



CONSELHO NACIONAL DOS DIRIGENTES DE REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL
- CONAPREV -

NOTA TÉCNICA – CONTABILIZAÇÃO DO DÉFICIT ATUARIAL DO REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL – RPPS

I – INTRODUÇÃO

A contabilidade é uma ciência que estuda o patrimônio das empresas e entidades (públicas) e suas mutações, aplicando-lhe três funções: registro, controle e orientação dos atos e fatos da administração. Esta é uma definição clássica da ciência contábil e não é atribuída a nenhum doutrinador em particular, pois é uma espécie de consolidação das diversas definições que constam na literatura contábil.

A contabilidade não melhora e nem dificulta a situação patrimonial de uma entidade. Ela apenas retrata a realidade patrimonial e a partir da geração de informações qualificadas e quantificadas corrobora com o equacionamento do problema patrimonial existente ou quanto ao melhor encaminhamento a ser dado quando se tratar de uma situação patrimonial positiva.

Entre outras questões, especialmente de definições das políticas de construção do sistema previdenciário brasileiro, a crise fiscal brasileira acentuada a partir de 1995 revelou o início de um processo deficitário na Previdência Social abrangendo os três pilares, com a situação ficando mais agravada a partir de então nos sistemas oficiais de previdência (RGPS – Regime Geral de Previdência Social e RPPS - Regime Próprio de Previdência Social). Tal situação levou Reforma do Estado Brasileiro e em seu bojo a Reforma da Previdência Social Brasileira a qual foi empreendida pelas Emendas Constitucionais N^{os} 20/1998, 41/2003 e 47/2005, complementadas por um conjunto de normas infraconstitucionais.

Com a obrigatoriedade da separação dos sistemas de saúde e previdência, tanto no RGPS quanto no RPPS, bem como a previsão de observância do equilíbrio financeiro e atuarial esculpida no art. 40 da Constituição Federal desde a Emenda n^o 20/98, entre diversas outras diretrizes emanadas da Reforma, foram evidenciados déficits atuariais na maioria dos cerca de 2.000 entes federados que instituíram o Regime Próprio de Previdência.

A transparência com a qual deve ser tratada a informação previdenciária tanto para os participantes e beneficiários do sistema, bem como para o contribuinte e enfim para toda a sociedade que direta ou indiretamente contribui para o financiamento do sistema e ainda considerando as normas legais e doutrinárias da ciência contábil que obrigam que haja o registro e a evidenciação da situação patrimonial dos fundos de previdência (conjunto de bens, direitos e obrigações),



CONSELHO NACIONAL DOS DIRIGENTES DE REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL
- CONAPREV -

sejam eles públicos ou privados, não há outra coisa a fazer senão a contabilização dos referidos déficits atuariais nas contabilidades dos regimes de previdência funcional.

Essa obrigatoriedade, que se aplica aos RPPS como um todo, principalmente para aqueles que optaram pela chamada "Segregação de Massas", cujo objetivo é de uma forma geral o de fazer uma separação da massa mais antiga da massa mais nova dos servidores efetivos vinculados ao regime, considerando a existência de patrimônio, orçamento, contabilidade e movimento financeiro separados em dois fundos previdenciários, bem como de uma data de "cut off" ou corte para a separação das massas, resulta em que a evidenciação dos passivos pode ocorrer de forma diferenciada para cada grupo em razão dos objetivos de cada um, visto que tal medida propicia a existência de um Fundo constituído numa perspectiva de capitalização das reservas financeiras (a massa mais recente) normalmente denominado Previdenciário e um Fundo sem a pretensão de acumulação de recursos, comumente chamado de repartição simples (normalmente a massa mais antiga), cujo desenho torna mais factível a administração do problema e o planejamento de longo prazo para o equacionamento do déficit atuarial vinculado ao fundo financeiro.

Como dito, a norma jurídica atribui ao Fundo Previdenciário a obrigatoriedade de acumulação de reservas pela capitalização dos recursos dos atuais contribuintes vinculados a este grupo, o que não ocorre com o Fundo Financeiro ou orçamentário cujo modelo é de repartição simples, como já afirmado, pois nesta conformidade a diferença entre as contribuições vertidas para o fundo, tanto pelo servidor, aposentado e pensionista, bem como pelo ente federado, em relação ao montante da folha de benefícios, quando negativa, é coberta com um aporte orçamentário e financeiro extra do ente federado até que o referido fundo chegue a sua extinção no longo prazo, ou seja, uma medida de transição do modelo pré e pós EC nº 20/98. Como exemplo de norma que regula os conceitos aqui delineados, verifica-se a Portaria MPS N.º 403/2008, que já no seu artigo 2º, incisos XX e XXI define "Plano Previdenciário" e "Plano Financeiro".

Não obstante, é imperativo destacar que a Ciência Contábil que detém, inegavelmente, a mesma autonomia da Ciência Jurídica com base nos seus princípios e nas suas normas técnicas, que também emanadas dos órgãos governamentais normatizadores tem força de lei e, como tal, devem ser observadas e adotadas.

Desta forma, embora a norma jurídica prescreva que o fundo financeiro estruturado com base na segregação de massas, tendo como modelo de financiamento a repartição simples não tenha a obrigatoriedade de acumulação de reservas previdenciárias, tal situação não desobriga o referido fundo de realizar o registro contábil bem como de divulgar nos seus balanços e demais demonstrativos contábeis e fiscais o déficit atuarial acumulado, apurado em estudo atuarial elaborado e assinado por atuário habilitado legalmente.



CONSELHO NACIONAL DOS DIRIGENTES DE REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL
- CONAPREV -

A preocupação dos gestores quanto aos possíveis problemas de liquidez dos fundos de previdência e dos entes federados, que poderiam resultar em restrição ao crédito, é mitigado pela técnica contábil demonstrada nesta Nota Técnica para a realização do registro contábil em questão, pois o valor do déficit atuarial que poderia afetar o resultado contábil do exercício como despesa e consequentemente influenciando para a redução de superávit patrimonial, ou mesmo para a geração de déficit patrimonial, terá repercussão zero no referido resultado contábil e econômico, uma vez que no plano de contas oficial para a contabilidade do RPPS (Portarias MPS N.º 916/2003 e 95/2007) foram introduzidas contas (ver exemplo no item IV) que funcionarão como redutoras e anuladoras dos efeitos resultantes do registro do déficit atuarial, tanto no passivo não circulante (dívida fundada) quanto no Demonstrativo das Variações Patrimoniais, onde é evidenciado o resultado contábil e econômico do RPPS.

Outra medida eficiente que faz parte do conjunto de informações usuais da boa prática contábil e que permite o total esclarecimento do destinatário da informação contábil é a elaboração de Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis, as quais são parte integrante das referidas demonstrações e servem para complementar ou suplementar àquelas não suficientemente evidenciadas. Portanto, essas notas seriam ainda um reforço no sentido de explicitar que o desembolso financeiro do déficit atuarial do plano financeiro (fundo financeiro), via de regra, tem repercussão financeira no longuíssimo prazo e à medida que os servidores vão obtendo os benefícios previdenciários, sem que resultem em problema de liquidez para o ente federado patrocinador do RPPS respectivo. Seria importante demonstrar nessa nota explicativa o valor do desembolso efetivo anual com os aportes realizados pelo ente federado para complemento da folha de benefícios do RPPS, como forma de melhor evidenciar que o déficit atuarial em questão não afeta a liquidez do ente federado como a primeira vista possa parecer.

Por outro lado, não há como negar que os evidenciados déficits decorrem em sua maioria, senão totalidade, da ausência de adoção de políticas de construção de sistemas com perspectiva de sustentabilidade, especialmente a partir da EC nº 20/98, que claramente trouxe o direcionador da necessidade de se observar o Equilíbrio Financeiro e Atuarial e ainda deixou clara a possibilidade de constituição de fundos de bens, direitos e ativos de qualquer natureza com a finalidade de dar suporte aos respectivos sistemas de previdência de cada ente federativo, conforme se verifica nos artigos 249 e 250 da Constituição Federal.

Então, buscando o cumprimento das diretrizes constitucionais, tal sistemática faz com que se cumpra o dever de transparência das contas públicas e demonstre contabilmente a real posição patrimonial e financeira do sistema de previdência, de forma que possíveis afetações no resultado contábil e econômico levantado possam ser evidenciadas pelo conjunto das demonstrações legalmente previstas, ao final de cada exercício social, considerando que o déficit atuarial do RPPS a



CONSELHO NACIONAL DOS DIRIGENTES DE REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL
- CONAPREV -

ser contabilizado é decorrente de um longo período da história política e econômica do país onde a Previdência Social Brasileira não foi administrada com base em corretos princípios, diretrizes e regras técnicas e jurídicas, como as adotadas pela reforma previdenciária empreendida a partir de 1998, salvo alguma rara exceção.

Outra questão a considerar para a assertiva do registro contábil do déficit atuarial, como proposto nesta nota técnica, é o atual processo de convergência que está sendo implementado no Brasil entre as normas contábeis pátrias e as normas internacionais de contabilidade, o que é essencial para o processo de consolidação do nosso país como um ator importante no cenário econômico e político internacional. Já é uma realidade esta posição estratégica que o Brasil exerce no conjunto das nações em desenvolvimento, como aspirante ao acesso ao grupo das potências econômicas mundiais.

Este processo de convergência já resultou na publicação de normas pelo Conselho Federal de Contabilidade, inclusive para a Contabilidade Pública, que torna obrigatória a contabilização de provisões atuariais pelo RPPS e consequentemente do déficit atuarial. É o que determina a Resolução CFC N.º 1.180/2009, que **aprovou a NBC T 19.7, a qual trata de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes**, notadamente no seu item 14. A referida resolução do CFC mencionada veio recepcionar no âmbito da contabilidade brasileira a IAS (International Accounting Standards) N.º 37, que trata de provisões, passivos contingentes, e ativos contingentes, cuja norma é emanada do IASB (International Accounting Standards Board), importante órgão internacional criado em 2001, na estrutura do IASC (International Accounting Standards Committee), para promover a padronização das normas internacionais de contabilidade em todo o mundo, considerando também as normas emanadas da Secretaria do Tesouro Nacional como órgão da estrutura do Estado Brasileiro responsável pelas diretrizes da Contabilidade Nacional, entre outras, a Portaria STN nº 751, de 16 de dezembro de 2009, que aprovou o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

II - FUNDAMENTAÇÃO LEGAL PARA A CONTABILIZAÇÃO DO DÉFICIT ATUARIAL

1) Art. 2º, § 1º da lei nº 9.717/1998:

"Art. 2º A contribuição da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, aos regimes próprios de previdência social a que estejam vinculados seus servidores não poderá ser inferior ao valor da contribuição do servidor ativo, nem superior ao dobro desta contribuição. (Redação dada pela Lei nº 10.887, de 18/06/2004)"



CONSELHO NACIONAL DOS DIRIGENTES DE REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL
- CONAPREV -

§ 1º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são responsáveis pela cobertura de eventuais insuficiências financeiras do respectivo regime próprio, decorrentes do pagamento de benefícios previdenciários. (Redação dada pela Medida Provisória nº 167, de 19/02/2004, convertida na Lei no 10.887, de 18/06/2004).
(grifamos)

2) Art. 28, Parágrafo único, da Orientação Normativa SPS nº 02/2009:

"Art. 28. A contribuição do ente federativo não poderá ser inferior ao valor da contribuição do servidor ativo, nem superior ao dobro desta, observado o cálculo atuarial inicial e as reavaliações atuariais anuais.

Parágrafo único. O ente federativo será responsável pela cobertura de eventuais insuficiências financeiras do RPPS, decorrentes do pagamento de benefícios previdenciários, observada a proporcionalidade das despesas entre os Poderes, ainda que supere o limite máximo previsto no caput."
(grifamos)

3) Resolução CFC (Conselho Federal de Contabilidade) nº 750/1993, sobre os "Princípios Fundamentais de Contabilidade":

"O PRINCÍPIO DA OPORTUNIDADE

Art. 6º - O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

§ único - Como resultado da observância do Princípio da Oportunidade:

I - desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência;
(grifamos)

II - o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários;

III - o registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da ENTIDADE, em um período de



CONSELHO NACIONAL DOS DIRIGENTES DE REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL
- CONAPREV -

tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão”.

.....

"O princípio da competência

Art. 9º - As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º - O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§ 2º - O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração. (grifamos)

§ 3º - As receitas consideram-se realizadas:

I - nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

II - quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III - pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

IV - no recebimento efetivo de doações e subvenções.

§ 4º - Consideram-se incorridas as despesas:

I - quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiros;

II - pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;

III - pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo”.



CONSELHO NACIONAL DOS DIRIGENTES DE REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL
- CONAPREV -

- 4) Resolução CFC (Conselho Federal de Contabilidade) n.º 1.180/2009, que aprovou a NBC T 19.7, que trata de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes

"Reconhecimento

Provisão

14. *Uma provisão deve ser reconhecida quando:*

- (a) *a entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de evento passado;*
- (b) *seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar a obrigação; e*
- (c) *possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação".*

- 5) IAS (International Accounting Standards) 37 - provisões, ativos contingentes e passivos contingentes

Quanto ao reconhecimento de provisões a referida norma internacional prescreve que:

"Provisões: uma provisão deve ser reconhecida quando uma entidade tenha uma obrigação presente (legal ou não formalizada), seja provável que um desembolso de recursos ocorra, possa ser feita uma estimativa confiável da quantia da obrigação."

III - CONSIDERAÇÕES SOBRE O REGRAMENTO LEGAL E SUA IMPLICAÇÃO QUANTO SOLUÇÃO A SER APRESENTADA NESTA NOTA TÉCNICA

- 1) É sabido que o ente federado é responsável pela cobertura de eventuais insuficiências financeiras do respectivo regime próprio. Desta forma, não tendo o RPPS recursos financeiros para pagar total ou parcialmente a folha de benefícios, o Ente Federado deverá aportar necessariamente os recursos financeiros em valor suficiente para honrar os pagamentos dos benefícios. Em tese, tal situação deve ocorrer onde houver déficit atuarial, além do financeiro, o que evidencia que o déficit atuarial previsto em Estudo Atuarial, calculado regularmente, denota uma certeza



CONSELHO NACIONAL DOS DIRIGENTES DE REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL
- CONAPREV -

evidente da obrigação do Ente Federado quanto ao reconhecimento jurídico e contábil da exigibilidade;

- 2) A Contabilidade Governamental não pode deixar de observar os "**Princípios Fundamentais de Contabilidade**", definidos em Resolução do Conselho Federal de Contabilidade, que é norma de cumprimento obrigatório pelos operadores e pelos usuários da contabilidade, **destacando-se nesta Nota Técnica a necessidade de aplicação dos princípios da oportunidade e da competência, bem como da observância da NBC T 19.7, aprovada pela Resolução CFC N.º 1.180/2009, que determina a contabilização de provisões atuariais como as do RPPS. Tal norma em vigor desde 2009 é fruto do processo de convergência das normas brasileiras com as normas internacionais de contabilidade, a exemplo da IAS 37, que é destacada no subitem "5" do item "II";**
- 3) Uma preocupação demonstrada nas reuniões do CONAPREV, bem como nas reuniões do Grupo de Trabalho, de uma forma geral, consiste na possibilidade da repercussão negativa do déficit previdenciário nos balanços patrimoniais, bem como no Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida - DCL do ente federado, sob a alegação de que poderia haver, entre outras restrições, dificuldades de obtenção de créditos e financiamentos junto aos agentes financeiros nacionais e internacionais em função da magnitude do déficit atuarial, impactando na análise da situação patrimonial do ente por parte de tais agentes. Porém, considerando que as ações dos agentes públicos estão submetidas às orientações legais e normativas e, considerando, como já demonstrado, que também a contabilidade pública está submetida aos princípios contábeis aplicados, não vislumbra-se outra alternativa senão a evidenciação, na plenitude, das obrigações previdenciárias do RPPS, sendo que o que vem se buscando, sem ferir a legislação, é a mitigação dos possíveis impactos do problema mediante a adoção de técnica contábil, conforme tratado nesta Nota Técnica, na forma explicitada na introdução (Item I), bem como exemplificado no Item "IV";
- 4) Com o advento da Portaria MPS 403/2008, norma específica que trata de avaliações e reavaliações atuariais dos RPPS (União, Estados, DF e Municípios) e define parâmetros para a segregação de massas, o Ministério atualizou o plano de contas aplicado aos regimes próprios (**Portaria MPS nº 916/2003, atualizada pela Portaria MPS nº 95/2007**), no que diz respeito à contabilização do déficit, superávit e equilíbrio financeiro e atuarial dos Planos Financeiro e Previdenciário, instrumentos condicionantes para a implantação da segregação de massas e equacionamento do déficit atuarial, inclusive incluindo no Plano de Contas rubricas contábeis com o objetivo de anular o impacto do déficit atuarial a ser contabilizado no plano financeiro (fundo financeiro),



CONSELHO NACIONAL DOS DIRIGENTES DE REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL
- CONAPREV -

quanto ao resultado contábil e econômico a ser apurado em cada exercício, considerando a segregação de massas implementada pelo RPPS;

- 5) Quanto à questão da possível repercussão negativa do reconhecimento do valor do déficit atuarial no **"Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida - DCL"** é importante considerar o seguinte:
- a) Tal situação independe de registro contábil no RPPS e no ente, pois mesmo que não haja o Registro Contábil o valor do déficit atuarial deve ser considerado em tal Demonstrativo;
 - b) Na versão do "Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida" revista em 2009 para vigorar em 2010, o déficit atuarial é considerado apenas em quadro específico denominado de "Regime Previdenciário/Dívida Consolidada Previdenciária", não afetando, desta forma, a dívida consolidada líquida geral do ente federado;
 - c) É importante ressaltar que, mesmo na versão antiga do "Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida", o déficit atuarial apurado regularmente já deveria ter sido considerado quando da elaboração do referido Demonstrativo, pois, como já mencionado, isto independeria de registro contábil, bastando que o RPPS do Ente Federado tivesse o déficit atuarial legalmente evidenciado.

IV - CONCLUSÃO DO GRUPO DE TRABALHO SOBRE A FORMA DE CONTABILIZAÇÃO DO DÉFICIT ATUARIAL NA CONTABILIDADE DO RPPS

Levando-se em conta a legislação transcrita e as considerações delineadas nos tópicos precedentes, o Grupo de Trabalho de Contabilidade do CONAPREV, concluiu pela necessidade do registro contábil da totalidade da provisão matemática previdenciária e do déficit atuarial regularmente constituído na contabilidade do fundo financeiro do RPPS (Plano Financeiro), que adotou o modelo de segregação de massas, ressaltando também a obrigatoriedade de contabilização da provisão matemática previdenciária no Fundo Previdenciário (Plano Previdenciário) que deverá ser feita de forma concomitante, considerando que este representa a essência do art. 40 da Constituição Federal quanto à obrigatoriedade dos RPPS serem estruturados em observância ao Equilíbrio Financeiro e Atuarial.

Para melhor explicitar a forma de contabilização proposta nesta Nota Técnica transcrevemos as Contas do grupo do Passivo do Plano de Contas Aplicado aos RPPS, definido pelos anexos da Portaria MPS nº 916/2003 e alterações feitas



CONSELHO NACIONAL DOS DIRIGENTES DE REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL

- CONAPREV -

pela Portaria MPS nº 95/2007, disponíveis no portal do MPS (www.mps.gov.br) e, para servir de modelo, o exemplo que consta no livro "Contabilidade Aplicada aos Regimes Próprios de Previdência Social", editado pelo Ministério da Previdência Social-MPS/Secretaria de Políticas de Previdência Social/Departamento dos Regimes de Previdência no Serviço Público/Coleção Estudos da Previdência Social N.º 29/Item 5.3.3, contabilização da provisão matemática previdenciária:

ANEXO I - PT/MPS Nº 95, DE 06 DE MARÇO DE 2007
DOU DE 07.03.07

ESTRUTURA DO PLANO DE CONTAS

2.0.0.0.0.0 0.00		PASSIVO
---------------------	--	---------

2.2.0.0.0.00. 00		PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO
---------------------	--	--------------------------------

2.2.2.5.0.00.00			PROVISÕES MATEMÁTICAS PREVIDENCIÁRIAS
2.2.2.5.4.00.00			PLANO FINANCEIRO
2.2.2.5.4.01.00			PROVISÕES DE BENEFÍCIOS CONCEDIDOS
2.2.2.5.4.01.01	P		APOSENTADORIAS/PENSÕES/OUTROS BENEFÍCIOS DO PLANO
2.2.2.5.4.01.02	P		CONTRIBUIÇÕES DO ENTE (REDUTORA)
2.2.2.5.4.01.03	P		CONTRIBUIÇÕES DO INATIVO (REDUTORA)
2.2.2.5.4.01.04	P		CONTRIBUIÇÕES DO PENSIONISTA (REDUTORA)
2.2.2.5.4.01.05	P		COMPENSAÇÃO PREVIDENCIÁRIA (REDUTORA)
2.2.2.5.4.01.06	P		PARCELAMENTO DE DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS (REDUTORA)
2.2.2.5.4.01.07	P		COBERTURA DE INSUFICIÊNCIA FINANCEIRA (REDUTORA)
2.2.2.5.4.02.00			PROVISÕES DE BENEFÍCIOS A CONCEDER
2.2.2.5.4.02.01	P		APOSENTADORIAS/PENSÕES/OUTROS BENEFÍCIOS DO PLANO
2.2.2.5.4.02.02	P		CONTRIBUIÇÕES DO ENTE (REDUTORA)
2.2.2.5.4.02.03	P		CONTRIBUIÇÕES DO ATIVO (REDUTORA)
2.2.2.5.4.02.04	P		COMPENSAÇÃO PREVIDENCIÁRIA (REDUTORA)
2.2.2.5.4.02.05	P		PARCELAMENTO DE DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS (REDUTORA)
2.2.2.5.4.02.06	P		COBERTURA DE INSUFICIÊNCIA FINANCEIRA (REDUTORA)
2.2.2.5.5.00.00			PLANO PREVIDENCIÁRIO
2.2.2.5.5.01.00			PROVISÕES DE BENEFÍCIOS CONCEDIDOS
2.2.2.5.5.01.01	P		APOSENTADORIAS/PENSÕES/OUTROS BENEFÍCIOS DO PLANO
2.2.2.5.5.01.02	P		CONTRIBUIÇÕES DO ENTE (REDUTORA)



CONSELHO NACIONAL DOS DIRIGENTES DE REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL
- CONAPREV -

2.2.2.5.5.01.03	P			CONTRIBUIÇÕES DO INATIVO (REDUTORA)
2.2.2.5.5.01.04	P			CONTRIBUIÇÕES DO PENSIONISTA (REDUTORA)
2.2.2.5.5.01.05	P			COMPENSAÇÃO PREVIDENCIÁRIA (REDUTORA)
2.2.2.5.5.01.06	P			PARCELAMENTO DE DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS (REDUTORA)
2.2.2.5.5.02.00				PROVISÕES DE BENEFÍCIOS A CONCEDER
2.2.2.5.5.02.01	P			APOSENTADORIAS/PENSÕES/OUTROS BENEFÍCIOS DO PLANO
2.2.2.5.5.02.02	P			CONTRIBUIÇÕES DO ENTE (REDUTORA)
2.2.2.5.5.02.03	P			CONTRIBUIÇÕES DO ATIVO (REDUTORA)
2.2.2.5.5.02.04	P			COMPENSAÇÃO PREVIDENCIÁRIA (REDUTORA)
2.2.2.5.5.02.05	P			PARCELAMENTO DE DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS (REDUTORA)
2.2.2.5.5.03.00				PLANO DE AMORTIZAÇÃO (REDUTORA)
2.2.2.5.5.03.01	P			OUTROS CRÉDITOS (REDUTORA)
2.2.2.5.9.00.00				PROVISÕES ATUARIAIS PARA AJUSTES DO PLANO
2.2.2.5.9.01.00	P			AJUSTE DE RESULTADO ATUARIAL SUPERAVITÁRIO



CONSELHO NACIONAL DOS DIRIGENTES DE REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL

- CONAPREV -

Em R\$

INSTITUTO DE PREVIDÊNCIA MODELO ANO 1		
CÓDIGO	TÍTULO	VALORES
	ATIVO REAL	2.500.000,00
5.2.3.3.1.07.30	PROVISÕES MATEMÁTICAS PREVIDENCIÁRIAS	4.000.000,00
2.2.2.5.x.00.00	PLANO FINANCEIRO	2.200.000,00
2.2.2.5.x.01.00	PROVISÕES PARA BENEFÍCIOS CONCEDIDOS	1.800.000,00
2.2.2.5.x.01.01	Aposentadorias e Pensões	4.200.000,00
2.2.2.5.x.01.02	Contribuições do Ente	(1.200.000,00)
2.2.2.5.x.01.03	Contribuições do Inativo	(200.000,00)
2.2.2.5.x.01.04	Contribuições do Pensionista	(100.000,00)
2.2.2.5.x.01.05	Compensação Previdenciária	(900.000,00)
2.2.2.5.x.01.06	Parcelamento de Débitos Previdenciários	(0,00)
2.2.2.5.x.02.00	PROVISÕES PARA BENEFÍCIOS A CONCEDER	400.000,00
2.2.2.5.x.02.01	Aposentadorias e Pensões	1.300.000,00
2.2.2.5.x.02.02	Contribuições do Ente	(450.000,00)
2.2.2.5.x.02.03	Contribuições do Ativo	(400.000,00)
2.2.2.5.x.02.04	Compensação Previdenciária	(50.000,00)
2.2.2.5.x.02.05	Parcelamento de Débitos Previdenciários	(0,00)
2.2.2.5.x.00.00	PLANO PREVIDENCIÁRIO	1.800.000,00
2.2.2.5.x.01.00	PROVISÕES PARA BENEFÍCIOS CONCEDIDOS	1.100.000,00
2.2.2.5.x.01.01	Aposentadorias e Pensões	2.800.000,00
2.2.2.5.x.01.02	Contribuições do Ente	(1.050.000,00)
2.2.2.5.x.01.03	Contribuições do Inativo	(220.000,00)
2.2.2.5.x.01.04	Contribuições do Pensionista	(120.000,00)
2.2.2.5.x.01.05	Compensação Previdenciária	(150.000,00)
2.2.2.5.x.01.06	Parcelamento de Débitos Previdenciários	(100.000,00)
2.2.2.5.x.02.00	PROVISÕES PARA BENEFÍCIOS A CONCEDER	700.000,00
2.2.2.5.x.02.01	Aposentadorias e Pensões	5.600.000,00
2.2.2.5.x.02.02	Contribuições do Ente	(2.400.000,00)
2.2.2.5.x.02.03	Contribuições do Ativo	(1.900.000,00)
2.2.2.5.x.02.04	Compensação Previdenciária	(200.000,00)
2.2.2.5.x.02.05	Parcelamento de Débitos Previdenciários	(400.000,00)
2.2.2.5.x.03.00	PLANO DE AMORTIZAÇÃO	(0,00)
2.2.2.5.x.03.01	Outros Créditos	(0,00)
2.2.2.5.x.00.00	PROVISÕES ATUARIAIS PARA AJUSTE DO PLANO	0,00
2.2.2.5.x.01.00	Ajuste de Resultado Atuarial Superavitário	0,00
DÉFICIT ATUARIAL		1.500.000,00

Nota: No exemplo, o resultado da avaliação atuarial mostra um déficit atuarial de R\$1.500.000,00, considerando o confronto entre montante da Provisão Matemática Previdenciária de R\$ 4.000.000,00 e o resultado do Ativo Real na ordem de R\$ 2.500.000,00, este no entendimento do § 4º, do art. 17, da Portaria MPS nº 403/2008.

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



CONSELHO NACIONAL DOS DIRIGENTES DE REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL
- CONAPREV -

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

D -	5.2.3.3.1.07.30	Provisões Matemáticas Previdenciárias	4.000.000,00
D -	2.2.2.5.x.01.02	Contrib. do Ente (benef. concedidos - Plano Financeiro)	1.200.000,00
D -	2.2.2.5.x.01.03	Contrib. do Inativo (benef. concedidos - Plano Financeiro)	200.000,00
D -	2.2.2.5.x.01.04	Contrib. do Pensionista (benef. concedidos - Plano Financeiro)	100.000,00
D -	2.2.2.5.x.01.05	Comp. Previdenciária (benef. concedidos - Plano Financeiro)	900.000,00
D -	2.2.2.5.x.02.02	Contrib. do Ente (benef. a conceder - Plano Financeiro)	450.000,00
D -	2.2.2.5.x.02.03	Contrib. do Ativo (benef. a conceder - Plano Financeiro)	400.000,00
D -	2.2.2.5.x.02.04	Comp. Previdenciária (benef. a conceder - Plano Financeiro)	50.000,00
D -	2.2.2.5.x.01.02	Contrib. do Ente (benef. concedidos - Plano Previdenciário)	1.050.000,00
D -	2.2.2.5.x.01.03	Contrib. do Inativo (benef. concedidos - Plano Previdenciário)	220.000,00
D -	2.2.2.5.x.01.04	Contrib. do Pension. (benef. concedidos - Plano Previdenciário)	180.000,00
D -	2.2.2.5.x.01.05	Comp. Previdenc. (benef. concedidos - Plano Previdenciário)	150.000,00
D -	2.2.2.5.x.01.06	Parc. Débitos (benef. concedidos - Plano Previdenciário)	100.000,00
D -	2.2.2.5.x.02.02	Contrib. do Ente (benef. a conceder - Plano Previdenciário)	2.400.000,00
D -	2.2.2.5.x.02.03	Contrib. do Ativo (benef. a conceder - Plano Previdenciário)	1.900.000,00
D -	2.2.2.5.x.02.04	Comp. Previdenc. (benef. a conceder - Plano Previdenciário)	200.000,00
D -	2.2.2.5.x.02.05	Parc. Débitos (benef. a conceder - Plano Previdenciário)	400.000,00
C -	2.2.2.5.x.01.01	Apos. e Pensões (benef. concedidos - Plano Financeiro)	4.200.000,00
C -	2.2.2.5.x.02.01	Apos. e Pensões (benef. a conceder - Plano Financeiro)	1.300.000,00
C -	2.2.2.5.x.01.01	Apos. e Pensões (benef. concedidos - Plano Previdenciário)	2.800.000,00
C -	2.2.2.5.x.02.01	Apos. e Pensões (benef. a conceder - Plano Previdenciário)	5.600.000,00

O valor do passivo atuarial, que no exemplo dado é de R\$ 4.000.000,00, será contabilizado no Plano Financeiro a débito das contas redutoras e a crédito de uma conta de resultado (positiva e aumentativa) o que propiciará o efeito zero do passivo atuarial contabilizado no Demonstrativo das Variações Patrimoniais do RPPS, quanto ao resultado contábil e econômico apurado em cada exercício. Desta forma, deverá ser realizado o seguinte lançamento contábil:



CONSELHO NACIONAL DOS DIRIGENTES DE REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL
- CONAPREV -

D = 2.2.2.5.4.01.07 - Passivo Exigível a Longo Prazo/ Plano financeiro / Provisões de Benefícios Concedidos / Cobertura de Insuficiência Financeira (reduzora)

Histórico _____ R\$ 2.200.000,00

D = 2.2.2.5.4.02.06 - Passivo Exigível a Logo Prazo / Plano Financeiro / Provisões de Benefícios a Conceder / Cobertura de Insuficiência Financeira (reduzora)

Histórico _____ R\$ 1.800.000,00

C=6.2.3.3.1.07.30 - Resultado Extra-Orçamentário/Desincorporações de Passivos/Desincorporação de Obrigações/Provisões/Reversão de Provisões Matemáticas Previdenciárias.

Histórico _____ R\$ 4.000.000,00

Quando da elaboração dos Demonstrativos contábeis do RPPS, as contas contábeis mencionadas nesta Nota Técnica deverão ter seus saldos ajustados com base no novo déficit atuarial apurado em cada exercício.

Ressalte-se que a Nota Técnica versa sobre as obrigações do RPPS em evidenciar o seu verdadeiro patrimônio previdenciário no cumprimento integral da legislação aplicada, no âmbito da competência do Ministério da Previdência Social, atribuída pela Lei nº 9.717, de 1998.

Recife, 05 de novembro de 2010.

SEVERINO PESSOA DOS SANTOS

RECIPREV/RECIFE-PE

Relator do Grupo de Trabalho de Contabilidade do CONAPREV