por meio da matemática financeira e atuarial.

Autarquia. Serviço autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica, patrimônio e receita próprios, para executar atividades típicas da Administração Pública, que requeiram, para seu melhor funcionamento,

gestão administrativa e financeira descentralizada (art. 5º, inciso I, do Decreto-lei 200/1967).

B

Balanço financeiro. Peça contábil que apresenta as entradas e saídas de recursos financeiros na qualidade de receitas e despesas orçamentárias bem como recebimentos e pagamentos de natureza extra-orçamentária, além dos saldos de disponibilidades do exercício anterior e do exercício seguinte.

Balanço orçamentário. Peça contábil que apresenta as receitas previstas e as despesas fixadas nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, em comparação com as receitas e despesas realizadas, apurando as diferenças entre elas.

Balanço patrimonial. Peça contábil que demonstra o ativo financeiro e o ativo permanente, o passivo financeiro e o passivo permanente, o saldo patrimonial e as contas de compensação, concentrando os bens, valores, direitos e compromissos da Entidade.

Base cadastral. Data base do cadastro dos servidores públicos utilizada na avaliação atuarial.

Base de cálculo. Limite preestabelecido de uma grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota para obter o valor que será pago ou recebido.

Bases técnicas. Premissas ou hipóteses biométricas, demográficas, econômicas e financeiras utilizadas pelo Atuário na elaboração da avaliação atuarial, adequadas às características do conjunto de participantes e ao regulamento do plano de benefícios.

Benefício. Toda e qualquer prestação assegurada pelo plano de benefícios aos seus participantes e respectivos beneficiários, na forma e condições estabelecidas no regulamento.

Benefício de risco. Benefício de caráter previdenciário no qual a concessão dependerá da ocorrência de eventos não previsíveis como invalidez, auxílio-doença ou por morte.

Benefício programado. Benefício programado de caráter previdenciário em que a data de seu início é previsível, conforme as condições estabelecidas no regulamento.

C

Carência. Período regulamentar mínimo exigido para que o participante faça jus ao recebimento de um benefício.

Carteira de ativos financeiros. Ver investimentos dos regimes próprios de previdência.

Compensação previdenciária. Surge como conseqüência da previsão constitucional da contagem recíproca do tempo de contribuição e tem a finalidade de evitar que os regimes responsáveis pela concessão do benefício sejam prejudicados financeiramente por ser obrigados a aceitar, para efeito de concessão de benefício, o tempo de filiação a outro regime sem ter recebido as correspondentes contribuições.

Comprev. É a sigla do Sistema Informatizado de Compensação Previdenciária, que tem como objetivo operacionalizar toda a compensação previdenciária entre o RGPS e o RPPS.

Comprovante de repasses previdenciários. Trata-se de documento obrigatório, que deverá ser preenchido e encaminhado pelo ente federativo à

Secretaria de Previdência, destinando-se a comprovar se os valores devidos, relativos a cada competência, foram efetivamente repassados ao RPPS.

Conaprev. Conselho Nacional dos Dirigentes dos Regimes Próprios de Previdência Social.

Conta. Elemento contábil destinado a sintetizar, mediante débitos e créditos, as operações financeiras e patrimoniais, classificadas segundo os tipos dos componentes do patrimônio, dos custos, despesas ou consumos, das rendas ou receitas, do capital e dos lucros ou perdas.

Conta corrente contábil. Trata-se da menor fração da estrutura de uma conta contábil, que possibilita o acompanhamento individualizado de saldos para os quais seja necessário maior detalhamento, principalmente para identificar fornecedores, empenhos, transferências e célula orçamentária.

Contabilidade previdenciária. Ramo da Contabilidade que tem o papel de evidenciar a capacidade econômico-financeira do Estado em manter o indivíduo que não tenha mais capacidade laborativa.

Contrapartida contábil. Lançamento em conta feito em oposição ao lançamento em outra conta de sentido oposto, ou seja, cada débito corresponde a um crédito de igual valor para completar uma partida dobrada.

Contribuição. Aporte pecuniário para custear o plano de benefícios.

Contribuição definida. Modalidade do plano de previdência em que se estabelece previamente o valor da contribuição do segurado e da parte patronal.

CRP. Certificado de regularidade previdenciária.

Custo normal. Contribuição suficiente para manter equilibrado um fundo já em situação de equilíbrio.

Custo suplementar. Contribuição destinada a complementar o custo normal, referente ao serviço passado, não recolhido à época própria.

D

Débitos previdenciários. Valores das contribuições previdenciárias devidas pelo ente federativo e não repassadas ao RPPS em época própria.

Déficit atuarial. Diferença entre os compromissos líquidos (passivo atuarial) e os ativos financeiros já capitalizados pelos RPPS, ou seja, é a diferença negativa entre os bens e direitos e as obrigações apuradas ao final de um período contábil (déficit técnico).

Déficit equacionado. Parcelas de déficit contratadas com o ente federado para recebimento futuro, apurado a partir da segunda avaliação atuarial, evidenciando a falta de recursos no período (fluxo).

Déficit orçamentário. Dá-se quando a despesa é maior do que a receita, havendo distinção entre o déficit previsto e o déficit da execução orçamentária.

Déficit patrimonial. Diz-se quando a soma dos ativos for maior que a soma dos passivos de uma entidade (passivo a descoberto).

Demonstração das variações patrimoniais. Demonstrativo contábil que apresenta as mudanças sucedidas em um patrimônio, originadas ou independentes da execução orçamentária, expondo o resultado patrimonial do exercício.

Demonstrativo financeiro. Demonstrativo exigido pelo MPS para atestar e demonstrar se as aplicações financeiras dos RPPS estão de acordo com as normas do Conselho Monetário Nacional.

Despesa corrente. Despesas realizadas com os gastos operacionais dos RPPS, como pessoal, material e serviços, inclusive de natureza intra-orçamentária.

Despesa de capital. Despesas realizadas com o propósito de formar ou adquirir ativos reais, abrangendo, entre outras ações, o planejamento e a execução de obras, a compra de instalações, equipamentos, material permanente, etc., inclusive de natureza intra-orçamentária.

Despesa de compensação previdenciária. Valores devidos ao INSS a título de compensação previdenciária.

Documento hábil. Documentação que comprova os atos e fatos que originam o lançamento na escrituração contábil da entidade.

Dotação. Limite de crédito consignado na lei de orçamento ou crédito adicional, para atender determinada despesa.

E

Elegibilidade. Significa preencher todos os requisitos que dão direito ao benefício previdenciário.

Encerramento do exercício. Levantamento dos saldos das contas de resultado e das contas da programação orçamentária e financeira, para a apuração do resultado do exercício.

Ente federativo (ente público). A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Equilíbrio atuarial. Garantia de equivalência, a valor presente, entre o fluxo das receitas estimadas e das obrigações projetadas, apuradas atuarialmente, a longo prazo.

Equilíbrio financeiro. Garantia de equivalência entre as receitas auferidas e as obrigações do RPPS em cada exercício financeiro.

Exercício financeiro. Período de execução dos serviços de um orçamento, equiparado pela Lei 4.320/1964 ao ano civil (1º de janeiro a 31 de dezembro).

Exercícios anteriores. Refere-se às dívidas reconhecidas, resultantes de compromissos gerados em exercícios financeiros anteriores àquele em que deva ocorrer o pagamento, que, por motivo de força maior, não foram objeto de empenho.

F

Fato gerador. Diz-se do momento em que o credor cumpre todas as obrigações constantes do empenho, ou seja, a entrega do bem ou do serviço contratado.

Fundação pública. Entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, criada em virtude de autorização legislativa, para o desenvolvimento de atividades que não exijam execução por órgãos ou entidades de direito público, com autonomia administrativa, patrimônio próprio gerido pelos respectivos órgãos de direção e funcionamento custeado por recursos da União e de outras fontes (Lei 7.596/1987).

Fundo especial. Produto de receitas especificadas por lei, que se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação (art. 71 da Lei 4.320/1964). A Constituição Federal os denomina simplesmente de fundos, exigindo a aprovação de lei para sua instituição.

G

Geração atual. Conjunto dos participantes e assistidos do Plano considerados na avaliação atuarial.

Geração futura: Conjunto projetado de participantes que deverão aderir ao Plano nos exercícios seguintes aos da avaliação atuarial.

Gestão. Uma das partes do patrimônio de uma unidade gestora relativa à entidade administrada, que apresenta demonstrações, acompanhamento e controles distintos.

I

Imunidade fiscal. Atributo de entidade que encontra desobrigada por lei de pagar tributo.

Inversões financeiras. Dispêndio com a compra de imóveis ou bens de capital já em uso e também com a compra, aumento ou constituição de títulos de empresa. É uma despesa de capital que não agrega valor ao produto da economia nacional, por ser uma transação já registrada em período anterior.

Investimento. Dispêndio com a execução de obras, inclusive com a compra dos imóveis necessários para a conclusão das obras bem como programas especiais de trabalho e outros materiais permanentes.

Investimentos dos regimes próprios de previdência. Valores aplicados pelo RPPS para cobertura das obrigações previdenciárias, com a observância da regulamentação específica.

L

Licitação. Processo pelo qual o poder público adquire bens ou serviços destinados à sua manutenção e expansão. São modalidades de licitação: convite, tomada de preços, concorrência pública, leilão, concurso público e pregão.

M

Modificações estruturais. Mudanças trazidas pela EC 41/2003, que alterou a forma de financiamento dos benefícios previdenciários.

Modificações paramétricas. Mudanças trazidas pela EC 41/2003, que trouxe alterações no plano de benefícios previdenciários.

N

Nota explicativa. Esclarecimentos apresentados nas demonstrações contábeis com informações relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou que não constam das demonstrações contábeis propriamente ditas.

Nota técnica atuarial. Documento técnico elaborado por atuário registrado no Instituto Brasileiro de Atuária contendo as características gerais do plano, suas bases técnicas e as fórmulas de cálculo utilizadas.

O

Orçamento público. Lei de iniciativa do Poder Executivo que estima a receita e fixa a despesa da Administração Pública. É elaborada em um exercício para, depois de aprovada pelo Poder Legislativo, vigorar no exercício seguinte.

P

Parecer atuarial. Ver nota técnica atuarial.

Passivo atuarial. Diferença a maior entre os valores provisionados pelos RPPS para fazer face à totalidade dos compromissos futuros do plano para com seus servidores e dependentes e as contribuições correspondentes.

Plano de benefícios. Síntese de direitos e obrigações constantes do regulamento.

Plano de contas. Relação sistemática das contas utilizadas por uma entidade, onde estão delineadas as diretrizes técnicas para o registro dos seus atos e fatos.

Plano de custeio. Termo utilizado para designar a forma de financiamento do plano, com periodicidade mínima anual.

Probabilidade. Possibilidade da ocorrência de um evento aleatório.

Projeção atuarial. Fluxo anual projetado de receitas, despesas e saldo do regime próprio para um período de 75 anos ou até sua extinção.

Provisão. São valores destinados a cobrir perdas prováveis ou referentes à existência de exigibilidades cujos montantes possam ser previamente conhecidos ou calculados.

Provisão matemática previdenciária. Valores apropriados pelos RPPS para fazer face à totalidade dos compromissos líquidos do plano para com seus servidores e dependentes, sendo esses valores previamente conhecidos por meio da avaliação atuarial.

Provisões para benefícios a conceder. Valores constituídos pelos RPPS para garantir o pagamento dos benefícios ainda não concedidos.

Provisões para benefícios concedidos. Valores constituídos pelos RPPS para garantir o pagamento dos benefícios já concedidos.

Provisão para perdas em investimentos. Provisão constituída pelos RPPS com o objetivo de suportar eventuais perdas em aplicações ou investimentos malsucedidos.

R

Reavaliação atuarial. Atualização da avaliação atuarial.

Receita de compensação previdenciária. Valores devidos pelo INSS aos RPPS a título de compensação previdenciária.

Receitas correntes. Ingressos destinados a atender às despesas classificáveis em despesas correntes representados pelas receitas tributária, patrimonial, industrial e diversas e ainda as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado (art. 11, § 1º, da Lei 4.320/1964). São também conhecidas como receitas efetivas ou receitas primárias.

Receitas de capital. Ingressos destinados a atender a despesas classificáveis em despesas de capital, representados por recursos financeiros oriundos da constituição de dívidas, da conversão em espécie de bens e direitos, recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado e, ainda, pelo superávit do orçamento corrente (art. 11, § 2º, da Lei 4.320/1964). São também conhecidas como receitas por mutação patrimonial ou receitas secundárias.

Recursos previdenciários. As contribuições e quaisquer valores, bens, ativos e seus rendimentos vinculados ao RPPS ou ao fundo de previdência.

Regime de caixa. Regime contábil que consiste em reconhecer a despesa no momento de seu pagamento e a receita no momento de seu recebimento.

Regime de competência. Regime contábil que consiste em reconhecer a despesa e a receita pelo fato gerador, independentemente do pagamento ou recebimento.

Regime de financiamento. Mecanismo que permitirá o cálculo dos valores necessários para que o plano de previdência tenha cobertura financeira plena.

Regime de repartição simples. Regime de financiamento em que as contribuições pagas pelos servidores e as contribuições patronais, em determinado período, são suficientes para cobrir a despesa estimada neste mesmo período.

Regime financeiro de capitalização. Regime de financiamento que permite a acumulação de recursos num determinado período, com o objetivo de cobrir os pagamentos dos benefícios previdenciários a médio e longo prazo. As contribuições são niveladas para possibilitar a aplicação financeira desses recursos com antecedência.

Regime financeiro de repartição de capitais de cobertura. Regime de financiamento em que as contribuições pagas pelos servidores e as contribuições patronais, em determinado período, são suficientes para constituir integralmente as reservas matemáticas de benefícios concedidos, decorrentes dos eventos ocorridos nesse período.

Regime misto. Regime contábil que consiste em reconhecer a despesa pelo fato gerador (competência) e a receita pelo recebimento (caixa).

Regime próprio de previdência social (RPPS). Sistema de previdência estabelecido no âmbito de cada ente federativo, que assegure, por lei, a todos os servidores titulares de cargo efetivo, pelo menos os benefícios de

aposentadoria e pensão por morte previstos no art. 40 da Constituição Federal.

Repasse. Tipo de liberação de recursos do órgão setorial de programação financeira para entidades da administração indireta, e entre estas, e de entidade da administração indireta para órgãos da administração direta, ou entre estes, se de outro órgão ou ministério (art. 19, Inciso II, do Decreto 825/1993). Em conformidade com a Instrução Normativa 01/1997, o repasse é também a liberação de recursos financeiros da União aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal bem como a entidades sem fins lucrativos, no âmbito dos convênios firmados entre estes e o Governo Federal.

Reserva. Recursos que visam a manter a integridade do patrimônio.

Reserva administrativa. Eventuais sobras de recursos da taxa de administração não aplicadas no exercício.

Reserva de contingência. Dotação não especificamente destinada a determinado órgão, unidade orçamentária, programa ou categoria econômica, constante do orçamento anual, cujos recursos serão utilizados para abertura de créditos adicionais (art. 91 do Decreto-lei 200/1967).

Reserva do RPPS. Diferença positiva apurada entre a receita prevista e a despesa fixada na elaboração do orçamento dos RPPS do exercício, com o objetivo de constituir fundo para assegurar o pagamento dos benefícios futuros.

Reserva matemática. Ver provisão matemática previdenciária.

Reservas de reavaliação. Contrapartidas de valores atribuídos a elementos do ativo imobilizado, pela diferença entre o valor original e o constante do laudo dos peritos.

RPPS em extinção. O RPPS do ente federativo que não mais assegura a todos os servidores titulares de cargo efetivo os benefícios de aposentadoria e pensão por morte, mas ainda mantém a responsabilidade pela concessão e manutenção de benefícios previdenciários.

RPPS extinto. O RPPS do ente federativo que teve cessada a responsabilidade pela concessão e manutenção de benefícios previdenciários.

S

Salário de benefício. Média aritmética simples dos salários de contribuição para a Previdência Social que serve de base para o cálculo do benefício básico.

Salário de contribuição. Parte do salário do trabalhador ativo sobre o qual incide a taxa de contribuição para a previdência básica.

Serviço passado. Tempo de plano, de serviço ou de contribuição anterior à data da avaliação ou valor atual dos encargos acumulados do plano ainda sem cobertura, apurado na primeira avaliação atuarial como custeio suplementar, devendo ser amortizado em 35 anos.

Siprev. Sistema Integrado de Informações Previdenciárias, que tem por objetivo organizar e padronizar as informações sobre os segurados, ativos, inativos e pensionistas dos RPPS por meio da constituição de uma única base de dados no ente público.

Sistemas de contas. Sistemas que indicam a que grupo pertence e qual a finalidade das contas contábeis. São classificados em sistema orçamentário, sistema de compensação, sistema financeiro e sistema patrimonial.

Superávit financeiro. Diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais e as operações de créditos a eles vinculados.

Superávit orçamentário. Diz-se quando a soma da receita arrecadada é superior à soma da despesa executada.

T

Tábua biométrica. Instrumento científico constituído de dados estatístico-demográficos utilizados para expressar a probabilidade de ocorrência de eventos relacionados com sobrevivência, invalidez ou morte de pessoas que queiram participar de um plano de previdência.

Tábua de mortalidade. Instrumento utilizado para o estudo da sobrevivência por sexo e por faixas de idade, utilizado nos cálculos de prêmios de benefícios por morte.

Tábua de serviço. Tábua representativa dos empregados ativos, admitidos na entidade e filiados ao fundo com a mesma idade, considerados expostos à morte, ao desemprego, à incapacidade e à aposentadoria.

Tábua de sobrevivência. É similar à tábua da mortalidade, estudando a sobrevivência por sexo e por faixas de idade.

Taxa de administração. Valor estabelecido em legislação de cada ente para custear as despesas correntes e as despesas de capital necessárias à organização e ao funcionamento da unidade gestora do RPPS.

U

Unidade gestora do RPPS. Entidade ou órgão integrante da estrutura da administração pública de cada ente federativo, que tenha por finalidade a administração, o gerenciamento e a operacionalização do RPPS, incluindo a arrecadação e gestão de recursos e fundos previdenciários, a concessão, o pagamento e a manutenção dos benefícios.

V

Valor contábil líquido. Montante com o qual um bem está registrado na Contabilidade, numa determinada data base, líquido da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada ou provisão para ajuste do ativo ao seu valor recuperável.

Valor de mercado. Valor líquido pelo qual as aplicações e os investimentos dos RPPS podem ser resgatados, isto é, valor bruto de venda no mercado menos as despesas necessárias à venda, como comissões e corretagens. No caso do imobilizado, valor de mercado é o valor que a entidade despenderia para repor o ativo, considerando-se uma negociação normal entre partes independentes, sem favorecimentos e isentas de outros interesses.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Nilton de Aquino et al. **Planejamento Governamental para Municípios: plano plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei orçamentária Anual.** São Paulo: Atlas, 2005.

BRASIL. **Ata 20, de 15 de junho de 2004. Sessão Extraordinária do Plenário**. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Tribunal de Contas da União, Brasília, DF, 9 de julho de 2004, Seção 1, p. 169-180.

_____. **Circular Banco Central do Brasil 3.068, de 8 de novembro de 2001**. Estabelece critérios para registro e avaliação contábil dos títulos e valores mobiliários.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil/Constituição (1988).** Texto constitucional de 5 de outubro de 1988 com as alterações. 18. ed.. Brasília: Câmara dos Deputados, 2002.

_____. **Decreto 3.048, de 6 de maio de 1999**. Aprova o Regulamento da Previdência Social e dá outras providências.

_____. **Decreto 3.112, de 6 de julho de 1999**. Dispõe sobre a regulamentação da Lei 9.796, de 5 de maio de 1999, que versa sobre compensação financeira entre o Regime Geral de Previdência Social e os regimes próprios de previdência dos servidores da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na contagem recíproca de tempo de contribuição para efeito de aposentadoria, e dá outras providências.

_____. **Decreto 3.788, de 11 de abril de 2001**. Institui, no âmbito da Administração Pública Federal, o Certificado de Regularidade Previdenciária – CRP.

_____. **Emenda Constitucional 18, de 5 de fevereiro de 1998**. Dispõe sobre o regime constitucional dos militares. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 6 de fevereiro de 1998, Seção 1.

_____. **Emenda Constitucional 19, de 4 de junho de 1998**. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 5 de junho de 1998, Seção 1.

_____. **Emenda Constitucional 20, de 15 de dezembro de 1998.** Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 16 de dezembro de 1998, Seção 1.

_____. **Emenda Constitucional 25, de 14 de fevereiro de 2000.** Altera o inciso VI do art. 29 e acrescenta o art. 29-A à Constituição Federal, que dispõem sobre limites de despesas com o Poder Legislativo Municipal. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 15 de fevereiro de 2000, Seção 1.

_____. **Emenda Constitucional 41, de 19 de dezembro de 2003.** Modifica os arts. 37, 40, 42, 48, 96, 149 e 201 da Constituição Federal, revoga o inciso IV do § 3º do art. 142 da Constituição Federal e dispositivos da Emenda Constitucional 20, de 15 de dezembro de 1998, e dá outras providências.

_____. **Emenda Constitucional 47, de 5 de julho de 2005.** Modifica os arts. 37, 40, 195 e 201 da Constituição Federal, para dispor sobre a previdência Social e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 6 de julho de 2005, Seção 1.

_____. **Lei 4.320, de 4 de março de 1964.** Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 23 mar. 1964, Seção 1, p. 2745.

_____. **Lei 6.385, de 7 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 23 mar. 1964, Seção 1, p. 2745.

_____. **Lei 8.212, de 24 de julho de 1991**. Dispõe sobre a organização da seguridade social, institui plano de custeio e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 25 de julho de 1991, Seção 1 (publicação consolidada).

_____. **Lei 8.213, de 24 de julho de 1991**. Dispõe sobre os planos de benefícios da previdência social e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 25 de julho de 1991, Seção 1 (publicação consolidada).

_____. **Lei 9.639, de 25 de maio de 1998.** Dispõe sobre a amortização e parcelamento de dívidas oriundas de contribuições sociais e de outras importâncias devidas ao INSS, altera dispositivos das Leis 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, e dá outras providências . Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 de maio de 1998, Seção 1.

_____. **Lei 9.717, de 27 de novembro de 1998**. Dispõe sobre as regras gerais para a organização e o funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 17 de julho de 2003, Seção 1.

_____. **Lei 9.796, de 5 de maio de 1999**. Dispõe sobre a compensação financeira entre o Regime Geral de Previdência Social e os regimes de previdência dos servidores da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, nos casos de contagem recíproca de tempo de contribuição para efeito de aposentadoria, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 6 de maio de 1999, Seção 1.

_____. **Lei 10.887, de 18 de junho de 2004**. Dispõe sobre a aplicação de disposições da Emenda Constitucional no 41, de 19 de dezembro de 2003, altera dispositivos das Leis nos 9.717, de 27 de novembro de 1998, 8.213, de 24 de julho de 1991, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 21 de junho de 2004, Seção 1.

_____. **Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providencias. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Legislativo, Brasília, DF, 5 maio 2000, Seção 1, p. 1.

_____. Ministério da Fazenda. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Portaria Interministerial 163, de 4 de maio de 2001**. Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, estados, Distrito Federal e municípios, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 7 de maio 2001, Seção 1, p. 15.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa SRF 162, de 31 de dezembro de 1998.** Fixa prazo de vida útil e taxa de depreciação dos bens que relaciona. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 7 de janeiro de 1999, Seção 1, p. 5.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa SRF 103/1984**. Fixa prazo de vida útil e taxa de depreciação de bens usados.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Instrução Normativa 8, de 14 de novembro de 1996**. Reordena os procedimentos pertinentes à utilização do Plano de Contas da União. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 19 de novembro de 1996, Seção 1.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria Ministerial 340, de 26 de abril de 2006.** Aprova a 3ª edição do Manual de Procedimentos da Receita Pública. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF.

_____. Ministério da Previdência Social. **Livro Branco da Previdência Social**. Brasília: MPS/GM, 2002, 152 p.

_____. Ministério da Previdência Social. **Orientação Normativa 1 de 23 de janeiro de 2007.** Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 25 de janeiro de 2007, Seção 1.

_____. Ministério da Previdência Social. **Nota Técnica SPS 17/1999**. Considerações sobre a exigência de receita diretamente arrecadada ampliada superior às transferências constitucionais da união e dos estados. http://www.previdenciasocial.gov.br/11_05.asp

_____. Ministério da Previdência Social. **Portaria Ministerial 64, de 28 de janeiro de 2005**. Fixa o prazo de validade do CRP. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 31 de janeiro de 2005, Seção 1.

_____. Ministério da Previdência Social. **Portaria Ministerial 172, de 11 de fevereiro de 2005**. Dispõe sobre a emissão do Certificado de Regularidade Previdenciária – CRP. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 14 de fevereiro de 2005, Seção 1.

_____. Ministério da Previdência Social. **Portaria Ministerial 183, de 21 de junho de 2006.** Altera as Portarias 172, de 2005, 4.992, de 1999, e 916, de 2003 e suas atualizações. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 23 de junho de 2006, Seção 1.

_____. Ministério da Previdência Social. **Portaria Ministerial 916, de 15 de julho de 2003.** Dispõe sobre normas contábeis a serem aplicadas aos

regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e dos militares dos Estados e do Distrito Federal. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 17 de julho de 2003, Seção 1.

_____. Ministério da Previdência Social. **Portaria Ministerial 1.348, de 19 de julho de 2005.** Dispõe sobre a taxa de administração e classificação das despesas administrativas. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 21 de julho de 2005, Seção 1.

_____. Ministério da Previdência Social. **Portaria Ministerial 1.468, de 30 de agosto de 2005.** Dispõe sobre a auditoria-fiscal direta e indireta nos regimes próprios de previdência social. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 31 de agosto de 2005, Seção 1.

_____. Ministério da Previdência Social. **Portaria Ministerial 4.992, de 5 de fevereiro de 1999**. Dispõe sobre a definição dos parâmetros e diretrizes previstas na Lei nº 9.717/1998. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 8 de fevereiro de 1999, atualizada em 29 de julho de 2004, Seção 1.

_____. **Resolução CMN 3.244, de 28 de outubro de 2004.** Dispõe sobre as aplicações dos recursos dos regimes próprios de previdência social instituídos pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou por Municípios. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Conselho Monetário Nacional, Brasília, DF, 1 de novembro de 2004, Seção 1.

_____. Supremo Tribunal Federal. DOSSIÊ **Decisão do STF sobre Contribuição dos Inativos**, apresentado na 13ª Reunião Ordinária do Conselho Nacional dos Dirigentes de Regimes Próprios de Previdência Social – CONAPREV, Brasília-DF, setembro/2004.

CONFEDERAÇÃO Nacional dos Municípios. **Coletânea Gestão Pública Municipal: Sistema de Previdência Municipal** (Vol. 8). Brasília: CNM, 2004, 193 p.

CONSELHO Federal de Contabilidade. **Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade.** 2.ed. Brasília: CFC, 2000, 274 p.

_____. Resolução CFC 1.004/2004. **Aprova a NBC T 19.6 – Reavaliação de Ativos.** Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Conselho Monetário Nacional, Brasília, DF, 6 de setembro de 2004, Seção 1.

_____. Resolução CFC 1.027/2005. **Aprova a NBC T 19.5 – Depreciação, Amortização e Exaustão**. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Conselho Monetário Nacional, Brasília, DF, 9 de maio de 2005, Seção 1.

CRUZ, Flávio da (coordenador). **Comentários à Lei 4.320**. 3.ed. São Paulo, 2003.

FIPECAFI. **Manual das Sociedades por Ações: aplicáveis às demais sociedades**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

FORTES, João. **Contabilidade Pública**. 3.ed. Brasília: Franco e Fortes, 1996.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 11.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIUNTINI, Norberto; PEREIRA, Anísio Cândido; BOAVENTURA, Wilson Roberto. **A Mensuração dos Passivos Ocultos: um desafio para a contabilidade. IX Congresso de Contabilidade**. Porto-Portugal. Novembro/2002.

INTERNACIONAL Federation of Accountants. **NICSP 19 Provisiones, pasivos y activos contingentes** establece los requisitos para el

reconocimiento de provisiones y la revelación de obligaciones contingentes y activos contingentes.

IUDÍCIBUS, Sérgio; MARION, José Carlos. **Introdução à Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

LIMA, Diana Vaz de & CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade Pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem).** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. **Fundamentos da Auditoria Governamental e Empresarial (com modelos de documentos e pareceres utilizados).** São Paulo: Atlas, 2003.

LIMA, Diana Vaz de. **A Modernização da Contabilidade Pública Brasileira**. Revista Paulista de Contabilidade. Dezembro/2004, Ano LXXXII, 489. p. 30-32.

MASCARENHAS, Roberta de Aguiar Costa et al. **Análise Atuarial da Reforma da Previdência do Funcionalismo Público da União.** Brasília: MPS, 2004 (Coleção Previdência Social, Série Estudos, vol. 21).

PINHEIRO, Kéviler Barroso & CAETANO, Marcelo Abi-Ramia. **Aplicações Financeiras dos Regimes Próprios de Previdência dos Servidores Públicos**. Informe de Previdência Social: outubro de 2004, volume 16, número 10.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio et al. **Contabilidade Pública: uma abordagem da Administração Financeira Pública.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Geral Fácil.** 1.ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

SILVA, Moacir Marques da; AMORIM, Francisco Antônio de; SILVA, Valmir Leôncio da. **Lei de Responsabilidade Fiscal para os Municípios.** São Paulo: Atlas, 2004.

VIANA, Cibilis da Rocha. **Teoria Geral da Contabilidade**. 6.ed. Edição Sulina, 2º volume, 1976.

_____. **Teoria Geral da Contabilidade**. 7.ed. Edição Sulina, 1º volume, 1979.

VILANOVA, Wilson. **Matemática Atuarial**. São Paulo: Pioneira, 1969.

SITIOS PESQUISADOS:

http://www.atuarios.org.br/
www.camara.gov.br
www.cfc.org.br
www.cnb.org.br
www.mps.gov.br
www.senado.gov.br
www.stn.fazenda.gov.br