



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 Previdência Social

**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  
PREVIDÊNCIA SOCIAL**

Diana Vaz de Lima

Otoni Gonçalves Guimarães

© 2009 Ministério da Previdência Social

Presidente da República: Luiz Inácio Lula da Silva

Ministro da Previdência Social: José Barroso Pimentel

Secretário Executivo: Carlos Eduardo Gabas

Secretário de Políticas de Previdência Social: Helmut Schwarzer

Diretor do Dep. do Regime Geral de Previdência Social: João Donadon

Diretor do Dep. dos Regimes de Previdência no Serviço Público: Delúbio Gomes Pereira da Silva

Diretor do Dep. de Políticas de Saúde e Segurança Ocupacional: Remígio Todeschini

Coordenador-Geral de Auditoria Atuária Contabilidade e Investimentos: Otoni Gonçalves Guimarães

Coordenadora Geral de Estudos Técnicos e Informações Gerenciais: Nancy Abadia de Andrade Ramos

Coordenadora Geral de Normatização 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) 2021-5776 Fax: (61) 2021-5516

Revisão

Samuel Nunes dos Santos

Também disponível no endereço: [www.previdencia.gov.br](http://www.previdencia.gov.br)

Impresso no Brasil/Printed in Brazil

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

LIMA, Diana Vaz de

GUIMARÃES, Otoni Gonçalves

Contabilidade Aplicada aos Regimes Próprios de Previdência Social.

Brasília: MPS, 2009.

160 p. – (Coleção Previdência Social, Série Estudos; v.29, 1. Ed.)

ISBN 978-85-88219-35-9

1. Contabilidade Aplicada aos Regimes Próprios de Previdência Social

I. Previdência. II. Contabilidade Previdência Pública. III. RPPS. IV. Contabilidade Pública.

# Sumário

<b>Prefácio .....</b>	<b>08</b>
<b>1. A CONTABILIDADE APLICADA AOS RPPS E SEU AMBIENTE .....</b>	<b>09</b>
<b>1.1 PREVIDÊNCIA SOCIAL E PREVIDÊNCIA NO SETOR PÚBLICO.....</b>	<b>09</b>
<b>1.2 EQUILÍBRIO FINANCEIRO E ATUARIAL.....</b>	<b>10</b>
1.2.1 Equilíbrio Financeiro <i>versus</i> Equilíbrio Atuarial.....	10
1.2.2 Regimes de Financiamento.....	10
<b>1.3 O PERFIL DA PREVIDÊNCIA HOJE .....</b>	<b>11</b>
<b>1.4 LEGISLAÇÃO APLICADA.....</b>	<b>11</b>
<b>1.5 FUNDAMENTOS DA CONTABILIDADE PÚBLICA.....</b>	<b>15</b>
1.5.1 Conceito.....	15
1.5.2 Objeto .....	15
1.5.3 Objetivo .....	15
1.5.4 Campo de Aplicação.....	16
1.5.5 Fundamento Legal.....	16
1.5.6 Orçamento Público .....	16
1.5.7 Regime Contábil e Regime de Execução Financeira.....	17
1.5.8 Segurança da Documentação Contábil.....	17
1.5.9 Plano de Contas .....	18
1.5.10 0 Sistema de Contas.....	19
1.5.11 Balanços Públicos.....	20
<b>1.6 OS RPPS E OS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE 18 CONTABILIDADE SOB A PERSPECTIVA DO SETOR PÚBLICO.....</b>	<b>20</b>
1.6.1 Princípio da Entidade .....	20
1.6.2 Princípio da Continuidade .....	21
1.6.3 Princípio da Oportunidade.....	21
1.6.4 Princípio do Registro pelo Valor Original .....	22
1.6.5 Princípio da Atualização Monetária .....	22
1.6.6 Princípio da Competência.....	22
1.6.7 Princípio da Prudência.....	22
<b>1.7 A CONTABILIDADE APLICADA AOS RPPS .....</b>	<b>23</b>
1.7.1 Objeto .....	23
1.7.2 Objetivo .....	23
1.7.3 Fundamento Legal.....	23
1.7.4 Peculiaridades dos RPPS.....	24

<b>2. A LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA E OS ASPECTOS</b>	
<b>CONTÁBEIS DOS RPPS.....</b>	<b>25</b>
<b>2.1 A LEI 9.717/1998 E ATUALIZAÇÕES.....</b>	<b>25</b>
<b>2.2 A PORTARIA MPS 402/2008.....</b>	<b>27</b>
<b>2.3 A PORTARIA MPS 403/2008.....</b>	<b>28</b>
<b>2.4 ORIENTAÇÕES NORMATIVAS E RESPECTIVAS ATUALIZAÇÕES.....</b>	<b>29</b>
<b>2.5 A PORTARIA MPS 916/2003 E ATUALIZAÇÕES.....</b>	<b>29</b>
2.5.1    Estrutura do Plano de Contas .....	30
2.5.2    Manual de Contas .....	30
2.5.3    Modelos e Instruções de Preenchimento das Demonstrações Contábeis...	31
2.5.4    Normas de Procedimentos Contábeis.....	31
<b>3. ESPECIFICIDADES NA ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO DOS RPP... 32</b>	<b>32</b>
<b>3.1 ASPECTOS GERAIS SOBRE O ORÇAMENTO PÚBLICO.....</b>	<b>32</b>
<b>3.2 SISTEMA E PROCESSO ORÇAMENTÁRIO .....</b>	<b>34</b>
<b>3.3 CRÉDITOS ADICIONAIS .....</b>	<b>35</b>
<b>3.4 ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO DOS RPPS.....</b>	<b>36</b>
3.4.1    Fontes de Financiamento dos RPPS.....	36
3.4.2    Impacto Orçamentário dos Pagamentos a Serem Realizados.....	37
3.4.3    Reserva Orçamentária dos RPPS.....	38
3.4.4    Exemplo Prático .....	39
3.4.5    Utilizando a Reserva dos RPPS .....	41
3.4.6    Investimentos dos RPPS.....	42
3.4.7    Outras Peculiaridades dos RPPS .....	43
<b>4. FUNCIONAMENTO DA ESTRUTURA CONTÁBIL DOS RPPS.....</b>	<b>43</b>
<b>4.1 NOÇÕES SOBRE CONTA.....</b>	<b>43</b>
<b>4.2 PLANIFICAÇÃO CONTÁBIL SEGUNDO AS NORMAS DO CFC.....</b>	<b>43</b>
4.2.1    Considerações Gerais .....	43
4.2.2    Normas do CFC.....	44
<b>4.3 A PLANIFICAÇÃO CONTÁBIL DOS RPPS .....</b>	<b>45</b>
4.3.1    Objetivo .....	45
4.3.2    Critérios de Ordenamento de Contas.....	46
4.3.3    Regras para Classificação das Contas.....	47

<b>4.4 AS ESPECIFICIDADES DO PLANO DE CONTAS DOS RPPS.....</b>	<b>49</b>
4.4.1 Regras Aplicáveis .....	50
4.4.2 Contas Específicas .....	50
4.4.3 Estrutura do Plano de Contas .....	51
4.4.4 Utilizando o Manual de Contas .....	53
4.4.5 As Demonstrações Contábeis dos RPPS .....	53
4.4.6 Outros Demonstrativos Exigidos pelo MPS.....	66
<b>5. PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS EM CONTAS ESPECÍFICAS .....</b>	<b>67</b>
<b>5.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS .....</b>	<b>67</b>
<b>5.2 REGISTRO CONTÁBIL .....</b>	<b>68</b>
<b>5.3 PROVISÃO MATEMÁTICA PREVIDENCIÁRIA.....</b>	<b>69</b>
5.3.1 Avaliação Atuarial .....	70
5.3.2 Contas Envolvidas .....	72
5.3.3 Contabilização da Provisão Matemática Previdenciária .....	77
5.3.4 Atualização da Provisão Matemática Previdenciária .....	82
5.3.5 Apuração do Déficit Atuarial.....	87
5.3.6 Amortização do Déficit Atuarial.....	89
5.3.7 Superavit Atuarial .....	90
<b>5.4 CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.....</b>	<b>93</b>
5.4.1 Contas Envolvidas .....	95
5.4.2 Contabilização das Contribuições dos Servidores Ativos .....	95
5.4.3 Contabilização das Contribuições dos Aposentados e Pensionistas.....	98
5.4.4 Contabilização da Contribuição Patronal .....	99
5.4.5 Parcelamento de Débitos Previdenciários .....	102
5.4.6 Compensação Previdenciária.....	106
5.4.7 Repasses Previdenciários.....	108
<b>5.5 PAGAMENTO DE BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS .....</b>	<b>109</b>
<b>5.6 CARTEIRA DE INVESTIMENTOS DOS RPPS .....</b>	<b>112</b>
5.6.1 Contas Envolvidas .....	113
5.6.2 Aplicações e Investimentos Realizados pelos RPPS.....	115
5.6.3 Provisões para Perdas em Investimentos.....	117
5.6.4 Atualização da Carteira de Investimentos .....	118
5.6.5 Resgate da Carteira de Investimentos.....	121
<b>5.7 REAVALIAÇÕES .....</b>	<b>124</b>
5.7.1 Objetivo .....	124
5.7.2 Metodologia.....	124
5.7.3 Periodicidade da Reavaliação.....	125
5.7.4 Critérios de Avaliação.....	125

5.7.5	Contas Envolvidas .....	126
5.7.6	Contabilização da Reavaliação.....	127
5.7.7	Reavaliação Com a Existência de Depreciação.....	127
5.7.8	Caso Prático.....	128
5.7.9	Divulgação.....	128
<b>5.8</b>	<b>DEPRECIACÕES.....</b>	<b>129</b>
5.8.1	Definição e Objetivo.....	129
5.8.2	Base de Cálculo .....	130
5.8.3	Vida Útil e Taxas Aplicadas.....	130
5.8.4	Bens Não Depreciáveis.....	132
5.8.5	Métodos de Depreciação e Amortização .....	132
5.8.6	Contas Envolvidas .....	135
5.8.7	Contabilização da Depreciação .....	135
5.8.8	Melhorias e Adições Complementares .....	135
5.8.9	Depreciação de Bens Usados.....	135
5.8.10	Bens Totalmente Depreciados .....	136
5.8.11	Controle Patrimonial .....	137
5.8.12	Divulgação.....	138
<b>5.9</b>	<b>TAXA DE ADMINISTRAÇÃO .....</b>	<b>138</b>
5.9.1	Base de Cálculo .....	139
5.9.2	Tratamento Contábil da Taxa.....	139
5.9.3	Investimentos Com Recursos da Taxa.....	139
5.9.4	Constituição de Reservas Administrativas .....	140
5.9.5	Despesas Não Custeadas pela Taxa de Administração .....	141
<b>6.</b>	<b>GLOSSÁRIO DE TERMOS TÉCNICOS.....</b>	<b>142</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>154</b>

## UM DESAFIO DE TODOS

A consolidação e o fortalecimento dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) é uma ação importante do governo do presidente Luiz Inácio Lula da Silva. Esse sistema viabiliza o acesso aos benefícios previdenciários a quase dez milhões de servidores públicos, cidadãos e cidadãs, e seus respectivos dependentes. Representa, também, relevante instrumento de poupança nacional.

A União, os 26 Estados, o Distrito Federal e mais de 1.900 Municípios integram a rede de regimes próprios, que acumula mais de R\$ 40 bilhões em patrimônio financeiro. Esses recursos, como estabelecem as normas e as leis em vigor, devem sempre ser bem administrados, pois vão garantir o pagamento de benefícios futuros aos segurados. Trata-se, enfim, de um significativo patrimônio que exige o registro, o acompanhamento e o controle, com a efetiva transparência.

O Ministério da Previdência Social tem a competência de normatizar, acompanhar e supervisionar os sistemas de previdência em vigor no Brasil. Instituiu, em 2003, o Plano de Contas Aplicado aos Regimes Próprios de Previdência Social que cria os mecanismos de acompanhamento da execução orçamentária e financeira desses regimes e estabelece a correta apresentação do patrimônio, possibilitando perceber as causas de suas mutações. O Plano de Contas contempla os princípios fundamentais de contabilidade.

A boa contabilidade, correta, segura e precisa, tem o papel de demonstrar aos segurados e à sociedade a capacidade econômico-financeira do ente público. Esse elemento é fundamental para a análise de cada indivíduo quanto à sustentabilidade e à efetiva capacidade do regime próprio de garantir o seu futuro e o de seus dependentes, na exata proporção dos benefícios definidos pela legislação.

Este livro é a expressão clara desses objetivos. Mais do que isso, é uma orientação em favor da melhoria contínua dos processos de capacitação e profissionalização das pessoas que, direta e indiretamente, estão envolvidas com a contabilidade dos regimes próprios.

O desafio de todos nós é construir e manter o RPPS equilibrado, sólido e cumprindo integralmente o seu papel junto à sociedade e segurados.

JOSÉ PIMENTEL

Ministro de Estado da Previdência Social

## 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.

Tendo como base os mesmos Princípios Fundamentais de Contabilidade aplicáveis a qualquer outra entidade, a Portaria MPS 916/2003 e suas atualizações trazem como exigência a implementação de procedimentos contábeis até então pouco usuais na Administração Pública brasileira, como: a evidenciação das provisões atuariais; a atualização da carteira de investimentos a valor de mercado; a avaliação e reavaliação 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 trata da contabilidade aplicada aos 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; as contribuições previdenciárias; o pagamento de benefícios; a carteira de investimentos; as reavaliações; as depreciações; e a taxa de administração da unidade gestora dos 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 ou indiretamente para a realização deste trabalho, como os técnicos da Secretaria do Tesouro Nacional e os auditores dos Tribunais de Contas Estaduais e Municipais, que sempre se mostraram prestativos. Em especial, agradecemos a colaboração do Contador Edson Dias Pinheiro, Analista Previdenciário do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, em exercício no Ministério da Previdência Social, pela revisão e colaboração técnica prestada a esta obra. 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 AOS RPPS E SEU AMBIENTE

### 1.1 PREVIDÊNCIA SOCIAL E PREVIDÊNCIA NO SETOR PÚBLICO

O Sistema Previdenciário brasileiro, componente da Seguridade Social, organiza-se 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: instituído por lei de cada ente federativo, contempla os servidores públicos titulares de cargos efetivos civis da União, Estados, Distrito Federal e Municípios e militares dos Estados e Distrito Federal, conforme previsto no art. 40 da Constituição Federal de 1988. 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 ao RPPS, com a constituição de provisões que garantam o benefício contratado. Subdivide-se em Entidades Abertas de Previdência Complementar (EAPC) e Entidades Fechadas de Previdência Complementar (EFPC).

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, bem como dos militares dos Estados e Distrito Federal. Abrange, portanto, exclusivamente, o servidor público titular de cargo efetivo, ativo e aposentado, e o pensionista. De acordo com o art. 40 da CF de 1988, os RPPS deverão 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<sup>1</sup>.

Os RPPS devem ser administrados por uma unidade gestora responsável por seu

---

1 Art. 18 da Lei 8.213/1991.

gerenciamento e operacionalização. Na hipótese de o ente federativo deixar de assegurar em lei os benefícios de aposentadoria e pensão aos seus servidores titulares de cargos efetivos, os RPPS serão considerados em extinção. A extinção da unidade gestora não evidencia a extinção dos RPPS. 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 em cada um dos cargos que exercer. Com a extinção dos RPPS e consequente filiação do servidor ativo ao RGPS, serão devidas – a partir da data da vigência da lei que deixou de garantir os benefícios aos servidores –, as contribuições sociais, nos termos da Lei 8.212/1991. Permanecerão sob a responsabilidade dos RPPS em extinção os aposentados e pensionistas, bem como os servidores ativos que já tenham adquirido direito à aposentadoria, vedado o reconhecimento retroativo de direitos e deveres aos RPPS. Saliente-se que eventual patrimônio do regime próprio somente poderá ser utilizado no pagamento de benefícios previdenciários da compensação financeira ou liquidação de débitos com os RGPS, nos termos da legislação específica.

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 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 os critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial. Esse entendimento é reforçado pelo art. 1º da Lei nº 9.717/1998, que estabelece 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, cujos parâmetros gerais de organização e funcionamento estão disciplinados pela Portaria MPS nº 402/2008. 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 *versus* Equilíbrio Atuarial**

Segundo a Portaria MPS 403/2008, o equilíbrio financeiro representa a garantia de equivalência entre as receitas auferidas e as obrigações dos RPPS, em cada exercício financeiro; ou seja, o equilíbrio financeiro é atingido quando o que se arrecada dos

participantes do sistema previdenciário é suficiente para custear os benefícios por ele assegurados.

O equilíbrio atuarial, por sua vez, representa a garantia de equivalência, a valor presente, entre o fluxo das receitas estimadas e das obrigações projetadas, apuradas atuarialmente, a longo prazo, 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 de responsabilidade do respectivo RPPS, segundo a sua legislação.

De acordo com a legislação previdenciária<sup>2</sup>, aos RPPS deverão ser garantidos os equilíbrios financeiro e atuarial, em conformidade com a avaliação atuarial inicial e as reavaliações realizadas em cada exercício financeiro, para a organização e revisão do plano de custeio e de benefícios (art. 8º). A avaliação atuarial dos RPPS deverá observar os parâmetros estabelecidos nas normas de atuária aplicáveis aos RPPS definidas pela Portaria MPS nº 403/2008.

Desta forma, 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<sup>3</sup>. A garantia de que os servidores pagarão suas contribuições é a mesma de que receberão seus proventos de aposentadoria. Importante frisar que o ente federativo poderá, a qualquer tempo, aportar ativos aos RPPS, no intuito de promover o seu equilíbrio atuarial.

A Nota Técnica Atuarial deverá ser encaminhada à SPS, como parâmetro para observância do Equilíbrio Financeiro e Atuarial dos RPPS, até a data de exigência do DRAA no exercício de 2010, contendo os elementos mínimos estabelecidos pela legislação previdenciária, devidamente assinada pelo representante legal do ente, pelo dirigente da unidade gestora dos RPPS, e pelo atuário responsável<sup>4</sup>.

### 1.2.2 Regimes 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 aposentadoria compulsória).

Os RPPS poderão adotar os seguintes regimes de financiamento de seu plano de benefícios, para observância do equilíbrio financeiro e atuarial<sup>5</sup>:

2 Portaria MPS 402/2008

3 Lei nº 10.887/2004.

4 Art. 5º, Portaria MPS 403/2008.

5 Art. 4º, Portaria MPS 403/2008.

- (a) Regime financeiro de capitalização: trata do regime em que as contribuições estabelecidas no plano de custeio, a serem pagas pelo ente federativo, pelos servidores ativos e inativos e pelos pensionistas, acrescidas ao patrimônio existente, às receitas por ele geradas e a outras espécies de aportes, sejam suficientes para a formação dos recursos garantidores da cobertura dos compromissos futuros do plano de benefícios e da taxa de administração. Será utilizado como mínimo aplicável para o financiamento das aposentadorias programadas.
- (b) Regime financeiro de repartição de capitais de cobertura: trata do regime em que as contribuições estabelecidas no plano de custeio, a serem pagas pelo ente federativo, pelos servidores ativos e inativos e pelos pensionistas, em um determinado exercício, sejam suficientes para a constituição das reservas matemáticas dos benefícios, iniciados por eventos que ocorram nesse mesmo exercício, admitindo-se a constituição de fundo previdencial para oscilação de risco. Será utilizado como mínimo aplicável para o financiamento dos benefícios de risco de aposentadoria por invalidez e pensão por morte.
- (c) Regime financeiro de repartição simples: trata do regime em que as contribuições estabelecidas no plano de custeio, a serem pagas pelo ente federativo, pelos servidores ativos e inativos e pelos pensionistas, em um determinado exercício, sejam suficientes para o pagamento dos benefícios nesse exercício, sem o propósito de acumulação de recursos, admitindo-se a constituição de fundo previdencial para oscilação de risco. Será utilizado como mínimo aplicável para o financiamento dos benefícios de auxílio-doença, salário-maternidade, auxílio-reclusão e salário-família.

### **1.3 O PERFIL DA PREVIDÊNCIA HOJE**

Como dito anteriormente, a previdência dos servidores públicos titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e Municípios tem os seus fundamentos calcados no art. 40 da Constituição Federal - Emendas Constitucionais 20/1998, 41/2003 e 47/2004, que modificaram o sistema de previdência social e estabeleceram normas de transição, e também na recepcionada Lei 9.717/1998, que dispõe sobre as regras gerais para a organização e funcionamento dos RPPS, instituindo, assim, de forma sólida, o conceito de regime próprio de previdência social.

Logo, a organização dos Regimes Próprios 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 (médica e social) e previdência, (Confederação, 2004).

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 a 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 da Constituição Federal, que dispõe 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 403, de 10 de dezembro de 2008.**  
Dispõe sobre as normas aplicáveis às avaliações e reavaliações atuariais dos RPPS, e define parâmetros para segregação da massa.
- **Portaria MPS 402, de 10 de dezembro de 2008.**  
Disciplina os parâmetros e as diretrizes gerais para organização e funcionamento dos RPPS.
- **Portaria MPS 204, de 10 de julho de 2008.**  
Dispõe sobre a emissão do Certificado de Regularidade Previdenciária – CRP.
- **Portaria MPS 64, de 24 de fevereiro de 2006.**  
Dispõe sobre o processo administrativo previdenciário – PAP.
- **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.

- **Resolução CMN 3.506, de 26 de outubro de 2007.**

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 02, de 31 de março de 2009, publicada no DOU de 02/04/2009.**

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 (PFC) e pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP).

### **1.5.1 Conceito**

Segundo o disposto na NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação, a Contabilidade aplicada ao setor público é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionadas ao controle patrimonial de entidades do setor público.

### **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-se este como o conjunto de bens e direitos onerados pelas obrigações que o integram e que a entidade governamental utiliza como meio para concretização dos seus fins.

### **1.5.3 Objetivo**

O objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é fornecer aos usuários

informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão, à adequada prestação de contas e ao necessário suporte para a efetividade do controle social.

#### **1.5.4 Campo de Aplicação**

O campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público abrange todas as entidades do setor público, que devem observar as normas e as técnicas próprias da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, considerando-se o seguinte escopo (NBC T 16.1):

- (a) integralmente, as entidades governamentais, os serviços sociais e os conselhos profissionais;
- (b) parcialmente, as demais entidades do setor público, para garantir procedimentos suficientes de prestação de contas e efetividade do controle social.

#### **1.5.5 Fundamento Legal**

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC) representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. A observância dos PFC é obrigatória no exercício da profissão contábil, e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP).

Portanto, qualquer que seja a legislação em vigor, é condição que a mesma guarde consonância com os fundamentos da doutrina contábil, para que as práticas e procedimentos contábeis aplicáveis ao Setor Público preservem a essência das transações, proporcionando a adequada interpretação dos fenômenos patrimoniais, o acompanhamento do processo orçamentário, a análise dos resultados econômicos e o fluxo financeiro.

Atualmente, além dos PFC e das NBCASP, a Contabilidade Pública encontra-se estruturada 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.

#### **1.5.6 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.

### **1.5.7 Regime Contábil e Regime de Execução Financeira**

No Brasil, o regime contábil de competência integral é um Princípio Fundamental de Contabilidade, que determina que as receitas e as despesas devam ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente do recebimento ou pagamento. Contudo, deve-se manter, concomitantemente, processo de registro apto a sustentar o dispositivo legal do regime orçamentário e financeiro da despesa e da receita pública, enquanto a legislação assim dispuser.

### **1.5.8 Segurança da Documentação Contábil**

Segundo o disposto na NBC T 16.5, as entidades do Setor Público devem desenvolver procedimentos que garantam a segurança, a preservação e a disponibilidade dos documentos e dos registros contábeis mantidos em sistemas eletrônicos. Os documentos em papel podem ser digitalizados e armazenados em meio eletrônico ou magnético, desde que assinados e autenticados, em observância à norma brasileira de contabilidade que trata da escrituração em forma eletrônica.

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 MODELO Prefeitura Municipal Modelo				
Data	Conta a Débito	Conta a Crédito	Histórico	Valor
02/01/2009	1.9.1.1 – Receita a Realizar	2.9.1.1 – Previsão Inicial da Receita	Registro da aprovação do orçamento.	300.000,00

### Quadro 2 – Modelo do Livro Razão

ESTADO MODELO Prefeitura Municipal Modelo					
Conta: 1.9.1.1 – Receita a Realizar					
Data	Histórico da Operação	Débito	Crédito	Saldo	Natureza
02/01/2009	Registro da Aprovação do Orçamento	300.000,00	0,00	300.000,00	Devedor
Total do Movimento		300.000,00	0,00	300.000,00	Devedor

Com relação à segurança da informação, o Governo Federal, por exemplo, utiliza-se 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 responde integralmente pelo uso do Sistema sob sua senha e obriga-se a cumprir os requisitos de segurança instituídos pela STN, expondo-se às consequências das sanções penais ou administrativas cabíveis. A infringência às regras estabelecidas para seu uso é sempre informada pelo agente competente à chefia imediata, para que sejam tomadas as providências necessárias à apuração de eventual responsabilidade e aplicação de penalidades, se for o caso.

#### 1.5.9 Plano de Contas

Segundo Lima e 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, buscam-se

a padronização e a harmonização do plano de contas em toda a federação, tendo em vista tratar-se do mesmo ramo de atividade, que é a gestão dos recursos públicos. As especificidades do Plano de Contas da unidade gestora dos RPPS serão tratadas no Cap.4 – Funcionamento da Estrutura Contábil dos RPPS.

### **1.5.10 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.

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 à 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 extraorçamentários, ou seja, realização ou recebimento da receita e o pagamento da despesa orçamentária e extraorçamentária. 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).

### **1.5.11 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 a legislação em vigor<sup>6</sup>, os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial e na Demonstração das Variações Patrimoniais.

---

6 Art. 101, Lei 4.320/1964.

O Balanço Orçamentário demonstrará as receitas previstas e as despesas fixadas, em confronto com as receitas realizadas e as despesas executadas, respectivamente.

O Balanço Financeiro demonstrará as receitas e as despesas orçamentárias, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extraorçamentária, conjugados com os saldos em espécie, provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.

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-se o valor do saldo patrimonial.

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 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 SOB A PERSPECTIVA DO SETOR PÚBLICO**

Considerando a conveniência de um maior esclarecimento sobre o conteúdo e abrangência dos Princípios Fundamentais de Contabilidade sob a perspectiva do Setor Público, o Conselho Federal de Contabilidade publicou a Resolução 1.111/2007, que aprovou o apêndice II da Resolução CFC nº. 750/1993, que trata dos Princípios Fundamentais de Contabilidade: Entidade, Continuidade, Oportunidade, Registro pelo Valor Original, Atualização Monetária, Competência e Prudência.

### **1.6.1 Princípio da Entidade**

O Princípio da Entidade se afirma, para o ente público, pela autonomia e responsabilização do patrimônio a ele pertencente. A autonomia patrimonial tem origem na destinação social do patrimônio e a responsabilização pela obrigatoriedade da prestação de contas pelos agentes públicos.

1. 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*”.

2. 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. Importante salientar que a Secretaria da Receita Federal do Brasil dispõe de ampla legislação que trata da obrigação de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica, também aplicável às unidades gestoras dos RPPS.

- **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. 71 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

No âmbito da entidade pública, a continuidade está vinculada ao estrito cumprimento da destinação social do seu patrimônio; ou seja, a continuidade da entidade se dá enquanto perdurar 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 é base indispensável à integridade e à fidedignidade dos registros contábeis dos atos e dos fatos que afetam ou possam afetar o patrimônio da entidade pública, observadas as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público.

A integridade e a fidedignidade dizem respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, independentemente do cumprimento das formalidades legais para sua ocorrência, visando ao completo atendimento da essência sobre a forma.

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**

Nos registros dos atos e fatos contábeis será considerado o valor original dos componentes patrimoniais. 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 – a exemplo de custo histórico, custo histórico corrigido e custo corrente; ou valores de saída – a exemplo de valor de liquidação, valor de realização, valor presente do fluxo de benefício do ativo e valor justo.

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**

Na hipótese de que o consenso em torno da mensuração dos elementos patrimoniais identifique e defina os valores de aquisição, produção, doação, ou mesmo, valores obtidos mediante outras bases de mensuração, desde que defasadas no tempo, necessita-se de atualizá-los, monetariamente, quando a taxa acumulada de inflação no triênio for igual ou superior a 100%, nos termos da Resolução CFC nº. 900/2001.

#### **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 Público.

Os atos e os fatos que afetam o patrimônio público 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 devem refletir a aplicação de procedimentos de mensuração que prefiram montantes menores para ativos, entre alternativas igualmente válidas, 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 a situações classificáveis como manipulação do resultado, ocultação de passivos, super ou subavaliação de ativos. Pelo contrário, em consonância com os Princípios Constitucionais da Administração Pública, deve constituir garantia de inexistência de valores fictícios, de interesses de grupos ou pessoas, especialmente gestores, ordenadores e controladores.

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 RPPS**

### **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, bem como às normas específicas que tratam da organização e funcionamento desses regimes.

### **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 garantir, ao indivíduo que não tenha mais capacidade laborativa, os recursos necessários à sua sobrevivência e de seus dependentes, na proporção dos benefícios definidos pela legislação, sob uma perspectiva de sustentabilidade, conforme emana da nossa Carta maior.

### **1.7.3 Fundamento Legal**

Segundo a Lei 9.717/1998<sup>7</sup>, que dispõe sobre as regras gerais para a organização e o funcionamento dos Regimes Próprios de Previdência Social, estes deverão ser organizados

7 Publicada no Diário Oficial da União, Seção 1, em 28/11/1998.

tendo como fundamentos as normas gerais de 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<sup>8</sup>, que trouxe as normas gerais de Contabilidade para os RPPS, atualizada periodicamente<sup>9</sup>.

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 elaborados observando-se os Princípios Fundamentais de Contabilidade, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e a legislação contábil pública em vigor.

#### 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), os RPPS diferenciam-se de outros órgãos regidos pela Contabilidade Pública pelos seguintes aspectos:

- (a) **visão de longo prazo:** a preocupação é que a entidade se perpetue, para que seja possível o cumprimento do seu objeto social.
- (b) **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.
- (c) **trazer as provisões para o balanço:** as provisões atuariais constituídas são fundamentais, para aferir a capacidade de os RPPS garantirem a cobertura dos compromissos assumidos no momento do ingresso do servidor ao regime.
- (d) **taxa de administração:** a unidade gestora dos RPPS dispõe de um limite de recursos para fazer face aos seus gastos administrativos, que pode ser controlado em conta contábil específica (em caso de opção) e com possibilidade de acumulação, a fim de constituir reserva, para utilização em exercícios posteriores (em caso de alíquota expressamente definida).

8 Publicada no Diário Oficial da União, Seção 1, em 17/07/2003.

9 Periodicamente, a Portaria MPS 916/2003 vem sofrendo modificações. Em dezembro de 2003, foi publicada a Portaria MPS 1768/2003, 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, alterando novamente a Portaria MPS 916/2003 e procedendo a ajustes no Plano de Contas dos RPPS. Em 2006, a Portaria MPS 183/2006 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, 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.

- (e) **carteira de investimentos** – objetivando garantir a segurança, a rentabilidade, a solvência e a liquidez dos ativos, ou seja, a sustentabilidade do regime, os recursos disponíveis dos RPPS devem ser aplicados conforme as condições preestabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional, mediante resoluções atualizadas, para que se mantenham as melhores remunerações e os menores riscos para os ativos financeiros dos RPPS<sup>10</sup>.

Como se pode observar, a administração dos RPPS demanda a implantação de procedimentos contábeis que possibilitem o acompanhamento da evolução do seu patrimônio, como a atualização da carteira de investimentos a valores de mercado, e a contabilização da avaliação atuarial, exigindo dos profissionais contábeis a revisão e a incorporação de conceitos que fortaleçam o aspecto patrimonial.

## **2. A LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA E OS ASPECTOS CONTÁBEIS DOS RPPS**

### **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 e registro contábil da avaliação atuarial inicial, sob a forma de provisão passiva, 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 fontes de financiamento dos RPPS serão contabilizadas sob a forma de receitas correntes, receitas correntes intraorçamentárias ou repasses previdenciários, dependendo da sua origem orçamentária e financeira.*
- *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: todas as fontes de financiamento dos RPPS (receitas correntes, receitas correntes intraorçamentárias e repasses previdenciários)*

---

10 Atualmente regulamentada pela Resolução CMN 3.506/2007.

têm como objetivo o pagamento dos benefícios previdenciários de curto, médio e longo prazos. A única exceção prevista em lei é o limite de gastos destinados ao custeio das despesas administrativas da unidade gestora, cujo percentual deverá ser fixado em lei do respectivo ente federativo.

- *registro contábil individualizado das contribuições de cada servidor e dos entes estatais, conforme diretrizes gerais*: o controle da contribuição individual dos segurados dos RPPS deverá ser feito pela área de recursos humanos, cabendo à contabilidade a consolidação desses valores.
- *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 uma unidade gestora de RPPS<sup>11</sup> 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, além de Auditores do respectivo Tribunal de Contas jurisdicionante, devendo ficar sempre à disposição destas auditorias os registros e os demonstrativos contábeis elaborados pelos técnicos dos RPPS.
- *A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são responsáveis pela cobertura de eventuais insuficiências financeiras do respectivo regime próprio, decorrentes de pagamentos de benefícios previdenciários*: além do pagamento das contribuições patronais devidas, da amortização das dívidas reconhecidas junto ao RPPS e da transferência dos recursos previdenciários consignados, cabe ao ente público a responsabilidade pelo equilíbrio financeiro da sua unidade gestora, para que não haja prejuízo dos segurados beneficiados.
- *A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios publicarão, até 30 (trinta) dias após o encerramento de cada bimestre, demonstrativo financeiro e orçamentário da receita e despesas previdenciárias acumuladas no exercício financeiro em curso*: além das demonstrações contábeis e dos demonstrativos da Lei de Responsabilidade Fiscal, a unidade gestora deverá encaminhar todos

---

11 O conceito de unidade gestora única não é afetado pelo conceito de segregação de massa, já que mesmo que o ente público assuma o pagamento dos benefícios concedidos anteriores à criação da unidade gestora, efetuará, ele próprio, o pagamento dos benefícios ou fará transferência de recursos para que a sua unidade gestora operacionalize o pagamento desses benefícios.

os demonstrativos exigidos pelo Ministério da Previdência Social, segundo a forma e os prazos estabelecidos.

- *Os RPPS não poderão conceder benefícios distintos dos previstos no RGPS, salvo disposição em contrário da Constituição Federal*: os gestores dos RPPS devem ficar atentos a essa determinação, para que não haja o pagamento de benefícios indevidos.

O art. 6º da Lei 9.717/1998 estabelece que fica facultada a constituição de fundos integrados de bens, direitos e ativos com finalidade previdenciária, desde que, entre outros: a conta do fundo seja distinta da conta do Tesouro da unidade federativa; os recursos previdenciários sejam aplicados em conformidade com as regras estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional; seja estabelecido um limite de gastos para as despesas administrativas (taxa de administração); e que o fundo seja criado e, se for o caso, extinto, mediante lei. Em 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, devendo efetuar repasses nesse sentido (art. 10º).

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 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.

## **2.2 A PORTARIA MPS 402/2008**

A Portaria MPS 402/2008 disciplinou os parâmetros e as diretrizes gerais para organização e funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos ocupantes de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em cumprimento das Leis 9.717/1998 e 10.887/2004. Na Seção VI – Da Escrituração Contábil, estabelece-se que, para a organização dos RPPS, devem ser observadas as seguintes normas de Contabilidade:

- (a) a escrituração contábil do RPPS deverá ser distinta da mantida pelo ente federativo. Segundo a norma, 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 demonstrativos contábeis específicos, mesmo que a unidade gestora não possua personalidade jurídica própria;
- (b) a escrituração deverá incluir todas as operações que envolvam direta ou indiretamente a responsabilidade do RPPS e modifiquem ou possam vir a modificar o seu patrimônio;
- (c) a escrituração obedecerá aos princípios e legislação aplicados à Contabilidade Pública;

- (d) o exercício contábil terá a duração de um ano civil;
- (e) deverão ser adotados registros contábeis auxiliares para apuração das depreciações, de avaliações e reavaliações dos bens, direitos e ativos, inclusive dos investimentos e da evolução das reservas;
- (f) os demonstrativos contábeis devem ser complementados por notas explicativas, e outros quadros demonstrativos necessários ao minucioso esclarecimento da situação patrimonial e dos investimentos mantidos pelo RPPS;
- (g) os bens, direitos e ativos de qualquer natureza devem ser avaliados e reavaliados periodicamente, na forma estabelecida em norma específica do MPS;
- (h) os títulos públicos federais, adquiridos diretamente pelos RPPS, deverão ser marcados a mercado, mensalmente, no mínimo, mediante a utilização de parâmetros reconhecidos pelo mercado financeiro, de forma a refletir seu real valor.

As demonstrações contábeis dos RPPS deverão ser apresentadas pelo ente federativo à Secretaria de Previdência Social, conforme modelo, periodicidade e instruções de preenchimento disponíveis no sítio do MPS.

Com relação ao depósito e aplicação de recursos, as disponibilidades financeiras vinculadas ao RPPS serão depositadas e mantidas em contas bancárias separadas das demais disponibilidades do ente federativo, aplicadas no mercado financeiro e de capital brasileiro, em conformidade com as regras estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional.

A Portaria MPS 402/2008 ainda trata da Auditoria, em sua Seção X, dispondo, dentre outros:

- (a) O MPS exercerá a orientação, supervisão e acompanhamento dos RPPS e dos fundos previdenciários, por meio de procedimentos de auditoria direta e auditoria indireta;
- (b) A auditoria direta será exercida por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, em exercício no MPS. O ente federativo será cientificado do encerramento e dos resultados da auditoria, por meio da Notificação de Auditoria-Fiscal – NAF. As irregularidades relativas aos critérios exigidos para a emissão do Certificado de Regularidade Previdenciária – CRP, inseridas na NAF, serão analisadas e julgadas em Procedimento Administrativo Previdenciário – PAP, observadas as regras estabelecidas em norma específica do MPS;
- (c) A auditoria indireta será realizada internamente no Departamento dos Regimes de Previdência no Serviço Público – DRPSP, da SPS, mediante análise da legislação, documentos e informações fornecidos pelo ente federativo.

### **2.3 A PORTARIA MPS 403/2008**

A Portaria MPS 403/2008 dispôs sobre as normas aplicáveis às avaliações e reavaliações atuariais dos RPPS, definindo, entre outros, os parâmetros para a segregação da massa<sup>12</sup>.

---

<sup>12</sup> Separação dos segurados vinculados ao RPPS em grupos distintos, que integrarão o plano financeiro e o plano previdenciário.

Do ponto de vista contábil, a Portaria MPS 403/2008 estabelece que o passivo atuarial do RPPS é representado pelas reservas matemáticas previdenciárias, que correspondem aos compromissos líquidos do plano de benefícios. As reservas matemáticas previdenciárias serão registradas no Passivo Exigível a Longo Prazo, no grupo de contas denominado Provisões Matemáticas Previdenciárias, observado o detalhamento estabelecido no Plano de Contas aplicável ao RPPS. Devido à importância desses valores para o patrimônio da unidade gestora do RPPS, o assunto será tratado com mais propriedade no Cap. 5 – Procedimentos Contábeis em Contas Específicas.

## **2.4 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 SPS nº 02/2009 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. Segundo essa norma, o RPPS é considerado instituído a partir da entrada em vigor da lei que estabelecer os benefícios de aposentadoria e pensão, independentemente da criação da unidade gestora ou do estabelecimento de alíquota de contribuição, ou depois de cumpridas as condições estabelecidas na própria lei de criação, vedada a instituição retroativa.

A referida ON trata da Contabilidade, em seu Capítulo III Seção IV – Da Escrituração Contábil, onde estabelece, entre outras orientações, que a escrituração contábil do RPPS, ainda que em extinção, deverá ser distinta da mantida pelo ente federativo, inclusive quanto às rubricas destacadas no orçamento para pagamento de benefícios, e obedecer às normas e princípios contábeis e ao disposto na Portaria MPS 916/2003 e atualizações.

A ON ainda traz os critérios para cálculo e uso da taxa de administração, e as regras a serem observadas, no caso de parcelamento de débitos previdenciários.

### **2.5 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.

### 2.5.1 Estrutura do Plano de Contas

O anexo I da Portaria MPS 916/2003 e suas atualizações apresentam a relação das contas a serem utilizadas na contabilização de todos os atos potenciais e fatos administrativos relacionados à 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.xx.00	Conta Única RPPS
1.1.1.1.2.xx..01	<i>Banco Conta Movimento RPPS</i>
1.1.1.1.2.xx..01.xI	<i>Banco A</i>

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 as demonstrações contábeis, mas, também, para permitir o acompanhamento da execução orçamentária e financeira. Para atender à 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 estrutura do Plano de Contas se estender apenas à unidade gestora do RPPS, essa planificação contábil poderá, por ocasião do encerramento do exercício, caso não seja 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 que seja possível a adequada consolidação dessas informações. Ressalte-se, também, que o atual Manual Técnico de Demonstrativos Fiscais e da Receita e Despesa nacionais, editado pela Secretaria do Tesouro Nacional, contempla, de forma detalhada, as informações específicas dos RPPS.

### 2.5.2 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 Conta Movimento Plano Financeiro
Código	1.1.1.1.2.xx.02
Função	Conta Escriturada. Registrar a movimentação bancária dos recursos previdenciários aportados no plano financeiro.
Funcionamento	<u>Debita-se</u> pelo recebimento dos recursos previdenciários do plano financeiro. <u>Credita-se</u> pelo pagamento de benefícios cobertos pelo plano financeiro.
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.

### **2.5.3 Modelos e Instruções de Preenchimento das Demonstrações Contábeis**

O anexo III da Portaria MPS 916/2003 e suas atualizações trazem 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 legislação contábil aplicada ao Setor Público. 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.

### **2.5.4 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.

Por se tratar de procedimentos pouco usuais no âmbito da Administração Pública brasileira, esses e outros procedimentos contábeis exigidos pela legislação previdenciária, desde o exercício financeiro de 2007, serão discutidos no Cap.5 – Procedimentos Contábeis em Contas Específicas.

### 3. ESPECIFICIDADES NA ELABORAÇÃO DO ORÇAMENTO DOS 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 a 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 ser incorporados ao exercício financeiro subsequente, caso tenham sido promulgados nos últimos quatro meses do exercício (§ 2º).

Nos Regimes Próprios de Previdência Social, o orçamento 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).

Além de constituir condição de legalidade, a observância aos Princípios Orçamentários permite que a unidade gestora do RPPS possa planejar adequadamente o pagamento dos benefícios previdenciários sob sua responsabilidade.

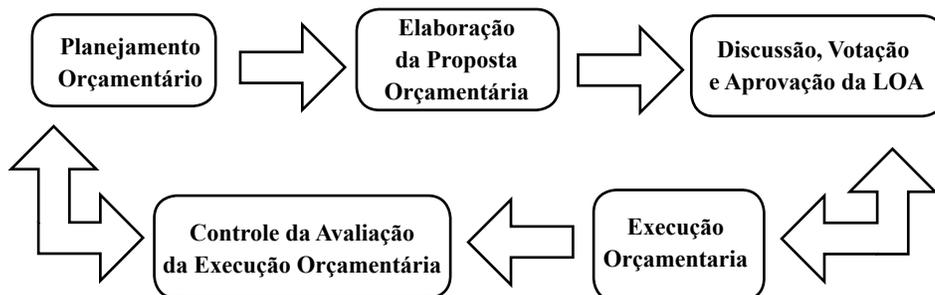
### 3.2 SISTEMA E PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

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 mais bem 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:

### Quadro 3 – 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 Plurianual, 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 (art. 75 a 82 da Lei 4.320/1964):

- (a) 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;
- (b) a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;
- (c) 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 apropriados, visando: 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 e Castro (2007), são créditos adicionais as autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na lei de orçamento. Os créditos adicionais são classificados em créditos suplementares, créditos especiais e créditos extraordinários:

- (a) **Créditos suplementares:** destinam-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:** destinam-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:** destinam-se a atender a despesas urgentes e imprevisíveis, como em caso de guerra, comoção interna ou calamidade pública. Caracterizam-se pela imprevisibilidade do fato, que requer ação urgente do poder público, e por não decorrer de planejamento e, portanto, 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 segurados.

Discutir-se-á no presente capítulo o tratamento orçamentário das fontes de financiamento dos RPPS, bem como o impacto orçamentário dos pagamentos a serem efetuados e de eventuais reservas a serem constituídas pela sua unidade gestora.

#### 3.4.1 Fontes de Financiamento dos RPPS

Como visto anteriormente, constituem fontes de financiamento dos regimes próprios de previdência social:

- (a) as contribuições do ente federativo, dos segurados ativos, dos segurados inativos e dos pensionistas;
- (b) as receitas auferidas com a carteira de investimentos e os ganhos patrimoniais;
- (c) os valores recebidos a título de compensação financeira;
- (d) os valores recebidos a título de parcelamento de débitos previdenciários;
- (e) os valores aportados pelo ente federativo;
- (f) as demais dotações previstas no orçamento federal, estadual, distrital e municipal;
- (g) 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, Intraorçamentária Corrente ou Intraorçamentária de Capital. Essas fontes de financiamento serão registradas na unidade gestora do RPPS mediante operações correntes, operações de capital e repasses previdenciários.

##### 3.4.1.1 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, constituem-se as receitas correntes intraorçamentárias. As operações correntes dos RPPS estão contempladas nos seguintes subgrupos de contas:

- (a) **receitas correntes:** contribuições retidas dos segurados; os recebimentos de parcelamento de débitos previdenciários (de contribuições retidas dos segurados

e não repassadas à unidade gestora no vencimento); contribuições patronais relativas a servidores ativos cedidos para outros entes públicos; contribuição dos servidores ativos, inativos e pensionistas licenciados; remuneração da carteira de investimentos do RPPS; compensações previdenciárias recebidas do RGPS ou de outros RPPS; e outras receitas decorrentes de prestação de serviços pela unidade gestora de previdência;

- (b) **receitas correntes intraorçamentárias:** contribuições patronais dos servidores que exercem sua força de trabalho no âmbito do ente público, inclusive da própria unidade gestora do RPPS; contribuições vertidas para amortização do déficit atuarial identificado na avaliação atuarial e os recebimentos de parcelamento de débitos previdenciários (de contribuições patronais não repassadas à unidade gestora no vencimento).

#### *3.4.1.2 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 estimular as 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 de outra entidade constante desses orçamentos, no âmbito da mesma esfera de governo, serão constituídas as receitas de capital intraorçamentárias. As operações de capital dos RPPS estão contempladas nos seguintes subgrupos de contas:

- (a) **receitas de capital:** alienação de bens e amortização de empréstimos diversos;
- (b) **receitas de capital intraorçamentárias:** alienação de bens e amortização de empréstimos diversos no âmbito do próprio ente público.

#### *3.4.1.3 Repasses previdenciários*

Em algumas situações, os recursos recebidos pela unidade gestora serão registrados como repasse previdenciário, em função da fonte orçamentária. É o caso dos repasses efetuados para o plano financeiro (cobertura de insuficiência financeira ou repasse para formação de reserva, etc.) e para o plano previdenciário (cobertura de déficit financeiro, cobertura de déficit atuarial, etc.), 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 (folha de pagamento, despesas com material, serviços, entre outros) e despesas de capital (obras e instalações, equipamentos, 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 da diferença entre os valores dotados e os valores executados, poderão ser constituídas reservas administrativas<sup>13</sup>, que podem ser utilizadas nos exercícios seguintes, com as mesmas finalidades já permitidas pela taxa de administração utilizada no exercício financeiro.

Para que seja possível o uso das reservas administrativas ao longo dos anos, deverá ser observado o equilíbrio orçamentário e financeiro entre as receitas e despesas do RPPS no exercício financeiro. Desta forma, é necessário que no total da previsão da receita esteja incluído o superavit 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 legislativa.

As despesas previdenciárias de responsabilidade do RPPS - como o pagamento de benefícios previdenciários, as despesas de compensação previdenciária junto ao INSS ou à unidade gestora do RPPS de outros entes federativos, 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 (receitas maiores que 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, que a receita estimada para pagamento de benefícios previdenciários seja superior à despesa fixada, situação que tende a se inverter ao longo dos anos, à medida 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. E 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 deste “fundo”.

Desta forma, a parcela dos ingressos previstos, que ultrapassar as despesas fixadas, irá compor um orçamentário inicial, denominado de Reserva do RPPS, destinado a garantir desembolsos futuros do RPPS do ente respectivo. Este 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 déficits futuros, em que as receitas previstas serão menores que as despesas em cada exercício.

O tratamento da reserva orçamentária do RPPS segue os mesmos fundamentos da

---

<sup>13</sup> Não se trata de uma reserva contábil, pois não é constituída a partir do resultado do exercício, figurando os recursos não utilizados na conta de “Investimentos Com a Taxa de Administração do RPPS”. Esse assunto será tratado com mais propriedade no Cap. 5 – Procedimentos Contábeis em Contas Específicas.

reserva administrativa, ou seja, para que se torne possível seu uso ao longo dos anos, deverá ser observado o equilíbrio orçamentário e financeiro entre as receitas e despesas do RPPS no exercício financeiro. Também não se trata de uma reserva contábil, já que esses valores passam a constituir a carteira de investimentos dos RPPS, que acolhe os recursos previdenciários não utilizados no exercício financeiro.

Caso se concretize a reserva orçamentária do RPPS (receitas previdenciárias maiores que despesas previdenciárias), a elaboração do orçamento anual deverá trazer, no rol das receitas, o resultado do financeiro “previdenciário” do exercício anterior, para justificar o suporte financeiro a uma parcela dos créditos adicionais, quando estes se fizerem necessários (despesas previdenciárias maiores que receitas previdenciárias).

Na constituição da reserva administrativa e da reserva do RPPS, deve ser observado 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”. Ressalta-se que a reserva orçamentária do RPPS distingue-se, quanto à finalidade da reserva de contingência constante 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”: enquanto a reserva de contingência está dentro do conceito da prudência, sendo normalmente utilizada dentro do exercício. O objetivo da reserva do RPPS 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 sequência, a elaboração do orçamento, sob o ponto de vista da unidade gestora do RPPS.

### 3.4.4 Exemplo Prático

#### 3.4.4.1 Situação orçamentária equilibrada

Em R\$ milhares			
Previsão da Receita		Fixação da Despesa	
Contribuição de Servidores Ativos	200	Folha de Pessoal	45
Remuneração de Investimentos do RPPS	35	Despesa Patronal Intraorçamentária	6
Compensação Financeira do RGPS	15	Despesas com Aposentadorias e Pensões	450
Receita Patronal Intraorçamentária	200	Despesa com Material e Serviços	34
Receita de Parcelamento de Débitos	45		
Outros Aportes	40		

UNIDADE GESTORA DO RPPS			
RECEITAS		DESPESAS	
PREVISÃO	VALOR	DOTAÇÃO	VALOR
Contribuições de Servidores Ativos	200	Folha de Pessoal	45
Remuneração de Investimentos do RPPS	35	Despesa Patronal Intraorçamentária	6
Compensação Financeira do RGPS	15	Aposentadorias e Pensões	450
Receita Patronal Intraorçamentária	200	Material e Serviços	34
Receita de Parcelamento de Débitos	45		
Subtotal I	495	Subtotal I	535
Outros Aportes	40		
Subtotal II	535	Subtotal II	535
Déficit Total	0	Total	0
TOTAL GERAL	535	TOTAL GERAL	535

#### 3.4.4.2 Situação orçamentária superavitária

Em R\$ milhares			
Previsão da Receita		Fixação da Despesa	
Contribuição de Servidores Ativos	250	Folha de Pessoal	45
Remuneração de Investimentos do RPPS	35	Despesa Patronal Intraorçamentária	6
Compensação Financeira do RGPS	15	Despesas com Aposentadorias e Pensões	450
Receita Patronal Intraorçamentária	230	Despesa com Material e Serviços	34
Receita de Parcelamento de Débitos	50		
Outros Aportes	45		

UNIDADE GESTORA DO RPPS			
RECEITAS		DESPESAS	
PREVISÃO	VALOR	DOTAÇÃO	VALOR
Contribuições de Servidores Ativos	250	Folha de Pessoal	45
Remuneração de Investimentos do RPPS	35	Despesa Patronal Intraorçamentária	6
Compensação Financeira do RGPS	15	Aposentadorias e Pensões	450
Receita Patronal Intraorçamentária	230	Material e Serviços	34
Receita de Parcelamento de Débitos	50		
Subtotal I	580	Subtotal I	535
Outros Aportes	45		
Subtotal II	625	Subtotal II	535
		<b>Reserva do RPPS</b>	90
Subtotal III	625	Subtotal III	625
Déficit Total	0	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, a qual 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 as receitas previdenciárias sejam mesmo superiores às despesas previdenciárias, esse “ financeiro previdenciário” será incluído na previsão da receita do próximo exercício, para permitir a abertura dos créditos adicionais, quando estes se fizerem necessários (pagamento de benefícios maior que as receitas de contribuições).

#### 3.4.4.3 Situação orçamentária deficitária

Em R\$ milhares			
Previsão da Receita		Fixação da Despesa	
Contribuição de Servidores Ativos	250	Folha de Pessoal	45
Remuneração de Investimentos do RPPS	35	Despesa Patronal Intraorçamentária	6
Compensação Financeira do RGPS	15	Despesas com Aposentadorias e Pensões	584
Receita Patronal Intraorçamentária	230	Despesa com Material e Serviços	34
Receita de Parcelamento de Débitos	50		
Outros Aportes	45		

UNIDADE GESTORA DO RPPS			
RECEITAS		DESPESAS	
PREVISÃO	VALOR	DOTAÇÃO	VALOR
Contribuições de Servidores Ativos	250	Folha de Pessoal	45
Remuneração de Investimentos do RPPS	35	Despesa Patronal Intraorçamentária	6
Compensação Financeira do RGPS	15	Aposentadorias e Pensões	584
Receita Patronal Intraorçamentária	230	Material e Serviços	34
Receita de Parcelamento de Débitos	50		
Subtotal I	580	Subtotal I	669
Outros Aportes	45		
Subtotal II	625	Subtotal II	669
<b>Repasse para Cobertura de Insuficiência Financeira</b>	<b>44</b>		
Subtotal III	669	Subtotal III	669
Déficit Total	0	Total	0
<b>TOTAL GERAL</b>	<b>669</b>	<b>TOTAL GERAL</b>	<b>669</b>

#### 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:

Em R\$ milhares			
Previsão da Receita		Fixação da Despesa	
Contribuição de Servidores Ativos	295	Folha de Pessoal	55
Remuneração de Investimentos do RPPS	35	Despesa Patronal Intraorçamentária	6
Compensação Financeira do RGPS	15	Despesas com Aposentadorias e Pensões	584
Receita Patronal Intraorçamentária	280	Despesa com Material e Serviços	34

UNIDADE GESTORA DO RPPS			
RECEITAS		DESPESAS	
PREVISÃO	VALOR	DOTAÇÃO	VALOR
Contribuições de Servidores Ativos	295		
Remuneração de Investimentos do RPPS	35	Folha de Pessoal	55
Compensação Financeira do RGPS	15	Despesa Patronal Intraorçamentária	6
Receita Patronal Intraorçamentária	280	Aposentadorias e Pensões	584
<b>Reserva do RPPS</b>	44	Material e Serviços	34
<b>Reserva Administrativa (taxa)</b>	10		
Subtotal	679	Subtotal	679
Déficit Total	0	Total	0
<b>TOTAL GERAL</b>	<b>679</b>	<b>TOTAL GERAL</b>	<b>679</b>

### 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.

Em verdade, 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. Sabe-se que os recursos auferidos com a carteira de investimentos são destinados a garantir a manutenção do regime, e podem ser transferidos para as atividades previdenciárias (pagamento de benefícios) a qualquer momento; ou seja, sua transferência independe do vencimento dos títulos ou do prazo do investimento. Por esse motivo, o Anexo I da Portaria MPS 916/2003 e suas atualizações, com aplicação obrigatória a partir do exercício de 2010, prevê o registro dos investimentos em moeda corrente no Disponível, Aplicações do RPPS, ficando no grupo Investimentos de Longo Prazo: os imóveis de renda; os ativos em enquadramento nos termos da Resolução do CMN; os ativos não sujeitos à Resolução, etc.

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, liquidez e transparência. 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, consoante a Política de Investimentos de elaboração obrigatória prévia, conforme previsto na Resolução CMN nº 3.506/07 e Portaria MPS nº 155/2008.

### **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, e 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**

### **4.1 NOÇÕES SOBRE CONTA**

Segundo Lima e 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 PLANIFICAÇÃO CONTÁBIL SEGUNDO AS NORMAS DO CFC**

#### **4.2.1 Considerações Gerais**

O Conselho Federal de Contabilidade, criado pelo Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, tem a prerrogativa de expedir normas reguladoras para o campo do exercício profissional contábil, inclusive para a Administração Pública. Em 2008, foram publicadas as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP, cujos fundamentos, também, devem ser inseridos nos procedimentos contábeis aplicados aos RPPS.

O presente item apresenta a classificação do patrimônio público pelo enfoque contábil.

#### **4.2.2 Normas do CFC**

A Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público NBC T 16.5 – Registro Contábil, estabelece que a entidade do setor público deve manter sistema de informação contábil refletido em plano de contas que compreenda:

- (a) a terminologia de todas as contas e sua adequada codificação, bem como a identificação do subsistema a que pertence, a natureza e o grau de desdobramento, possibilitando os registros de valores e a integração dos subsistemas;
- (b) a função atribuída a cada uma das contas;
- (c) o funcionamento das contas.

Com relação à estrutura das contas, a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis, aprovada pela Resolução CFC 1.129/2008, estabelece que o Patrimônio Público é o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público. Deve portar ou representar um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações. Segundo esta Norma, o patrimônio público encontra-se estruturado em três grupos:

- (a) Ativo: compreende os direitos e os bens, tangíveis ou intangíveis, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelo setor público, e representa um fluxo de benefícios, presente ou futuro.
- (b) Passivo: compreende as obrigações assumidas pelas entidades do setor público ou mantidas na condição de fiel depositário, bem como as contingências e as provisões.
- (c) Patrimônio Líquido: representa a diferença entre o Ativo e o Passivo.

A NBC T 16.2 dispõe que a classificação dos elementos patrimoniais considera a segregação em “circulante” e “não circulante”, com base em seus atributos de conversibilidade e exigibilidade.

Os Ativos devem ser classificados como Circulantes quando satisfizerem a um dos seguintes critérios:

- (a) estarem disponíveis para realização imediata;
- (b) tiverem a expectativa de realização até o término do exercício seguinte.

No caso dos Passivos, estes devem ser classificados como Circulantes quando satisfizerem a um dos seguintes critérios:

- (a) corresponderem a valores exigíveis até o término do exercício seguinte;
- (b) corresponderem a valores de terceiros ou retenções em nome deles, quando a entidade do setor público for a fiel depositária, independentemente do prazo de exigibilidade.

Os demais Ativos e Passivos que não estiverem enquadrados nos critérios estabelecidos pela Norma devem ser classificados como Não Circulantes.

Outra Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público a dispor sobre o assunto é a NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis, aprovada pela Resolução CFC 1.133/2008, que, além do Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido, traz ainda o grupo das Contas de Compensação, onde devem estar compreendidos os atos que possam vir a afetar o patrimônio. A Norma também dispõe que as contas do Ativo devem ser dispostas em ordem decrescente de grau de conversibilidade, e as contas do Passivo, em ordem decrescente de grau de exigibilidade.

Com relação às contas de resultado, a NBC T 16.6 estabelece que o resultado patrimonial do período é apurado pelo confronto entre as variações patrimoniais ativas e passivas. Assim, a planificação contábil, em conformidade com a NBCASP, apresentará a seguinte estrutura:

#### **Quadro 4 – Planificação contábil segundo as normas do setor público do CFC**

<b>Contas Patrimoniais</b>	
<b>ATIVO</b>	<b>PASSIVO</b>
Circulante Não Circulante Contas de Compensação	Circulante Não Circulante Contas de Compensação
	<b>Patrimônio Líquido</b>
<b>Contas de Resultado</b>	
Variações Patrimoniais Ativas	Variações Patrimoniais Passivas

### **4.3 A PLANIFICAÇÃO CONTÁBIL DOS RPPS**

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, cuja estrutura segue as regras traçadas pelo Conselho Federal de Contabilidade e pelo Plano de Contas do Governo Federal atualmente em vigor.

#### **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, atender à necessidade de informações e promover a transparência da gestão.

O 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, bem como aos interesses dos segurados e sociedade em geral.

#### 4.3.2 Critérios de Ordenamento de Contas

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

**Quadro 5 – Critérios de ordenamento das contas**

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

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

**Quadro 6 – Exemplo de classificação de contas no RPPS**

*Exemplo: 5.2.3.3.1.07.30 – Provisões Matemáticas Previdenciárias*

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

As contas patrimoniais e as contas de resultado presentes no Plano de Contas dos RPPS trazem a mesma classificação do Plano de Contas do Governo Federal ainda em vigor:

### Quadro 7 – Planificação contábil segundo as normas aplicáveis aos RPPS

#### Contas Patrimoniais

ATIVO	PASSIVO
Circulante Ativo Realizável a Longo Prazo Permanente  Ativo Compensado	Circulante Passivo Exigível a Longo Prazo Patrimônio Líquido  Passivo Compensado

#### Contas de Resultado

DESPESA	RECEITA
Corrente De Capital	Corrente De Capital
RESULTADO DIMINUTIVO DO EXERCÍCIO	RESULTADO AUMENTATIVO DO EXERCÍCIO
Orçamentário Extraorçamentário	Orçamentário Extraorçamentário

Como se pode observar, a estrutura da Planificação Contábil do RPPS se apresenta de forma diferente da estrutura de contas do CFC, pois considera os grupos de contas que estavam em vigor antes do processo de convergência ao padrão internacional. A ideia é que, quando for instituído o Plano de Contas Nacional - em estudo pelos grupos de trabalho da Secretaria do Tesouro Nacional -, os conceitos sejam harmonizados, o que, certamente, implicará novas alterações em toda estrutura contábil também dos RPPS.

### 4.3.3 Regras para Classificação das Contas

#### 4.3.3.1 Ativo

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

- *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.

#### 4.3.3.2 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, 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 do Governo Federal ainda em vigor utiliza esta 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.

#### 4.3.3.3 Despesa

As despesas representam os recursos gastos na gestão dos RPPS, que serão computados na apuração do resultado do exercício. 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 intraorçamentária.
- *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 intraorçamentária.

#### 4.3.3.4 Receita

As receitas representam os recursos recebidos na gestão dos RPPS, que serão computados na apuração do resultado. As receitas são classificadas nos RPPS, em duas categorias econômicas: receitas correntes e receitas de capital:

- *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 intraorçamentária.
- *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 intraorçamentária.

#### 4.3.3.5 Resultado Diminutivo do Exercício

Nesta classe de contas são registradas as variações que diminuem o patrimônio dos RPPS, que podem ser decorrentes ou independentes da execução orçamentária:

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

#### 4.3.3.6 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:

- *Resultado orçamentário* – Envolve o registro de variações decorrentes da execução orçamentária, por meio de interferências ativas orçamentárias e mutações ativas.
- *Resultado extraorçamentário* – Envolve o registro de variações independentes da execução orçamentária, por meio de receitas extraorçamentárias, interferências ativas extraorçamentárias 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 do Governo Federal ainda em vigor, 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 do Governo Federal, por meio de portarias publicadas pela STN, ensejarão, por parte do Ministério da Previdência Social, a atualização do Plano de Contas do RPPS, além da inclusão de contas que eventualmente tenham sido 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 do RPPS são os mesmos utilizados na Administração Pública Federal, tendo em vista a prerrogativa da STN de expedir normas contábeis voltadas para esta, como já dito.

#### **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 no Plano de Contas do RPPS, dentre as 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. Esta 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 específico, 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 exigência da depreciação 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 deste 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, culminando, assim, na recomendada boa prática contábil.
- *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 do Plano de Contas

Em que pese seguir a mesma estrutura atualmente em vigor, do Plano de Contas do Governo Federal, o Plano de Contas do RPPS, regulamentado pela Portaria MPS 916/2003 e suas atualizações, traz somente os grupos de contas julgadas necessárias 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:

#### Quadro 8 – Planificação contábil segundo as normas da Portaria MPS 916/2003

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
	1.2.3 Investimentos de Longo Prazo dos RPPS		
1.4	ATIVO PERMANENTE	2.4	PATRIMÔNIO LÍQUIDO
	1.4.2 Imobilizado		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 Desp. e Dívidas dos Estados e Municípios		2.9.4 Desp. 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
<b>3</b>	<b>DESPESA</b>	<b>4</b>	<b>RECEITA</b>
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
			4.2.4 Transferência de Capital
			4.2.5 Outras Receitas de Capital
		4.7	RECEITAS CORRENTES INTRAORÇAMENTÁRIAS
		4.7.2	Receitas de Contribuições Intraorçamentárias
		4.7.3	Receita Patrimonial Intraorçamentária
		4.7.9	Outras Receitas Correntes Intraorçamentárias
		4.8	RECEITAS DE CAPITAL INTRAORÇAMENTÁRIAS
		4.8.2	Alienação de Bens
		4.8.3	Amortização de Empréstimos
		4.8.4	4.2.4 Transferência de Capital
		4.8.5	Outras Receitas de Capital
		4.9	DEDUÇÕES DA RECEITA CORRENTE (reduzora)
<b>5</b>	<b>RESULTADO DIMINUTIVO DO EXERCÍCIO</b>	<b>6</b>	<b>RESULTADO AUMENTATIVO DO EXERCÍCIO</b>
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 EXTRAORÇAMENTÁRIO	6.2	RESULTADO EXTRAORÇAMENTÁRIO
	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

#### 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. De acordo com 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:

#### Quadro 9 – Exemplo do manual de contas da Portaria MPS 916/2003

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	<u>Debita-se</u> pelo lançamento da provisão. <u>Credita-se</u> pelo encerramento do exercício.
Natureza do Saldo	Devedora

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 considerados não usuais na Contabilidade Pública, mas obrigatórios para os RPPS, foi dedicado o capítulo 5 – Procedimentos em Contas Específicas, com o objetivo de esclarecer sobre os lançamentos que devem ser efetuados.

#### 4.4.5 As Demonstrações Contábeis 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 à 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.

##### 4.4.5.1 Balanço Orçamentário

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 tipos de créditos (orçamentários, suplementares, especiais ou extraordinários), subdivididos também por categorias econômicas:

**Quadro 10 – Balanço orçamentário segundo o anexo 12 da Lei 4.320/1964**

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 - Tributária - Contribuições - Patrimonial - Agropecuária - Industrial - De Serviços - Transf. Correntes - Outras Receitas Correntes  RECEITAS DE CAPITAL - Operações de Crédito - Alienação de Bens - Amortização de Empréstimos - Transf. de Capital - Outras Receitas de Capital				CRÉDITOS ORÇAMENTÁRIOS E SUPLEMENTARES Despesas Correntes (...) Despesas de Capital (...)  CRÉDITOS ESPECIAIS Despesas Correntes (...) Despesas de Capital (...)  CRÉDITOS EXTRAORDINÁRIOS Despesas Correntes (...) Despesas de Capital (...)			
<b>SOMA</b>				<b>SOMA</b>			
<b>Déficit</b>				<b>Superavit</b>			
<b>TOTAL</b>				<b>TOTAL</b>			

A Portaria MPS 916/2003 e suas atualizações trouxeram 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 intraorçamentárias); 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:

**Quadro 11 – Peculiaridades do balanço orçamentário da Portaria MPS 916/2003**

Anexo III da Portaria MPS 916/2003

R\$ milhares

<ESFERA DE GOVERNO> BALANÇO ORÇAMENTÁRIO <PERÍODO DE REFERÊNCIA>							
RECEITA				DESPESA			
Títulos	Prev	Exec	Dif	Títulos	Fix	Exec	Dif
RECEITAS CORRENTES <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>Contribuições Previdenciárias ao RPPS</b></li> <li>▪ <b>Remuneração dos Investimentos dos RPPS</b></li> <li>▪ <b>Multas e Juros de Mora das Contribuições</b></li> <li>▪ <b>Receita de Compensação Financeira do RGPS</b></li> <li>▪ <b>Receita de Compensação Financeira do RPPS</b></li> </ul>				CRÉDITOS ORÇAMENTÁRIOS E ADICIONAIS <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>Obrigações Patronais</b></li> <li>▪ <b>Obrigações Patronais Intraorçamentárias</b></li> <li>▪ <b>Aposentadorias e Reformas</b></li> <li>▪ <b>Pensões</b></li> <li>▪ <b>Benefícios Previdenciários</b></li> <li>▪ <b>Despesa com Compensação Financeira RGPS</b></li> <li>▪ <b>Despesa com Compensação Financeira RPPS</b></li> <li>▪ <b>Despesas Administrativas</b></li> </ul>			
RECEITAS DE CAPITAL							
RECEITAS CORRENTES INTRAORÇAMENTÁRIAS <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>Contribuições Previdenciárias ao RPPS</b></li> <li>▪ <b>Multas e Juros de Mora de Contribuições</b></li> </ul>							
RECEITAS DE CAPITAL INTRAORÇAMENTÁRIAS							
MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>Repasso Plano Financeiro</b></li> <li>▪ <b>Repasso Plano Previdenciário</b></li> <li>▪ <b>Outros Aportes ao RPPS</b></li> </ul>							
Subtotal				Subtotal			
				Reserva do RPPS			
SOMA				SOMA			
Déficit							
<b>TOTAL</b>				<b>TOTAL</b>			

#### 4.4.5.2 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 extraorçamentária, 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:

### Quadro12 – Balanço financeiro segundo o anexo 13 da Lei 4.320/1964

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			
EXTRAORÇAMENTÁRIA				Habitação			
Receita Extraorçamentária				Saneamento			
Interferências Ativas				Gestão Ambiental			
Restos a Pagar (*)				Ciência e Tecnologia			
Serviço da Dívida a Pagar (**)				Agricultura			
Depósitos				Organização Agrária			
Outras Operações				Indústria			
				Comércio e Serviços			
				Comunicações			
				Energia			
				Transporte			
				Desporto e Lazer			
				Encargos Especiais			
				EXTRAORÇAMENTÁRIA			
				Despesa Extraorçamentária			
				Interferências Passivas			
				Restos a Pagar (***)			
				Serviço da Dívida a Pagar (****)			
				Depósitos			
				Outras Operações			

SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR DISPONÍVEL				SALDO P/ EXERCÍCIO SEGUINTE DISPONÍVEL			
Caixa				Caixa			
Bancos				Bancos			
Aplicações Financeiras				Aplicações Financeiras			
TOTAL				TOTAL			

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

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 serem 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.

### Quadro 13 – Peculiaridades do balanço financeiro da Portaria MPS 916/2003

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\$
<p>RECEITAS CORRENTES</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Contribuições Previdenciárias ao RPPS</li> <li>▪ Remuneração dos Investimentos dos RPPS</li> <li>▪ Multas e Juros de Mora das Contribuições</li> <li>▪ Receita de Compensação Financeira do RGPS</li> <li>▪ Receita de Compensação Financeira do RPPS</li> </ul> <p>RECEITAS DE CAPITAL</p> <p>RECEITAS CORRENTES INTRAORÇAMENTÁRIAS</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Contribuições Previdenciárias ao RPPS</li> <li>▪ Multas e Juros de Mora de Contribuições</li> </ul> <p>RECEITAS DE CAPITAL INTRAORÇAMENTÁRIAS</p> <p>EXTRAORÇAMENTÁRIA</p> <p>Repasso Plano Financeiro</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Repasse Plano Previdenciário</li> <li>▪ Outros Aportes ao RPPS</li> </ul> <p>Outras Interferências Ativas Restos a Pagar (*) Serviço da Dívida a Pagar (**) Depósitos Outras Operações</p>		<p>ORÇAMENTÁRIA</p> <p>DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS DESPESAS CORRENTES</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Obrigações Patronais</li> <li>▪ Obrigações Patronais Intraorçamentárias</li> <li>▪ Aposentadorias e Reformas</li> <li>▪ Pensões</li> <li>▪ Benefícios Previdenciários</li> <li>▪ Despesa com Compensação Financeira RGPS</li> <li>▪ Despesa com Compensação Financeira RPPS</li> <li>▪ Despesas Administrativas</li> </ul> <p>DESPESAS DE CAPITAL</p> <p>EXTRAORÇAMENTÁRIA</p> <p>Interferências Passivas Restos a Pagar (***) Serviço da Dívida a Pagar (****) Depósitos Outras Operações</p>	
<p>SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR DISPONÍVEL</p> <p>Caixa Bancos</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Investimentos dos RPPS</li> <li>▪ Investimentos taxa de Adm do RPPS</li> </ul>		<p>SALDO P/ EXERCÍCIO SEGUINTE DISPONÍVEL</p> <p>Caixa Bancos</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Investimentos dos RPPS</li> <li>▪ Investimentos taxa de Adm do RPPS</li> </ul>	
<b>TOTAL</b>		<b>TOTAL</b>	

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

#### 4.4.5.3 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). As variações patrimoniais são divididas em variações ativas (orçamentárias e extraorçamentárias) e variações passivas (orçamentárias e extraorçamentárias).

### Quadro 14 – Demonstração das variações patrimoniais segundo o anexo 15 da Lei 4.320/1964

Anexo 15 da Lei 4.320/1964

R\$ milhares

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

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.

### Quadro 15 – Peculiaridades da Demonstração das Variações Patrimoniais da Portaria MPS 916/2003

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 <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Contribuições Previdenciárias ao RPPS</li> <li>▪ Remuneração dos Investimentos dos RPPS</li> <li>▪ Multas e Juros de Mora das Contribuições</li> <li>▪ Receita de Compensação Financeira do RGPS</li> <li>▪ Receita de Compensação Financeira do RPPS</li> </ul> RECEITAS DE CAPITAL				Despesas Orçamentárias Despesas Correntes <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Obrigações Patronais</li> <li>▪ Obrigações Patronais Intraorçamentárias</li> <li>▪ Aposentadorias e Reformas</li> <li>▪ Pensões</li> <li>▪ Benefícios Previdenciários</li> <li>▪ Despesa com Compensação Financeira RGPS</li> <li>▪ Despesa com Compensação Financeira RPPS</li> <li>▪ Despesas Administrativas</li> </ul> Despesas de Capital			
RECEITAS CORRENTES INTRAORÇAMENTÁRIAS <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Contribuições Previdenciárias ao RPPS</li> <li>▪ Multas e Juros de Mora de Contribuições</li> </ul> RECEITAS DE CAPITAL INTRAORÇAMENTÁRIAS							
INTERFERÊNCIAS ATIVAS <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Repasse Plano Financeiro</li> <li>▪ Repasse Plano Previdenciário</li> <li>▪ Outros Aportes ao RPPS</li> </ul>							
MUTAÇÕES PATRIMONIAIS							
Mutações Ativas				Mutações Passivas			

INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA						
Interferências Ativas				Interferências Passivas		
Acréscimos Patrimoniais <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Valorização de títulos e valores do RPPS</li> <li>▪ Reversão de depreciação</li> <li>▪ Reversão de Provisões matemáticas previdenciárias</li> <li>▪ Reversão de Provisões para perdas em investimentos</li> <li>▪ Reversão de Provisões para perdas de investimentos com a taxa de administração</li> <li>▪ Reversão de Provisão para perdas de empréstimos e financiamentos do RPPS</li> </ul>				Decréscimos Patrimoniais <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Desvalorização de títulos e valores do RPPS</li> <li>▪ Depreciações</li> <li>▪ Provisões matemáticas previdenciárias</li> <li>▪ Provisões para perdas em investimentos</li> <li>▪ Provisões para perdas de investimentos com a taxa de administração</li> <li>▪ Provisões para perdas de empréstimos e financiamentos do RPPS</li> </ul>		
Total das Variações Ativas				Total das Variações Passivas		
Resultado Patrimonial (DÉFICIT)				Resultado Patrimonial (SUPERAVIT)		
TOTAL GERAL				TOTAL GERAL		

#### 4.4.5.4 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.

## Quadro 16 – Balanço patrimonial segundo o anexo 14 da Lei 4.320/1964

Anexo 14 da Lei 4.320/1964

R\$ milhares

<ESFERA DE GOVERNO> BALANÇO PATRIMONIAL <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
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
<b>TOTAL DO ATIVO</b>	<b>TOTAL DO PASSIVO</b>

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.

**Quadro 17 – Peculiaridades do balanço patrimonial da Portaria MPS 916/2003**

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  Banco Conta Movimento RPPS Banco Conta Movimento Plano Financeiro Banco Conta Movimento Plano Previdenciário Banco Conta Movimento – Taxa de Administração Aplicações dos RPPS Provisão para Perdas em Aplicações da Carteira do RPPS (reduzora)	PASSIVO FINANCEIRO
ATIVO PERMANENTE  Investimentos de Longo Prazo dos RPPS Provisão para Perdas em Investimentos (reduzora) Depreciações, amortizações e exaustões (reduzora)	PASSIVO PERMANENTE  Provisões Matemáticas Previdenciárias Plano Financeiro Plano Previdenciário Provisões Atuariais para Ajuste do Plano
ATIVO REAL (FINANCEIRO + PERMANENTE)	PASSIVO REAL (FINANCEIRO + PERMANENTE) SALDO PATRIMONIAL  Déficit ou Superavit Acumulado
ATIVO COMPENSADO	PASSIVO COMPENSADO
TOTAL DO ATIVO	TOTAL DO PASSIVO

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 mantêm obrigação de elaborar os demonstrativos exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, nos prazos e condições já observados.

#### *4.4.5.5 Notas Explicativas*

A Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis, dispõe que as notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis, e que as informações nelas contidas devem ser relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações contábeis.

As notas explicativas incluem os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis, as informações de natureza patrimonial, orçamentária, econômica, financeira, legal, física, social e de desempenho e outros eventos não suficientemente evidenciados ou não constantes nas referidas demonstrações. Devem ser elaboradas:

- contemplando os fatores de integridade, autenticidade, precisão, sinceridade e relevância;
- os textos devem ser simples, objetivos, claros e concisos;
- seus 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:

#### *DEPRECIÇÃO*

*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%
Veículo 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:

- (a) **Demonstrativo Previdenciário do RPPS** (receitas e despesas): 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.
- (b) **Demonstrativo de Investimentos e Disponibilidades Financeiras do RPPS:** é o instrumento capaz de atestar e demonstrar que as aplicações financeiras do regime próprio estão de acordo com as normas do Conselho Monetário Nacional. Foi instituído pela Portaria MPS nº 1.317, de 17 de setembro de 2003, publicado no DOU de 19/09/2003. Aquele regime que não possuir recursos aplicados no bimestre deverá prestar esta informação no próprio demonstrativo. O preenchimento do Demonstrativo de Investimentos e Disponibilidades Financeiras do RPPS 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.
- (c) **Demonstrativo de Resultados da Avaliação Atuarial – DRAA:** é um documento exclusivo de cada RPPS, que registra, de forma resumida, as características gerais dos planos de custeio e benefícios, evidenciando os principais resultados da avaliação e reavaliações atuariais. As reavaliações atuariais e os respectivos DRAA deverão ser elaborados com dados cadastrais, posicionados entre os meses de julho a dezembro do exercício anterior ao da exigência de sua apresentação, ou seja, até 31 de março de cada exercício financeiro. Ressalta-se que o preenchimento do DRAA é de responsabilidade do ente federativo, efetuado diretamente no sítio do Ministério da Previdência Social, *on line*, mediante senha.
- (d) **Comprovante dos Repasses, Recolhimentos e Arrecadações das Contribuições à Unidade Gestora:** destina-se a comprovar que os valores devidos, relativamente a cada competência (mês/ano), foram efetivamente repassados ao RPPS. 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.
- (e) **Demonstrativo da Política de Investimentos:** o ente federativo instituidor

de Regime Próprio de Previdência Social deverá encaminhar à Secretaria de Políticas de Previdência Social, na forma por esta estipulada, o Demonstrativo da Política de Investimentos, até o dia 31 de dezembro de cada exercício financeiro, em relação ao exercício seguinte.

Os referidos demonstrativos, atualmente, estão tratados nas portarias editadas pelo Ministério da Previdência Social, especialmente as já citadas Portarias 204 e 402, ambas de 2008.

Os demonstrativos financeiros e econômicos exigidos pelo MPS são periodicamente atualizados para se adequarem às novas exigências da legislação previdenciária. Desta forma, recomendam-se consultas frequentes ao endereço: [www.previdencia.gov.br](http://www.previdencia.gov.br), para se certificar acerca da última versão desses demonstrativos, bem como da legislação vigente.

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**

### **5.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS**

Com a publicação da Portaria MPS 916/2003 e suas atualizações, buscou-se a padronização das contas e dos procedimentos contábeis aplicados aos 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 Aplicadas ao Setor Público.

Estas 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 REGISTRO CONTÁBIL

A Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público NBC T 16.5 – Registro Contábil, aprovada pela Resolução CFC 1.132/2008, dispõe que a entidade do setor público deve manter procedimentos uniformes de registros contábeis, por meio de processo manual, mecanizado ou eletrônico, em rigorosa ordem cronológica, como suporte às informações.

O registro deve ser efetuado em idioma e moeda corrente nacionais, em livros ou meios eletrônicos que permitam a identificação e o seu arquivamento de forma segura, constituindo o Livro Diário e o Livro Razão fontes de informações contábeis permanentes. Nestes livros são registradas as transações que afetem ou possam vir a afetar a situação patrimonial. São elementos essenciais do registro contábil:

- (a) a data da ocorrência da transação;
- (b) a conta debitada;
- (c) a conta creditada;
- (d) o histórico da transação, de forma descritiva ou por meio do uso de código de histórico padronizado, quando se tratar de escrituração eletrônica, baseado em tabela auxiliar inclusa em plano de contas;
- (e) o valor da transação;
- (f) o número de controle, para identificar os registros eletrônicos que integram um mesmo lançamento contábil.

Ainda segundo a NBC T 16 – Registro Contábil, o registro dos bens, direitos e obrigações deve possibilitar a indicação dos elementos necessários à sua perfeita caracterização e identificação, devendo os atos da administração, com potencial de modificar o patrimônio da entidade, ser registrados nas contas de compensação.

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 de este 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 se refere 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, destaca-se a de natureza atuarial, projetada em função de apuração dos compromissos previdenciários (Plano Financeiro e Plano Previdenciário) sob sua responsabilidade, intitulada **provisão matemática previdenciária**. A provisão matemática previdenciária representa o total dos recursos necessários ao pagamento dos compromissos dos planos de benefícios, calculados atuarialmente, em determinada data, em valor presente.

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. Reconhece como provisões aquelas obrigações que provêm de fatos passados existentes, independentemente de ações futuras da entidade. Esclarece que, para que um passivo cumpra com os requisitos necessários ao seu reconhecimento, deve existir não só uma obrigação presente, mas também a probabilidade 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 sob a forma de compensação previdenciária (no caso de o servidor migrar para o regime geral). Ou seja, a provisão matemática previdenciária sempre será constituída enquanto houver adesões aos RPPS ou enquanto se mantiverem as já existentes. 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 viabilizado o equilíbrio financeiro e atuarial de um sistema próprio de previdência, o mesmo deverá ter os seus planos de benefícios avaliados atuarialmente, no início da implantação do regime próprio de previdência social, e reavaliados anualmente. Este procedimento 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, cujo objetivo principal é estabelecer, de forma suficiente e adequada, os recursos necessários para a garantia dos pagamentos dos benefícios previstos pelo plano. 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<sup>14</sup>.

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.

Em seu art. 4º, a LRF estabelece que deve compor o Anexo de Metas Fiscais o Demonstrativo VI – *Avaliação da Situação Financeira e Atuarial do RPPS* ( art.4º , § 2º, inciso IV, alínea “a”), cuja finalidade é explicitar a real situação atuarial do regime próprio de previdência, numa perspectiva de longo prazo. Este Demonstrativo deverá vir acompanhado de análise descritiva dos parâmetros utilizados na avaliação atuarial, e de valores que possuam maior relevância para o atendimento da situação financeira e atuarial do RPPS, devendo, ainda, apresentar-se compatível com a respectiva Nota Técnica Atuarial.

Outros três demonstrativos que contemplam informações relacionadas aos regimes próprios de previdência social devem compor o Relatório Resumido da Execução Orçamentária – RREO (art. 53 da LRF):

- Anexo V – *Demonstrativo 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 manter ou vier a instituir;
- Anexo VI – *Demonstrativo do Resultado Nominal*: o objetivo deste 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

14 Este 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.

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 à 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 Previdência Social, recomenda-se que o levantamento para a avaliação atuarial seja efetuado considerando 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, será exigida a avaliação atuarial a partir do preenchimento do DRAA no sítio do MPS.

Segundo informações disponíveis no *sítio* do Ministério da Previdência Social, o relatório da avaliação e a Nota Técnica Atuarial, conterão, no mínimo, 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 a 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 superavit/déficit técnico atuarial. Em se tratando de déficit técnico, indicar possíveis soluções para o equacionamento, e de superavit, 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 específicas 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<sup>15</sup>, 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**

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:

---

15 Portaria MPS 183/2006.

<b>CONTAS PATRIMONIAIS</b>			
2.2.0.0.0.00.00	<b>PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO</b>		
2.2.2.5.0.00.00	PROVISÕES MATEMÁTICAS PREVIDENCIÁRIAS		
2.2.2.5.x.00.00	PLANO FINANCEIRO		
2.2.2.5.x.01.00	PROVISÕES DE BENEFÍCIOS CONCEDIDOS		
2.2.2.5.x.01.01	APOSENTADORIAS/PENSÕES/OUTROS BENEFÍCIOS DO PLANO		
2.2.2.5.x.01.02	CONTRIBUIÇÕES DO ENTE (REDUTORA)		
2.2.2.5.x.01.03	CONTRIBUIÇÕES DO INATIVO (REDUTORA)		
2.2.2.5.x.01.04	CONTRIBUIÇÕES DO PENSIONISTA (REDUTORA)		
2.2.2.5.x.01.05	COMPENSAÇÃO PREVIDENCIÁRIA (REDUTORA)		
2.2.2.5.x.01.06	PARCELAMENTO DE DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS (REDUTORA)		
2.2.2.5.x.02.00	PROVISÕES DE BENEFÍCIOS A CONCEDER		
2.2.2.5.x.02.01	APOSENTADORIAS/PENSÕES/OUTROS BENEFÍCIOS DO PLANO		
2.2.2.5.x.02.02	CONTRIBUIÇÕES DO ENTE (REDUTORA)		
2.2.2.5.x.02.03	CONTRIBUIÇÕES DO ATIVO (REDUTORA)		
2.2.2.5.x.02.04	COMPENSAÇÃO PREVIDENCIÁRIA (REDUTORA)		
2.2.2.5.x.02.05	PARCELAMENTO DE DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS (REDUTORA)		
2.2.2.5.x.00.00	PLANO PREVIDENCIÁRIO		
2.2.2.5.x.01.00	PROVISÕES DE BENEFÍCIOS CONCEDIDOS		
2.2.2.5.x.01.01	APOSENTADORIAS/PENSÕES/OUTROS BENEFÍCIOS DO PLANO		
2.2.2.5.x.01.02	CONTRIBUIÇÕES DO ENTE (REDUTORA)		
2.2.2.5.x.01.03	CONTRIBUIÇÕES DO INATIVO (REDUTORA)		
2.2.2.5.x.01.04	CONTRIBUIÇÕES DO PENSIONISTA (REDUTORA)		
2.2.2.5.x.01.05	COMPENSAÇÃO PREVIDENCIÁRIA (REDUTORA)		
2.2.2.5.x.01.06	PARCELAMENTO DE DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS (REDUTORA)		
2.2.2.5.x.02.00	PROVISÕES DE BENEFÍCIOS A CONCEDER		
2.2.2.5.x.02.01	APOSENTADORIAS/PENSÕES/OUTROS BENEFÍCIOS DO PLANO		
2.2.2.5.x.02.02	CONTRIBUIÇÕES DO ENTE (REDUTORA)		
2.2.2.5.x.02.03	CONTRIBUIÇÕES DO ATIVO (REDUTORA)		
2.2.2.5.x.02.04	COMPENSAÇÃO PREVIDENCIÁRIA (REDUTORA)		
2.2.2.5.x.02.05	PARCELAMENTO DE DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS (REDUTORA)		
2.2.2.5.x.03.00	PLANO DE AMORTIZAÇÃO (REDUTORA)		
2.2.2.5.x.03.01	OUTROS CRÉDITOS		
2.2.2.5.x.00.00	PROVISÕES ATUARIAIS PARA AJUSTES DO PLANO		
2.2.2.5.x.01.00	AJUSTE DE RESULTADO ATUARIAL SUPERAVITÁRIO		

<b>CONTAS DE RESULTADO</b>			
5.0.0.0.0.00.00	RESULTADO DIMINUTIVO DO EXERCÍCIO		
5.2.0.0.0.00.00	RESULTADO EXTRAORÇAMENTÁRIO		
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 EXTRAORÇAMENTÁRIO		
6.2.3.0.0.00.00	ACRÉSCIMOS PATRIMONIAIS		
6.2.3.3.0.00.00	DESINCORPORAÇÕES DE PASSIVOS		
6.2.3.3.1.00.00	DESINCORPORAÇÕES DE OBRIGAÇÕES		
6.2.3.3.1.07.00	PROVISÕES		
6.2.3.3.1.07.30	REVERSÃO DE PROVISÕES MATEMÁTICAS PREVIDENCIÁRIAS		

A utilização da conta “Plano Financeiro” só acontecerá na hipótese de segregação da massa de segurados, que é a separação dos segurados vinculados ao RPPS em grupos distintos (Plano Financeiro e Plano Previdenciário).

No Plano Financeiro, as contribuições a serem pagas pelo ente federativo, pelos servidores ativos e inativos, e pelos pensionistas serão fixadas sem objetivo de acumulação de recursos, sendo as insuficiências aportadas pelo ente federativo, admitida a constituição de fundo financeiro. A conta “Plano Financeiro” é subdividida em “Provisões de Benefícios Concedidos” e em “Provisões de Benefícios a Conceder”.

Pela sua natureza, a conta “Plano Previdenciário” representa a regra geral de constituição de um RPPS e será utilizada independentemente de haver a segregação da massa de segurados. O Plano Previdenciário encontra-se estruturado com a finalidade de acumulação de recursos para o pagamento dos compromissos definidos no plano de benefícios do RPPS, e tem seu plano de custeio calculado atuarialmente e em conformidade com a legislação previdenciária. A conta “Plano Previdenciário” é subdividida em “Provisões de Benefícios Concedidos”, “Provisões de Benefícios a Conceder” e “Plano de Amortização”.

Como se trata de valores projetados, é possível que haja, ao longo dos anos, ajustes a serem efetuados nas provisões constituídas, seja em função de resultado atuarial superavitário (quando os valores capitalizados superarem a necessidade da provisão constituída), seja em função de contribuição complementar para equalização do déficit, como, por exemplo, receitas projetadas não realizadas, ou mudanças nas hipóteses biométricas. Para essas situações foram criadas as Provisões Atuariais para Ajustes do Plano.

O quadro abaixo mostra os principais conceitos das contas contábeis envolvidas nos registros do passivo atuarial, denominado Provisões Matemáticas Previdenciárias:

**Provisões Matemáticas  
Previdenciárias**

Totalidade dos compromissos líquidos dos planos de benefícios com seus segurados. Entende-se como compromissos líquidos a diferença entre as obrigações com os segurados (os benefícios) e as obrigações dos agentes solidários responsáveis pelo plano (as contribuições)

**Provisões para Benefícios Concedidos**

Correspondem ao valor líquido dos benefícios futuros já concedidos aos segurados assistidos, menos o valor atual das contribuições futuras desses segurados (aposentados e pensionistas)

**Provisões para Benefícios a Conceder**

Correspondem ao valor atual dos benefícios futuros dos segurados que ainda se encontram na fase contributiva, benefícios do plano com geral atual, menos o valor atual das contribuições futuras desses segurados – contribuições da geração atual.

**Plano de Amortização ( Redutora)**

Correspondem aos registros tempestivos da assunção de dívidas e déficits apresentados no estudo atuarial, os quais deverão ser reconhecidos pelo ente federativo. Representam as contribuições especiais (contribuição suplementar, cessão de direitos, por exemplo: royalties, os quais irão fazer parte do equilíbrio do plano).

**Provisões Atuariais Para ajuste do Plano**

Correspondem aos registros referentes ao superavit técnico do plano, considerando que os mesmos serão utilizados para corrigir eventuais distorções ou equalizar o plano atuarial

Provisões para Benefícios Concedidos  
Provisões para Benefícios a Conceder  
Plano de Amortização ( Redutora)  
Provisões Atuariais Para ajuste do Plano

**Aposentadorias/Pensões/Outros Benefícios do Plano**  
Correspondem ao somatório total dos benefícios do plano: aposentadorias, pensões e outros benefícios, a conceder e concedidos, a valor presente.

**Contribuições do Ente Federativo (Conta Redutora)**  
Correspondem ao somatório total das contribuições do Ente Federativo, (contribuição normal, suplementar, bem como planos de amortização de déficits atuariais), a valor presente, considerando a escala do tempo do plano de benefício.

**Contribuições do Pessoal Ativo (Conta Redutora)**  
Correspondem ao somatório total das contribuições dos servidores ativos, a valor presente.

**Contribuições do Pensionista (Conta Redutora)**  
Correspondem ao somatório total das contribuições dos servidores inativos, a valor presente.

**Compensação Previdenciária (Conta Redutora)**  
Corresponde ao somatório total dos valores dos benefícios de responsabilidade do regime geral de previdência social (RGPS- INSS) dos benefícios concedidos e a conceder, a valor presente, conforme regras estabelecidas pelo MPS

**Parcelamentos de Débitos Previdenciários (Conta Redutora)**  
Correspondem ao somatório total dos valores em regime de parcelamentos de débitos, a valor presente.

**Outros Créditos ( Conta Redutora )**  
Correspondem ao somatório total dos créditos a receber (parcelamentos de débitos, cessão de direitos, contribuições suplementares, amortização de déficit atuarial, etc), ainda não lançados nas rubricas contábeis correspondentes, ou seja, valores ainda não constantes do resultado da avaliação atuarial, a valor presente.  
Os ajustes dos registros serão realizados a partir do novo resultado da avaliação atuarial, considerando a tempestividade que os fatos contábeis requerem.

### **5.3.3 Contabilização da Provisão Matemática Previdenciária**

A constituição e a atualização da provisão matemática previdenciária deverão ser feitas considerando-se 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, nos curto, médio e longo prazos.

Ressalta-se que o registro da provisão matemática previdenciária será efetuado apenas na Contabilidade da unidade gestora do RPPS, porque a “dívida” é do ente público como um todo e não apenas do Poder Executivo. Ademais, no encerramento do exercício, quando da publicação do Balanço Geral, o processo de consolidação das informações constantes nas demonstrações contábeis se encarregará de evidenciar a real situação previdenciária do ente público. Não fosse assim, esses valores apareceriam em duplicidade. Todavia, nada impede que os Poderes mantenham controle da dívida previdenciária, com relação ao seu regime próprio, por meio das contas de compensação.

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, no qual o ente federativo fez opção pela segregação da massa de segurados (plano financeiro e plano previdenciário). Importante salientar que a segregação da massa de segurados será considerada implementada, somente depois de publicada a lei que a regulamente.

<b>INSTITUTO DE PREVIDÊNCIA MODELO</b>		
<b>ANO 1</b>		
<b>CÓDIGO</b>	<b>TÍTULO</b>	<b>VALORES</b>
	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	(180.000,00)
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
<b>DÉFICIT ATUARIAL</b>		<b>1.500.000,00</b>

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:**

*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

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

### PLANO FINANCEIRO

D -	2.2.2.5.x.01.02	Contrib. do Ente (benef. concedidos – Plano Financeiro)	1.200.000,00
C -	2.2.2.5.x.01.01	Apos. e Pensões (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
C -	2.2.2.5.x.01.01	Apos. e Pensões (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
C -	2.2.2.5.x.01.01	Apos. e Pensões (benef. concedidos – Plano Financeiro)	100.000,00

D -	2.2.2.5.x.01.05	Comp. Previdenciária (benef. concedidos – Plano Financeiro)	900.000,00
C -	2.2.2.5.x.01.01	Apos. e Pensões (benef. concedidos – Plano Financeiro)	900.000,00

D -	5.2.3.3.1.07.30	Provisões Matemáticas Previdenciárias	1.800.000,00
C -	2.2.2.5.x.01.01	Apos. e Pensões (benef. concedidos – Plano Financeiro)	1.800.000,00

D -	2.2.2.5.x.02.02	Contrib. do Ente (benef. a conceder – Plano Financeiro)	450.000,00
C -	2.2.2.5.x.02.01	Apos. e Pensões (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
C -	2.2.2.5.x.02.01	Apos. e Pensões (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
C -	2.2.2.5.x.02.01	Apos. e Pensões (benef. a conceder – Plano Financeiro)	50.000,00

D -	5.2.3.3.1.07.30	Provisões Matemáticas Previdenciárias	400.000,00
C -	2.2.2.5.x.02.01	Apos. e Pensões (benef. a conceder – Plano Financeiro)	400.000,00

## PLANO PREVIDENCIÁRIO

D -	2.2.2.5.x.01.02	Contrib. do Ente (benef. concedidos – Plano Previdenciário)	1.050.000,00
C -	2.2.2.5.x.01.01	Apos. e Pensões (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
C -	2.2.2.5.x.01.01	Apos. e Pensões (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
C -	2.2.2.5.x.01.01	Apos. e Pensões (benef. concedidos – Plano Previdenciário)	180.000,00

D -	2.2.2.5.x.01.05	Comp. Previdenc. (benef. concedidos – Plano Previdenciário)	150.000,00
C -	2.2.2.5.x.01.01	Apos. e Pensões (benef. concedidos – Plano Previdenciário)	150.000,00

D -	2.2.2.5.x.01.06	Parc. Débitos (benef. concedidos – Plano Previdenciário)	100.000,00
C -	2.2.2.5.x.01.01	Apos. e Pensões (benef. concedidos – Plano Previdenciário)	100.000,00

D -	5.2.3.3.1.07.30	Provisões Matemáticas Previdenciárias	1.100.000,00
C -	2.2.2.5.x.01.01	Apos. e Pensões (benef. concedidos – Plano Previdenciário)	1.100.000,00

D -	2.2.2.5.x.02.02	Contrib. do Ente (benef. a conceder – Plano Previdenciário)	2.400.000,00
C -	2.2.2.5.x.02.01	Apos. e Pensões (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
C -	2.2.2.5.x.02.01	Apos. e Pensões (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
C -	2.2.2.5.x.02.01	Apos. e Pensões (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.02.01	Apos. e Pensões (benef. a conceder – Plano Previdenciário)	400.000,00

D -	5.2.3.3.1.07.30	Provisões Matemáticas Previdenciárias	700.000,00
C -	2.2.2.5.x.02.01	Apos. e Pensões (benef. a conceder – Plano Previdenciário)	700.000,00

**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 EXIGÍVEL A LONGO PRAZO		
OBRIGAÇÕES EXIGÍVEIS A LONGO PRAZO		
	PROVISÕES MATEMÁTICAS PREVIDENCIÁRIAS	4.000.000,00
	PLANO FINANCEIRO	2.200.000,00
	PROVISÕES PARA BENEFÍCIOS CONCEDIDOS	1.800.000,00
	PROVISÕES PARA BENEFÍCIOS A CONCEDER	400.000,00
	PLANO PREVIDENCIÁRIO	1.800.000,00
	PROVISÕES PARA BENEFÍCIOS CONCEDIDOS	1.100.000,00
	PROVISÕES PARA BENEFÍCIOS A CONCEDER	700.000,00
	PLANO DE AMORTIZAÇÃO	0,00
	PROVISÕES ATUARIAIS PARA AJUSTE 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\$ 4.000.000,00, em conformidade com a avaliação atuarial elaborada para o ano 1.

Caso o ente federativo não venha a fazer opção pela segregação da massa de segurados, os valores seriam todos registrados no Plano Previdenciário.

#### **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, deve ser providenciado o complemento pela diferença. Se a necessidade de provisão for menor do que o valor anteriormente registrado, deverá ser feita a reversão da diferença. Com base nos dados apurados pela nova avaliação atuarial, o registro contábil será então atualizado, para evidenciar a nova situação atuarial do RPPS.

Para 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:

<b>INSTITUTO DE PREVIDÊNCIA MODELO</b>		
<b>ANO 2</b>		
<b>CÓDIGO</b>	<b>TÍTULO</b>	<b>VALORES</b>
	ATIVO REAL	2.700.000,00
5.2.3.3.1.07.30	PROVISÕES MATEMÁTICAS PREVIDENCIÁRIAS	3.550.000,00
2.2.2.5.x.00.00	PLANO FINANCEIRO	1.950.000,00
2.2.2.5.x.01.00	PROVISÕES PARA BENEFÍCIOS CONCEDIDOS	1.650.000,00
2.2.2.5.x.01.01	Aposentadorias e Pensões	4.100.000,00
2.2.2.5.x.01.02	Contribuições do Ente (reduzora)	(1.150.000,00)
2.2.2.5.x.01.03	Contribuições do Inativo (reduzora)	(220.000,00)
2.2.2.5.x.01.04	Contribuições do Pensionista (reduzora)	(180.000,00)
2.2.2.5.x.01.05	Compensação Previdenciária (reduzora)	(850.000,00)
2.2.2.5.x.01.06	Parcelamento de Débitos Previdenciários	(50.000,00)
2.2.2.5.x.02.00	PROVISÕES PARA BENEFÍCIOS A CONCEDER	300.000,00
2.2.2.5.x.02.01	Aposentadorias e Pensões	1.250.000,00
2.2.2.5.x.02.02	Contribuições do Ente (reduzora)	(450.000,00)
2.2.2.5.x.02.03	Contribuições do Ativo (reduzora)	(400.000,00)
2.2.2.5.x.02.04	Compensação Previdenciária (reduzora)	(50.000,00)
2.2.2.5.x.02.05	Parcelamento de Débitos Previdenciários	(50.000,00)
2.2.2.5.x.00.00	PLANO PREVIDENCIÁRIO	1.600.000,00
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 (reduzora)	(1.050.000,00)
2.2.2.5.x.01.03	Contribuições do Inativo (reduzora)	(250.000,00)
2.2.2.5.x.01.04	Contribuições do Pensionista (reduzora)	(200.000,00)
2.2.2.5.x.01.05	Compensação Previdenciária (reduzora)	(100.000,00)
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	500.000,00
2.2.2.5.x.02.01	Aposentadorias e Pensões	5.500.000,00
2.2.2.5.x.02.02	Contribuições do Ente (reduzora)	(2.550.000,00)
2.2.2.5.x.02.03	Contribuições do Ativo (reduzora)	(1.900.000,00)
2.2.2.5.x.02.04	Compensação Previdenciária (reduzora)	(250.000,00)
2.2.2.5.x.02.05	Parcelamento de Débitos Previdenciários (reduzora)	(300.000,00)
2.2.2.5.x.03.00	PLANO DE AMORTIZAÇÃO	(0,00)
2.2.2.5.x.03.01	Outros Créditos (reduzora)	(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
2.2.2.5.x.02.00	Contribuição Complementar para Equalização do Déficit	0,00
<b>DÉFICIT ATUARIAL</b>		<b>850.000,00</b>

Nota: No exemplo, o resultado da avaliação atuarial mostra um déficit atuarial de R\$ 850.000,00, considerando o confronto entre montante da Provisão Matemática Previdenciária de R\$ 3.550.000,00 e o resultado do Ativo Real na ordem de R\$ 2.700.000,00, este no entendimento do § 4º, do art. 17, da Portaria MPS nº 403/2008.

Os lançamentos contábeis apresentados na sequência 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.x.01.05	Parc. Débitos (benef. concedidos – Plano Financeiro)	50.000,00
D -	2.2.2.5.x.01.03	Contrib. do Inativo (benef. concedidos – Plano Financeiro)	20.000,00
D -	2.2.2.5.x.01.04	Contrib. do Pensionista (benef. concedidos – Plano Financeiro)	80.000,00
D -	2.2.2.5.x.01.01	Apos. e Pensões (benef. concedidos – Plano Financeiro)	100.000,00
D -	2.2.2.5.x.02.05	Parc. Débitos (benef. a conceder – Plano Financeiro)	50.000,00
D -	2.2.2.5.x.02.01	Apos. e Pensões (benef. a conceder – Plano Financeiro)	50.000,00
D -	2.2.2.5.x.01.03	Contrib. do Inativo (benef. concedidos – Plano Previdenciário)	30.000,00
D -	2.2.2.5.x.01.04	Contrib. do Pension. (benef. concedidos – Plano Previdenciário)	20.000,00
D -	2.2.2.5.x.02.02	Contrib. do Ente (benef. a conceder – Plano Previdenciário)	150.000,00
D -	2.2.2.5.x.02.04	Comp. Previdenc. (benef. a conceder – Plano Previdenciário)	50.000,00
D -	2.2.2.5.x.02.01	Apos. e Pensões (benef. a conceder – Plano Previdenciário)	100.000,00
C -	2.2.2.5.x.01.02	Contrib. do Ente (benef. concedidos – Plano Financeiro)	50.000,00
C -	2.2.2.5.x.01.05	Comp. Previdenciária (benef. concedidos – Plano Financeiro)	50.000,00
C -	2.2.2.5.x.01.05	Comp. Previdenc. (benef. concedidos – Plano Previdenciário)	50.000,00
C -	2.2.2.5.x.02.05	Parc. Débitos ;(benef. a conceder – Plano Previdenciário)	100.000,00
C -	6.2.3.3.1.07.30	Reversão de Provisões Matemáticas Previdenciárias	450.000,00

O lançamento em 1ª fórmula será registrado no Livro Diário da seguinte forma:

## PLANO FINANCEIRO

D -	2.2.2.5.x.01.01	Apos. e Pensões (benef. concedidos – Plano Financeiro)	50.000,00
C -	2.2.2.5.x.01.02	Contrib. do Ente (benef. concedidos – Plano Financeiro)	50.000,00

D -	2.2.2.5.x.01.01	Apos. e Pensões (benef. concedidos – Plano Financeiro)	50.000,00
C -	2.2.2.5.x.01.05	Comp. Previdenciária (benef. concedidos – Plano Financeiro)	50.000,00

D -	2.2.2.5.x.01.05	Parc. Débitos (benef. concedidos – Plano Financeiro)	50.000,00
C -	6.2.3.3.1.07.30	Reversão de Provisões Matemáticas Previdenciárias	50.000,00

D -	2.2.2.5.x.01.03	Contrib. do Inativo (benef. concedidos – Plano Financeiro)	20.000,00
C -	6.2.3.3.1.07.30	Reversão de Provisões Matemáticas Previdenciárias	20.000,00

D -	2.2.2.5.x.01.04	Contrib. do Pensionista (benef. concedidos – Plano Financeiro)	80.000,00
C -	6.2.3.3.1.07.30	Reversão de Provisões Matemáticas Previdenciárias	80.000,00

D -	2.2.2.5.x.02.05	Parc. Débitos (benef. a conceder – Plano Financeiro)	50.000,00
C -	6.2.3.3.1.07.30	Reversão de Provisões Matemáticas Previdenciárias	50.000,00

D -	2.2.2.5.x.02.01	Apos. e Pensões (benef. a conceder – Plano Financeiro)	50.000,00
C -	6.2.3.3.1.07.30	Reversão de Provisões Matemáticas Previdenciárias	50.000,00

## PLANO PREVIDENCIÁRIO

D -	2.2.2.5.x.01.03	Contrib. do Inativo (benef. concedidos – Plano Previdenciário)	30.000,00
C -	2.2.2.5.x.01.05	Comp. Previdenc. (benef. concedidos – Plano Previdenciário)	30.000,00
D -	2.2.2.5.x.01.04	Contrib. do Pension. (benef. concedidos – Plano Previdenciário)	20.000,00
C -	2.2.2.5.x.01.05	Comp. Previdenc. (benef. concedidos – Plano Previdenciário)	20.000,00
D -	2.2.2.5.x.02.01	Apos. e Pensões (benef. a conceder – Plano Previdenciário)	100.000,00
C -	2.2.2.5.x.02.05	Parc. Débitos (benef. a conceder – Plano Previdenciário)	100.000,00
D -	2.2.2.5.x.02.02	Contrib. do Ente (benef. a conceder – Plano Previdenciário)	150.000,00
C -	6.2.3.3.1.07.30	Reversão de Provisões Matemáticas Previdenciárias	150.000,00
D -	2.2.2.5.x.02.04	Comp. Previdenc. (benef. a conceder – Plano Previdenciário)	50.000,00
C -	6.2.3.3.1.07.30	Reversão de Provisões Matemáticas Previdenciárias	50.000,00

Como se pode observar, contrapondo-se os valores da avaliação atuarial inicial e de sua reavaliação, verifica-se que houve uma diminuição de R\$ 450.000,00 no valor total da provisão matemática previdenciária inicialmente constituída, que passou de R\$ 4.000.000,00 para R\$ 3.550.000,00.

**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:**

<b>PASSIVO</b>			
PASSIVO EXIGIVEL A LONGO PRAZO			
OBRIGAÇÕES EXIGÍVEIS A LONGO PRAZO			
	<b>PROVISÕES MATEMÁTICAS PREVIDENCIÁRIAS</b>		<b>3.550.000,00</b>
	PLANO FINANCEIRO		1.950.000,00
		PROVISÕES PARA BENEFÍCIOS CONCEDIDOS	1.650.000,00
		PROVISÕES PARA BENEFÍCIOS A CONCEDER	300.000,00
	PLANO PREVIDENCIÁRIO		1.600.000,00
		PROVISÕES PARA BENEFÍCIOS CONCEDIDOS	1.100.000,00
		PROVISÕES PARA BENEFÍCIOS A CONCEDER	500.000,00
	PLANO DE AMORTIZAÇÃO		0,00
	PROVISÕES ATUARIAIS PARA AJUSTE 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\$ 3.550.000,00, em conformidade com os valores apurados pela nova avaliação atuarial. Da mesma forma que no ano 1, caso o ente federativo não venha a fazer opção pela segregação da massa de segurados, todos esses valores devem ser registrados no Plano Previdenciário.

### 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:

SITUAÇÃO 1 SITUAÇÃO PATRIMONIAL SUPERAVITÁRIA		SITUAÇÃO 2 SITUAÇÃO PATRIMONIAL NULA		SITUAÇÃO 3 SITUAÇÃO PATRIMONIAL DEFICITÁRIA	
ATIVO LÍQUIDO	PROVISÃO MATEMÁTICA	ATIVO LÍQUIDO	PROVISÃO MATEMÁTICA	ATIVO LÍQUIDO	PROVISÃO MATEMÁTICA
	SUPERAVIT			DEFÍCIT	

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

Na situação 1 – *situação patrimonial líquida superavitária*, 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 os mesmos, 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 ou fontes de recursos garantidores do sistema de previdência já capitalizados). Para esclarecer a questão, considere-se o quadro-resumo da avaliação atuarial do Instituto de Previdência Modelo do ano 2:

<b>INSTITUTO DE PREVIDÊNCIA MODELO ANO 2</b>		
<b>CÓDIGO</b>	<b>TÍTULO</b>	<b>VALORES</b>
	ATIVO REAL	2.700.000,00
5.2.3.3.1.07.30	PROVISÕES MATEMÁTICAS PREVIDENCIÁRIAS	3.550.000,00
2.2.2.5.x.00.00	PLANO FINANCEIRO	1.950.000,00
2.2.2.5.x.01.00	PROVISÕES PARA BENEFÍCIOS CONCEDIDOS	1.650.000,00
2.2.2.5.x.01.01	Aposentadorias e Pensões	4.100.000,00
2.2.2.5.x.01.02	Contribuições do Ente (redutora)	(1.150.000,00)
2.2.2.5.x.01.03	Contribuições do Inativo (redutora)	(220.000,00)
2.2.2.5.x.01.04	Contribuições do Pensionista (redutora)	(180.000,00)
2.2.2.5.x.01.05	Compensação Previdenciária (redutora)	(850.000,00)
2.2.2.5.x.01.06	Parcelamento de Débitos Previdenciários (redutora)	(50.000,00)
2.2.2.5.x.02.00	PROVISÕES PARA BENEFÍCIOS A CONCEDER	300.000,00
2.2.2.5.x.02.01	Aposentadorias e Pensões	1.250.000,00
2.2.2.5.x.02.02	Contribuições do Ente (redutora)	(450.000,00)
2.2.2.5.x.02.03	Contribuições do Ativo (redutora)	(400.000,00)
2.2.2.5.x.02.04	Compensação Previdenciária (redutora)	(50.000,00)
2.2.2.5.x.02.05	Parcelamento de Débitos Previdenciários (redutora)	(50.000,00)
2.2.2.5.x.00.00	PLANO PREVIDENCIÁRIO	1.600.000,00
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 (redutora)	(1.050.000,00)
2.2.2.5.x.01.03	Contribuições do Inativo (redutora)	(250.000,00)
2.2.2.5.x.01.04	Contribuições do Pensionista (redutora)	(200.000,00)
2.2.2.5.x.01.05	Compensação Previdenciária (redutora)	(100.000,00)
2.2.2.5.x.01.06	Parcelamento de Débitos Previdenciários (redutora)	(100.000,00)
2.2.2.5.x.02.00	PROVISÕES PARA BENEFÍCIOS A CONCEDER	500.000,00
2.2.2.5.x.02.01	Aposentadorias e Pensões	5.500.000,00
2.2.2.5.x.02.02	Contribuições do Ente (redutora)	(2.550.000,00)
2.2.2.5.x.02.03	Contribuições do Ativo (redutora)	(1.900.000,00)
2.2.2.5.x.02.04	Compensação Previdenciária (redutora)	(250.000,00)
2.2.2.5.x.02.05	Parcelamento de Débitos Previdenciários (redutora)	(300.000,00)
2.2.2.5.x.03.00	PLANO DE AMORTIZAÇÃO	(0,00)
2.2.2.5.x.03.01	Outros Créditos (redutora)	(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
<b>DÉFICIT ATUARIAL</b>		<b>850.000,00</b>

No ano 2, a provisão matemática previdenciária (passivo atuarial) do Instituto de Previdência Modelo é de R\$ 3.550.000,00; mas, como mantém uma carteira de ativos capitalizados no valor de R\$ 2.750.000,00, (Ativo Real) seu déficit atuarial é de apenas R\$ 850.000,00.

### **5.3.6 Amortização do Déficit Atuarial**

Segundo o disposto na Portaria MPS 403/2008, no caso de a avaliação indicar déficit atuarial, deverá ser apresentado no parecer atuarial o plano de amortização para o seu equacionamento, que deverá estabelecer o prazo máximo de 35 anos para que sejam acumulados os recursos necessários para cobertura desse déficit atuarial.

O plano de amortização poderá ser revisto nas reavaliações atuariais anuais, respeitando, sempre, o período remanescente para o equacionamento, contado a partir do marco inicial estabelecido pela implementação do plano de amortização inicial. Assim, no primeiro ano, o déficit será distribuído para amortização em 35 anos; no segundo ano, o déficit será distribuído para amortização em 34 anos, e assim por diante.

A Portaria MPS 403/2008 dispõe ainda que o plano de amortização indicado no parecer atuarial somente será considerado implementado a partir do seu estabelecimento em lei do ente federativo, podendo o plano de amortização consistir no estabelecimento de alíquota de contribuição suplementar, ou em aportes periódicos cujos valores sejam preestabelecidos.

É importante ressaltar que a definição de alíquota suplementar ou aportes periódicos deverá ser fundamentada na capacidade orçamentária e financeira do ente federativo, para cumprimento do plano de amortização.

Ressalta-se que a unidade gestora do RPPS só será afetada patrimonialmente pela amortização do déficit atuarial, no momento da atualização do registro contábil da provisão matemática previdenciária, que poderá ocorrer a qualquer tempo, independentemente de nova avaliação atuarial, a partir das medidas efetivamente implementadas. Financeiramente, contudo, à medida que esses valores efetivamente ingressarem nos cofres do RPPS, deverão ser contabilizados no sistema financeiro, devendo ser investidos de acordo com a política de investimentos da unidade gestora.

<i>Registro da realização da receita</i>	(SO)	D – 1.9.1.1.4.00.00 – Receita Realizada C – 1.9.1.1.1.00.00 – Receita a Realizar
<i>Registro do ingresso do recurso financeiro</i>	(SF)	D – 1.1.1.1.2.xx.01 – Banco Conta Movimento RPPS Ou D – 1.1.1.1.2.xx.02 – Banco Conta Movimento Plano Financeiro Ou D – 1.1.1.1.2.xx.03 – Banco Conta Movimento Plano Previdenciário C – 4.7.2.1.0.29.13 – Cont. Prev. para Amort. do Déficit Atuarial
<i>Baixa de direito registrado no compensado</i>	(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 Superavit 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.

Para esclarecer a questão, considere-se o quadro-resumo da avaliação atuarial de determinada unidade gestora:

<b>(COM PROVISÃO CONSTITUÍDA EM VALOR SUPERIOR À NECESSIDADE)</b>		
<b>CÓDIGO</b>	<b>TÍTULO</b>	<b>VALORES</b>
5.2.3.3.1.07.30	PROVISÕES MATEMÁTICAS PREVIDENCIÁRIAS	(100.000,00)
2.2.2.5.x.00.00	PLANO FINANCEIRO	0,00
2.2.2.5.x.01.00	PROVISÕES PARA BENEFÍCIOS CONCEDIDOS	0,00
2.2.2.5.x.01.01	Aposentadorias e Pensões	2.450.000,00
2.2.2.5.x.01.02	Contribuições do Ente (reduzora)	(1.150.000,00)
2.2.2.5.x.01.03	Contribuições do Inativo (reduzora)	(220.000,00)
2.2.2.5.x.01.04	Contribuições do Pensionista (reduzora)	(180.000,00)
2.2.2.5.x.01.05	Compensação Previdenciária (reduzora)	(850.000,00)
2.2.2.5.x.01.06	Parcelamento de Débitos Previdenciários (reduzora)	(50.000,00)
2.2.2.5.x.02.00	PROVISÕES PARA BENEFÍCIOS A CONCEDER	0,00
2.2.2.5.x.02.01	Aposentadorias e Pensões	950.000,00
2.2.2.5.x.02.02	Contribuições do Ente (reduzora)	(450.000,00)
2.2.2.5.x.02.03	Contribuições do Ativo (reduzora)	(400.000,00)
2.2.2.5.x.02.04	Compensação Previdenciária (reduzora)	(50.000,00)
2.2.2.5.x.02.05	Parcelamento de Débitos Previdenciários (reduzora)	(50.000,00)
2.2.2.5.x.00.00	PLANO PREVIDENCIÁRIO	(100.000,00)
2.2.2.5.x.01.00	PROVISÕES PARA BENEFÍCIOS CONCEDIDOS	0,00
2.2.2.5.x.01.01	Aposentadorias e Pensões	1.700.000,00
2.2.2.5.x.01.02	Contribuições do Ente (reduzora)	(1.050.000,00)
2.2.2.5.x.01.03	Contribuições do Inativo (reduzora)	(250.000,00)
2.2.2.5.x.01.04	Contribuições do Pensionista (reduzora)	(200.000,00)
2.2.2.5.x.01.05	Compensação Previdenciária (reduzora)	(100.000,00)
2.2.2.5.x.01.06	Parcelamento de Débitos Previdenciários (reduzora)	(100.000,00)
2.2.2.5.x.02.00	PROVISÕES PARA BENEFÍCIOS A CONCEDER	(100.000,00)
2.2.2.5.x.02.01	Aposentadorias e Pensões	4.900.000,00
2.2.2.5.x.02.02	Contribuições do Ente (reduzora)	(2.550.000,00)
2.2.2.5.x.02.03	Contribuições do Ativo (reduzora)	(1.900.000,00)
2.2.2.5.x.02.04	Compensação Previdenciária (reduzora)	(250.000,00)
2.2.2.5.x.02.05	Parcelamento de Débitos Previdenciários (reduzora)	(300.000,00)
2.2.2.5.x.03.00	PLANO DE AMORTIZAÇÃO	(0,00)
2.2.2.5.x.03.01	Outros Créditos (reduzora)	(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

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:

(COM PROVISÃO AJUSTADA À NECESSIDADE)		
CÓDIGO	TÍTULO	VALORES
5.2.3.3.1.07.30	PROVISÕES MATEMÁTICAS PREVIDENCIÁRIAS	0,00
2.2.2.5.x.00.00	PLANO FINANCEIRO	0,00
2.2.2.5.x.01.00	PROVISÕES PARA BENEFÍCIOS CONCEDIDOS	0,00
2.2.2.5.x.01.01	Aposentadorias e Pensões	2.450.000,00
2.2.2.5.x.01.02	Contribuições do Ente (reduzora)	(1.150.000,00)
2.2.2.5.x.01.03	Contribuições do Inativo (reduzora)	(220.000,00)
2.2.2.5.x.01.04	Contribuições do Pensionista (reduzora)	(180.000,00)
2.2.2.5.x.01.05	Compensação Previdenciária (reduzora)	(850.000,00)
2.2.2.5.x.01.06	Parcelamento de Débitos Previdenciários (reduzora)	(50.000,00)
2.2.2.5.x.02.00	PROVISÕES PARA BENEFÍCIOS A CONCEDER	0,00
2.2.2.5.x.02.01	Aposentadorias e Pensões	950.000,00
2.2.2.5.x.02.02	Contribuições do Ente (reduzora)	(450.000,00)
2.2.2.5.x.02.03	Contribuições do Ativo (reduzora)	(400.000,00)
2.2.2.5.x.02.04	Compensação Previdenciária (reduzora)	(50.000,00)
2.2.2.5.x.02.05	Parcelamento de Débitos Previdenciários (reduzora)	(50.000,00)
2.2.2.5.x.00.00	PLANO PREVIDENCIÁRIO	(100.000,00)
2.2.2.5.x.01.00	PROVISÕES PARA BENEFÍCIOS CONCEDIDOS	0,00
2.2.2.5.x.01.01	Aposentadorias e Pensões	1.700.000,00
2.2.2.5.x.01.02	Contribuições do Ente (reduzora)	(1.050.000,00)
2.2.2.5.x.01.03	Contribuições do Inativo (reduzora)	(250.000,00)
2.2.2.5.x.01.04	Contribuições do Pensionista (reduzora)	(200.000,00)
2.2.2.5.x.01.05	Compensação Previdenciária (reduzora)	(100.000,00)
2.2.2.5.x.01.06	Parcelamento de Débitos Previdenciários (reduzora)	(100.000,00)
2.2.2.5.x.02.00	PROVISÕES PARA BENEFÍCIOS A CONCEDER	(100.000,00)
2.2.2.5.x.02.01	Aposentadorias e Pensões	4.900.000,00
2.2.2.5.x.02.02	Contribuições do Ente (reduzora)	(2.550.000,00)
2.2.2.5.x.02.03	Contribuições do Ativo (reduzora)	(1.900.000,00)
2.2.2.5.x.02.04	Compensação Previdenciária (reduzora)	(250.000,00)
2.2.2.5.x.02.05	Parcelamento de Débitos Previdenciários	(300.000,00)
2.2.2.5.x.03.00	PLANO DE AMORTIZAÇÃO	(0,00)
2.2.2.5.x.03.01	Outros Créditos (reduzora)	(0,00)
2.2.2.5.x.00.00	PROVISÕES ATUARIAIS PARA AJUSTE DO PLANO	100.000,00
<b>2.2.2.5.x.01.00</b>	<b>Ajuste de Resultado Atuarial Superavitário</b>	<b>100.000,00</b>

## 5.4 CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

As fontes de recursos do RPPS encontram-se atualmente classificadas em três grupos de contas: receitas de contribuições (receitas correntes), contribuições sociais intraorçamentárias 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) ou recolhidas diretamente, inclusive eventuais parcelamentos de débitos. Estas contribuições 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 intraorçamentárias*, 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 registrados as receitas de multas e juros de mora das contribuições intraorçamentárias.

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%<sup>16</sup>. Ressalta-se que no caso da contribuição dos portadores de doenças incapacitantes, estes 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<sup>17</sup>.

Os *repastes previdenciários* ou transferências financeiras atualmente estão contemplados em três subgrupos de contas: Repasse Plano Financeiro (repasso para cobertura de insuficiência financeira, repasse para formação de reserva, e outros aportes); Repasse Plano Previdenciário (repasso para cobertura de déficit financeiro, repasse para cobertura de déficit atuarial, e outros aportes); e Outros Aportes (repastes espontâneos de recursos pelo ente público).

É importante ressaltar que a legislação previdenciária orienta, expressamente, que é vedada a utilização dos recursos previdenciários, seja para custear ações de assistência social e saúde, seja para concessão de verbas indenizatórias, ainda que por acidente em serviço, seja por quaisquer outras despesas não previdenciárias.

---

16 Conforme disposto na Lei 10.887/2004 e na Lei 9.717/1999.

17 EC 47 de 5/7/2005.

## 5.4.1 Contas Envolvidas

<b>Contas de Resultado</b>	
<b>4.0.0.0.0.00.00</b>	<b>RECEITA</b>
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	Receita com Compensação Financeira do RGPS
4.1.9.2.2.xx.00	Receita com Compensação Financeira de Outros RPPS
4.7.0.0.0.00.00	RECEITAS CORRENTES INTRAORÇAMENTÁRIAS
4.7.2.0.0.00.00	RECEITAS DE CONTRIBUIÇÕES INTRAORÇAMENTÁRIAS
4.7.2.1.0.00.00	Contribuições Sociais – Intraorçamentárias
4.7.2.1.0.29.00	Contribuições Previdenciárias do Regime Próprio – Intraorçamentárias
4.7.2.1.0.29.01	Contribuição Patronal de Servidor Ativo Civil – Intraorçamentária
4.7.2.1.0.29.02	Contribuição Patronal de Servidor Ativo Militar – Intraorçamentária
4.7.2.1.0.29.03	Contribuição Patronal de Servidor Inativo Civil – Intraorçamentária
4.7.2.1.0.29.04	Contribuição Patronal de Servidor Inativo Militar – Intraorçamentária
4.7.2.1.0.29.05	Contribuição Patronal de Pensionista Civil – Intraorçamentária

4.7.2.1.0.29.06	Contribuição Patronal de Pensionista Militar – Intraorçamentária
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	<b>OUTRAS RECEITAS CORRENTES INTRAORÇAMENTÁRIAS</b>
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
<b>6.0.0.0.00.00.00</b>	<b>RESULTADO AUMENTATIVO DO EXERCÍCIO</b>
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	Repasse Previdenciários Recebidos pelo RPPS
6.1.2.1.7.01.00	Repasse Plano Financeiro
6.1.2.1.7.01.01	Repasse para Cobertura de Insuficiência Financeira
6.1.2.1.7.01.02	Repasse para Formação de Reserva
6.1.2.1.7.01.03	Outros Aportes
6.1.2.1.7.02.00	Repasse Plano Previdenciário
6.1.2.1.7.02.01	Repasse para Cobertura de Déficit Financeiro
6.1.2.1.7.02.02	Repasse para Cobertura de Déficit Atuarial
6.1.2.1.7.02.03	Outros Aportes
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:

<i>Registro da realização da receita</i>	(SO)	D – 1.9.1.1.4.00.00 – Receita Realizada C – 1.9.1.1.1.00.00 – Receita a Realizar
<i>Registro do ingresso do recurso financeiro</i>	(SF)	D – 1.1.1.1.2.xx.01 – Banco Conta Movimento RPPS Ou D – 1.1.1.1.2.xx.02 – Banco Conta Movimento Plano Financeiro Ou D – 1.1.1.1.2.xx.03 – Banco Conta Movimento Plano Previdenciário C – 4.1.2.1.0.29.07 – Cont. de Servidor Ativo Civil

Considerem-se 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:**

<i>Empenho da despesa no sistema orçamentário</i>	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

<i>Liquidação da despesa no sistema orçamentário</i>	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

<i>Apropriação da folha de pessoal no sistema financeiro</i>	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

<i>Pagamento da folha de pessoal no sistema financeiro</i>	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

<i>Baixa da consignação para encaminhamento dos recursos ao RPPS no sistema financeiro</i>	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:**

<i>Realização da receita no sistema orçamentário</i>	D – 1.9.1.1.4.00.00 – Receita Realizada	1.100,00
	C – 1.9.1.1.1.00.00 – Receita Realizar	1.100,00

<i>Entrada da receita no sistema financeiro</i>	D – 1.1.1.1.2.xx.01 – Banco Conta Movimento RPPS	
	Ou	
	D – 1.1.1.1.2.xx.02 – Banco Conta Movimento Plano Financeiro	
	Ou	
	D – 1.1.1.1.2.xx.03 – Banco Conta Movimento Plano Previdenciário	1.100,00
	C – 4.1.2.1.0.29.07 – Cont. de Servidor Ativo Civil	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. Considerem-se 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:**

<i>Empenho da despesa no sistema orçamentário</i>	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

<i>Liquidação da despesa no sistema orçamentário</i>	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

<i>Apropriação da folha da unidade gestora do RPPS, no sistema financeiro</i>	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

<i>Pagamento da folha do RPPS no sistema financeiro</i>	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

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

<i>Ingresso da receita de contribuição do servidor do RPPS, no sistema financeiro</i>	D – 1.1.1.1.2.xx.01 – Banco Conta Movimento RPPS	
	Ou	
	D – 1.1.1.1.2.xx.02 – Banco Conta Movimento Plano Financeiro	
	Ou	
	D – 1.1.1.1.2.xx.03 – Banco Conta Movimento Plano Previdenciário	440,00
C – 4.1.2.1.0.29.07 – Cont. de Servidor Ativo Civil	440,00	

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

<i>Empenho da despesa no sistema orçamentário</i>	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

<i>Liquidação da despesa no sistema orçamentário</i>	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

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

<i>Apropriação da folha do RPPS e contabilização da contribuição social dos servidores do RPPS, no sistema financeiro</i>	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

<i>Pagamento da folha do RPPS, no sistema financeiro</i>	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 superiores ao 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 <sup>18</sup>
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:

<sup>18</sup> 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.

<i>Empenho da despesa no sistema orçamentário</i>	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
<i>Liquidação da despesa da folha de inativos pagos pelo RPPS, no sistema orçamentário</i>	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
<i>Realização da receita de contribuição de inativos pagos pelo RPPS, no sistema orçamentário</i>	D – 1.9.1.1.4.00.00 – Receita Realizada	35,83
	C – 1.9.1.1.1.00.00 – Receita a Realizar	35,83
<i>Apropriação da folha do RPPS de inativos pagos pelo RPPS e contabilização da contribuição social desses inativos, no sistema financeiro</i>	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
<i>Pagamento da folha de inativos, feito pelo RPPS, no sistema financeiro</i>	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 intraorçamentárias*, 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 intraorçamentária. 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**

<i>Empenho da despesa no sistema orçamentário do ente público</i>	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

<i>Liquidação da despesa de contribuição patronal no sistema orçamentário do ente público</i>	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

<i>Apropriação da despesa de contribuição patronal no sistema financeiro do ente público</i>	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

<i>Pagamento da despesa de contribuição patronal no sistema financeiro do ente público</i>	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**

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

<i>Registro do ingresso do dinheiro da contribuição patronal, no sistema financeiro do RPPS</i>	D – 1.1.1.1.2.xx.01 – Banco Conta Movimento RPPS	2.000,00
	Ou	
	D – 1.1.1.1.2.xx.02 – Banco Conta Movimento Plano Financeiro	
	Ou	
	D – 1.1.1.1.2.xx.03 – Banco Conta Movimento Plano Previdenciário	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-se a mesma lógica, devendo também receber tratamento de operação intraorçamentária. Registre-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
--	--------

<i>Empenho da despesa patronal do RPPS, no sistema orçamentário</i>	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

<i>Liquidação da despesa patronal do RPPS, no sistema orçamentário</i>	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

<i>Pagamento da despesa patronal do RPPS, no sistema financeiro</i>	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

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

<i>Ingresso da receita patronal do RPPS, no sistema financeiro</i>	D – 1.1.1.1.2.xx.01 – Banco Conta Movimento RPPS	180,00
	Ou	
	D – 1.1.1.1.2.xx.02 – Banco Conta Movimento Plano Financeiro	
	Ou	
	D – 1.1.1.1.2.xx.03 – Banco Conta Movimento Plano Previdenciário	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, forma não recomendada, a patronal da própria folha receberá o seguinte tratamento contábil:

<i>Empenho da despesa no sistema orçamentário do RPPS</i>	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

<i>Liquidação da despesa de contribuição patronal, no sistema orçamentário do RPPS</i>	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

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

<i>Registro do pagamento e da realização da receita de contribuição patronal da folha de pessoal da unidade gestora do RPPS</i>	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 optam por permanecer em atividade após terem completado as exigências para aposentadoria voluntária, não haverá reflexo na Contabilidade do RPPS, pois o ônus da indenização correspondente à contribuição previdenciária paga a esse servidor, até o mesmo completar as exigências para a aposentadoria compulsória, recairá sobre o ente público que o mantiver em sua força de trabalho. A exceção será feita, quando o servidor estiver vinculado à própria unidade gestora do RPPS, caso em que o ônus do abono de permanência recairá sobre a taxa de administração.

#### **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 referem a valores que ultrapassarão o encerramento do exercício social seguinte.

No RPPS, os valores que já tenham por objeto contratos pactuados comporão a base da avaliação atuarial, e serão registrados contabilmente na composição da provisão matemática previdenciária, diminuindo a necessidade de provisão a ser constituída:

INSTITUTO DE PREVIDÊNCIA MODELO		
ANO 2		
CÓDIGO	TÍTULO	VALORES
	ATIVO REAL	2.700.000,00
5.2.3.3.1.07.30	PROVISÕES MATEMÁTICAS PREVIDENCIÁRIAS	3.550.000,00
2.2.2.5.x.00.00	PLANO FINANCEIRO	1.950.000,00
2.2.2.5.x.01.00	PROVISÕES PARA BENEFÍCIOS CONCEDIDOS	1.650.000,00
2.2.2.5.x.01.01	Aposentadorias e Pensões	4.100.000,00
2.2.2.5.x.01.02	Contribuições do Ente (reduzora)	(1.150.000,00)
2.2.2.5.x.01.03	Contribuições do Inativo (reduzora)	(220.000,00)
2.2.2.5.x.01.04	Contribuições do Pensionista (reduzora)	(180.000,00)
2.2.2.5.x.01.05	Compensação Previdenciária (reduzora)	(850.000,00)
2.2.2.5.x.01.06	<b>Parcelamento de Débitos Previdenciários</b> (reduzora)	(50.000,00)
2.2.2.5.x.02.00	PROVISÕES PARA BENEFÍCIOS A CONCEDER	300.000,00
2.2.2.5.x.02.01	Aposentadorias e Pensões	1.250.000,00
2.2.2.5.x.02.02	Contribuições do Ente (reduzora)	(450.000,00)
2.2.2.5.x.02.03	Contribuições do Ativo (reduzora)	(400.000,00)
2.2.2.5.x.02.04	Compensação Previdenciária (reduzora)	(50.000,00)
2.2.2.5.x.02.05	<b>Parcelamento de Débitos Previdenciários</b> (reduzora)	(50.000,00)
2.2.2.5.x.00.00	PLANO PREVIDENCIÁRIO	1.600.000,00
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 (reduzora)	(1.050.000,00)
2.2.2.5.x.01.03	Contribuições do Inativo (reduzora)	(250.000,00)
2.2.2.5.x.01.04	Contribuições do Pensionista (reduzora)	(200.000,00)
2.2.2.5.x.01.05	Compensação Previdenciária (reduzora)	(100.000,00)
2.2.2.5.x.01.06	<b>Parcelamento de Débitos Previdenciários</b> (reduzora)	(100.000,00)
2.2.2.5.x.02.00	PROVISÕES PARA BENEFÍCIOS A CONCEDER	500.000,00
2.2.2.5.x.02.01	Aposentadorias e Pensões	5.500.000,00
2.2.2.5.x.02.02	Contribuições do Ente (reduzora)	(2.550.000,00)
2.2.2.5.x.02.03	Contribuições do Ativo (reduzora)	(1.900.000,00)
2.2.2.5.x.02.04	Compensação Previdenciária (reduzora)	(250.000,00)
2.2.2.5.x.02.05	<b>Parcelamento de Débitos Previdenciários</b> (reduzora)	(300.000,00)
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
2.2.2.5.x.02.00	Contribuição Complementar para Equalização do Déficit	0,00
<b>DÉFICIT ATUARIAL</b>		<b>850.000,00</b>

Nota: No exemplo, o resultado da avaliação atuarial mostra um déficit atuarial de R\$ 850.000,00, considerando-se o confronto entre montante da Provisão Matemática Previdenciária de R\$ 3.550.000,00 e o resultado do Ativo Real na ordem de R\$ 2.700.000,00, este no entendimento do § 4º, do artigo 17, da Portaria MPS nº 403/2008.

Portanto, a unidade gestora do RPPS só será afetada patrimonialmente pelo recebimento dos débitos parcelados, no momento da atualização do registro contábil da provisão matemática previdenciária. Financeiramente, contudo, à medida que esses valores efetivamente ingressarem nos cofres do RPPS, deverão ser contabilizados no sistema financeiro, devendo ser investidos de acordo com a política de investimentos da unidade gestora.

<i>Registro da realização da receita</i>	(SO)	D – 1.9.1.1.4.00.00 – Receita Realizada C – 1.9.1.1.1.00.00 – Receita a Realizar
--	------	---

<i>Registro do ingresso do recurso financeiro</i>	(SF)	D – 1.1.1.1.2.xx.01 – Banco Conta Movimento RPPS Ou D – 1.1.1.1.2.xx.02 – Banco Conta Movimento Plano Financeiro Ou D – 1.1.1.1.2.xx.03 – Banco Conta Movimento Plano Previdenciário C – 4.7.2.1.0.29.15 – Cont. Prev. em Regime de Parc. de Débitos
---	------	---

<i>Baixa de direito registrado no compensado</i>	(SC)	D – 2.9.9.9.0.00.00 – Compensações Diversas C – 1.9.9.9.6.36.00 – Parcelamento de Débitos Previdenciários
--	------	--

Veja-se o exemplo a seguir:

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**

<i>Incorporação de dívida relativa a parcelamento de débito, no sistema patrimonial do ente público</i>	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
<i>Empenho da despesa no sistema orçamentário do ente público</i>	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
<i>Liquidação da despesa de parcelamento de débito, no sistema orçamentário do ente público</i>	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
<i>Amortização do parcelamento de débito, no sistema financeiro do ente público</i>	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
<i>Pagamento da despesa de parcelamento de débito, no sistema financeiro do ente público</i>	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
<i>Desincorporação parcial de dívida relativa a parcelamento de débito, no sistema patrimonial do ente público</i>	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***

<i>Registro do direito a receber referente a parcelamento de débitos previdenciários, no sistema compensado</i>	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
<i>Realização da receita de contribuição de parcelamento de débitos, no sistema orçamentário do RPPS</i>	D – 1.9.1.1.4.00.00 – Receita Realizada	1.260,00
	C – 1.9.1.1.1.00.00 – Receita a Realizar	1.260,00

<i>Registro do ingresso do recurso de contribuição de parcelamento de débitos, no sistema financeiro do RPPS</i>	D – 1.1.1.1.2.xx.01 – Banco Conta Movimento RPPS Ou D – 1.1.1.1.2.xx.02 – Banco Conta Movimento Plano Financeiro Ou D – 1.1.1.1.2.xx.03 – Banco Conta Movimento Plano Previdenciário	1.260,00
	C – 4.7.2.1.0.29.15 – Contribuição Previdenciária em Regime de Parcelamento de Débitos	1.260,00
<i>Baixa parcial do direito a receber, referente a parcelamento de débitos previdenciários, no sistema compensado</i>	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 retidas dos servidores também não tenha sido repassada, o que acarreta a irregularidade no caráter contributivo 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.

É importante ressaltar que a legislação previdenciária não reconhece a quitação de dívida relativa a débitos previdenciários, pelo ente federativo, 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 consequência 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 onerados por serem obrigados a aceitar, para efeito de concessão do benefício, o tempo de filiação a outro regime, mesmo que tais regimes não tenham recebido as correspondentes contribuições. Desta forma, o regime instituidor do benefício, ou seja, 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, que, por sua vez, devem considerar o tempo de filiação dos seus servidores, 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.

Veja-se o exemplo a seguir:

		Em R\$
Direito de compensação do RPPS junto ao INSS		25.000,00
Obrigação de compensação do RPPS junto ao INSS		15.000,00

<i>Reconhecimento do direito no sistema patrimonial</i>	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

<i>Reconhecimento da obrigação no sistema patrimonial</i>	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:

<i>Desincorporação do direito no sistema patrimonial</i>	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

<i>Desincorporação da obrigação no sistema patrimonial</i>	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

<i>Empenho da despesa no sistema orçamentário do RPPS</i>	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

<i>Liquidação da despesa no sistema orçamentário do RPPS</i>	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

<i>Realização da receita de compensação previdenciária, no sistema orçamentário do RPPS</i>	D – 1.9.1.1.4.00.00 – Receita Realizada	25.000,00
	C – 1.9.1.1.4.00.00 – Receita a Realizar	25.000,00

<i>Encontro de contas: receitas versus despesas, com registro no sistema financeiro</i>	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

<i>Registro do recebimento da compensação pelo valor líquido, com registro no sistema financeiro</i>	D – 1.1.1.1.2.xx.01 – Banco Conta Movimento RPPS Ou D – 1.1.1.1.2.xx.02 – Banco Conta Movimento Plano Financeiro Ou D – 1.1.1.1.2.xx.03 – Banco Conta Movimento Plano Previdenciário	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 Repasse para o Plano Financeiro, Repasse para o Plano Previdenciário e Outros Aportes ao RPPS, cujos valores receberão apenas tratamento financeiro:

<i>Saída do dinheiro no ente público, via sistema financeiro</i>	D – 5.1.2.1.7.yy.xx – Repasses Previdenciários Concedidos
	C – 1.1.1.1.2.01.xx – Disponível (Ativo Circulante)

<i>Ingresso do recurso no RPPS, via sistema financeiro</i>	D – 1.1.1.1.2.xx.01 – Banco Conta Movimento RPPS Ou D – 1.1.1.1.2.xx.02 – Banco Conta Movimento Plano Financeiro Ou D – 1.1.1.1.2.xx.03 – Banco Conta Movimento Plano Previdenciário
	C – 6.1.2.1.7.01.xx – Repasse Plano Financeiro Ou C – 6.1.2.1.7.02.xx – Repasse Plano Previdenciário 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 intraorçamentárias (receitas correntes intraorçamentárias); 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<sup>19</sup>.

É importante ressaltar que, independente da fonte do recurso, a sistemática de pagamento pela unidade gestora será a mesma, ou seja, sob a forma de outras despesas correntes, com a rubrica “Aposentadorias e Reformas”, certamente observando-se todo o ritual da execução da despesa:

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

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

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

<i>Pagamento da despesa de benefícios no sistema financeiro do RPPS</i>	D – 2.1.2.1.x.xx.xx – Obrigações a Pagar
	C – 1.1.1.1.2.xx.01 – Banco Conta Movimento RPPS
	Ou
	C – 1.1.1.1.2.xx.02 – Banco Conta Movimento Plano Financeiro
Ou	
C – 1.1.1.1.2.xx.03 – Banco Conta Movimento Plano Previdenciário	

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

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

<sup>19</sup> Art. 1º, inciso III, Lei 9.717/1998.

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

<i>Apropriação da despesa de benefícios no sistema financeiro do RPPS</i>	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

<i>Pagamento da despesa de benefícios no sistema financeiro do RPPS</i>	D – 2.1.2.1.x.xx.xx – Obrigações a Pagar
	C – 1.1.1.1.2.xx.01 – Banco Conta Movimento RPPS
	Ou
	C – 1.1.1.1.2.xx.02 – Banco Conta Movimento Plano Financeiro
	Ou
	C – 1.1.1.1.2.xx.03 – Banco Conta Movimento Plano Previdenciário

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, sob a forma de adiantamento, cujo valor será “descontado” quando do pagamento da contribuição patronal devida. Considerem-se 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:**

<i>Empenho da despesa patronal no sistema orçamentário</i>	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

<i>Liquidação da despesa patronal no sistema orçamentário</i>	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

<i>Apropriação da despesa patronal no sistema financeiro, deduzindo-se o benefício pago diretamente</i>	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

<i>Pagamento da despesa patronal no sistema financeiro, pelo valor líquido</i>	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:**

<i>Realização da receita de contribuição patronal, no sistema orçamentário</i>	D – 1.9.1.1.4.00.00 – Receita Realizada	42.000,00
	C – 1.9.1.1.1.00.00 – Receita a Realizar	42.000,00

<i>Empenho da despesa dos benefícios já pagos pelo ente, no sistema orçamentário</i>	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

<i>Liquidação da despesa de benefícios já pagos pelo ente, no sistema orçamentário</i>	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

<i>Registro do ingresso do dinheiro da contribuição patronal e apropriação da despesa do benefício pago, no sistema financeiro</i>	D – 1.1.1.1.2.xx.xx – Bancos Conta Única do RPPS	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 Previdenciárias do Regime Próprio	42.000,00

Devido à ocorrência de algumas controvérsias em relação à classificação da despesa com pagamentos de proventos de aposentadorias, reformas e pensões, recomenda-se atenção quanto a eventuais alterações daí advindas, as quais, certamente, repercutirão no Plano de Contas Aplicado aos RPPS e nos Manuais Técnicos de Contabilidade Aplicados ao Setor Público, emanados da Secretaria do Tesouro Nacional.

## 5.6 CARTEIRA DE INVESTIMENTOS DOS RPPS

Os regimes próprios de previdência social poderão aplicar a disponibilidade de seus recursos financeiros, em duas modalidades: investimentos em segmento de renda fixa e investimentos em segmento de renda variável, com observância de regras de segurança, solvência, liquidez, rentabilidade, transparência e proteção, e prudência financeira, conforme as diretrizes previstas em normas específicas do Conselho Monetário Nacional<sup>20</sup>, vedada a concessão de empréstimos de qualquer natureza. A Resolução do Conselho Monetário Nacional em vigor trata também do segmento de imóveis; porém, neste caso, não se trata de recursos financeiros, mas sim, da integralização de quotas de Fundos de Investimentos Imobiliários com imóveis do patrimônio do RPPS:

- **Ativos de renda fixa** – Investimentos cuja remuneração 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, sendo também disciplinados na Resolução as modalidades e os limites de aplicação.
- **Imóveis** – As alocações no segmento de imóveis serão efetuadas exclusivamente com os terrenos ou outros imóveis vinculados por lei ao RPPS, mediante a integralização de cotas de fundos de investimentos imobiliários.

Portanto, segundo a norma, os recursos em moeda corrente (disponibilidades oriundas de receitas correntes e de receitas de capital e demais ingressos financeiros auferidos pelo RPPS) serão alocados, exclusivamente, nos segmentos de renda fixa e de renda variável.

A Resolução dispõe, ainda, que os recursos dos regimes próprios de previdência social, representados por disponibilidades financeiras, devem ser depositados em contas próprias, em instituições financeiras bancárias devidamente autorizadas a funcionar no País pelo Banco Central do Brasil, devendo ainda ser controlados e contabilizados de forma segregada, ou seja, separados dos recursos do ente federativo.

No caso dos regimes próprios de previdência social que ainda possuem aplicações em desacordo com o estabelecido na resolução (Ativos em Enquadramento), estes somente poderão mantê-las em carteira até o correspondente vencimento, não podendo tais regimes efetuar novas aplicações que onerem os excessos porventura verificados relativamente aos limites estabelecidos.

<sup>20</sup> Atualmente regulamentadas pela Resolução CMN 3.506/2007.

É importante ressaltar que a legislação previdenciária não regulamenta a taxa de rentabilidade mínima para a carteira de investimentos dos RPPS; mas, a taxa de juros utilizada na avaliação atuarial deverá ter como referência a meta estabelecida para as aplicações dos recursos do RPPS na Política de Investimentos, limitada ao máximo de 6% ao ano<sup>21</sup>.

Ressalte-se que os RPPS podem receber ativos, por exemplo, recebíveis de royalties, ações, etc., como forma de amortização de eventual déficit atuarial; nestes casos, os registros serão feitos como Aplicações em Ativos não Sujeitos ao Enquadramento.

### 5.6.1 Contas Envolvidas

		Contas patrimoniais	
<b>1.0.0.0.00.00</b>		<b>ativo</b>	
1.1.0.0.00.00		circulante	
1.1.1.0.00.00		Disponível	
1.1.1.1.0.00.00		Disponível em Moeda Nacional	
1.1.1.1.4.00.00		Aplicações do RPPS	
1.1.1.1.4.01.00		Aplicações em Segmento de Renda Fixa	
1.1.1.1.4.01.01	F	Títulos de Responsabilidade do Tesouro	
1.1.1.1.4.01.02	F	Títulos de Responsabilidade do Banco Central	
1.1.1.1.4.01.03	F	Poupança	
1.1.1.1.4.01.04	F	Fundos em Cota de Fundo de Investimentos	
1.1.1.1.4.01.05	F	Fundos de Investimentos Previdenciários	
1.1.1.1.4.01.06	F	Fundos de Investimentos Referenciados	
1.1.1.1.4.01.07	F	Fundos de Investimentos em Direitos Creditórios	
1.1.1.1.4.01.08	F	Fundos de Investimentos em Títulos do Tesouro	
1.1.1.1.4.02.00		Aplicações em Segmento de Renda Variável	
1.1.1.1.4.02.01	F	Fundo de Investimentos Previdenciários	
1.1.1.1.4.02.01	F	Fundo de Ações	
1.1.1.1.4.02.01	F	Fundo Multimercado	
1.1.1.1.4.03.00		Aplicações em Segmento Imobiliário	
1.1.1.1.4.03.01	F	Fundo de Investimentos Imobiliários	
1.1.1.1.4.04.00		Aplicações em Ativos em Enquadramento	
1.1.1.1.4.04.01	F	Títulos e Valores em Enquadramento	
1.1.1.1.4.05.00		Aplicação em Ativos não Sujeitos ao Enquadramento	
1.1.1.1.4.05.01	F	Títulos e Valores não Sujeitos ao Enquadramento	
1.1.1.1.4.06.00		Aplicações com a Taxa de Administração do RPPS	
1.1.1.1.4.06.01	F	Aplicações com a Taxa de Administração do RPPS	
1.1.1.1.4.06.99	F	Provisão p/Perdas em Aplicação com a Taxa de Administração (reduzora)	
1.1.1.1.4.99.00		Provisão p/Perdas em Aplicações da Carteira do RPPS	
1.1.5.0.00.00		Investimentos dos Regimes Próprios de Previdência	
1.1.5.8.0.00.00		Empréstimos e Financiamentos com Recursos Previdenciários	
1.1.5.8.1.00.00	P	Empréstimos a Receber	

21 Art. 9º, Portaria MPS 403/2008.

1.1.5.8.2.00.00	P			Financiamentos
1.1.5.8.9.00.00	P			Provisão para Perdas de Empréstimos e Financiamentos (reduzora)
1.2.0.0.0.00.00				ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO
1.2.3.0.0.00.00				Investimentos
1.2.3.2.0.00.00				Investimentos com Recursos Vinculados
1.2.3.2.7.00.00	P			Investimentos de Longo Prazo dos Regimes Próprios de Previdência
1.2.3.2.7.01.00	P			Investimentos em Segmento de Imóveis
1.2.3.2.7.01.01	P			Imóveis
1.2.3.2.7.02.00	P			Ativos em Enquadramento
1.2.3.2.7.02.01	P			Títulos e Valores
1.2.3.2.7.03.00	P			Ativos Não Sujeitos à Resolução do CMN
1.2.3.2.7.03.01	P			Títulos e Valores
1.2.3.2.7.04.00	P			Empréstimos e Financiamentos com Recursos Previdenciários a Receber
1.2.3.2.7.04.01	P			Empréstimos a Receber
1.2.3.2.7.04.02	P			Financiamentos
1.2.3.2.7.04.99	P			Provisão p/Perdas de Empréstimos e Financiamentos
1.2.3.2.7.99.00	P			Provisão p/Perdas em Aplicações da Carteira do RPPS(reduzora)
<b>Contas de Resultado</b>				
<b>3.0.0.0.0.00.00</b>	<b>DESPESA</b>			
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			
<b>4.0.0.0.0.00.00</b>	<b>RECEITA</b>			
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			
<b>5.0.0.0.0.00.00</b>	<b>RESULTADO DIMINUTIVO DO EXERCÍCIO</b>			
5.2.0.0.0.00.00	RESULTADO EXTRAORÇAMENTÁRIO			
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
5.2.3.3.1.07.33	Provisões para Perdas de Empréstimos e Financiamentos do RPPS
<b>6.0.0.0.00.00</b>	<b>RESULTADO AUMENTATIVO DO EXERCÍCIO</b>
6.2.0.0.00.00	RESULTADO EXTRAORÇAMENTÁRIO
6.2.3.0.00.00	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
6.2.3.3.1.07.33	Reversão de Provisão para Perdas de Empréstimos e Financiamentos do RPPS

### 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.

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:

<i>Registro dos investimentos realizados pelo RPPS, no sistema financeiro</i>	D – 1.1.1.1.4.xx.xx – Aplicações dos RPPS
	C – 1.1.1.1.2.xx.xx – Bancos Conta Única RPPS

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 seguem 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 como dação em pagamento, recebem tratamento diferenciado, pois são de natureza patrimonial, devendo ser incorporados ao patrimônio do RPPS:

<i>Registro da incorporação dos empréstimos a receber à carteira de investimentos do RPPS, no sistema patrimonial</i>	D – 1.1.5.8.x.00.00 – Empréstimos e Financiamentos com Recursos Previdenciários (Curto Prazo ) ou D - 1.2.3.2.x.xx.xx - Investimentos C/Recursos Vinculados (Longo Prazo)
	C – 6.2.3.1.7.04.00 – Empréstimos e Financiamentos

<i>Registro da incorporação do imóvel à carteira de investimentos do RPPS, no sistema patrimonial</i>	D – 1.2.3.2.x.00.00 – 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, considerem-se 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

<i>Registro da aplicação em poupança, no sistema financeiro</i>	D – 1.1.1.1.4.xx.xx – Poupança	20.000,00
	C – 1.1.1.1.2.xx.00 – Bancos Conta Única RPPS	20.000,00

<i>Registro da aquisição de títulos públicos, no sistema financeiro</i>	D – 1.1.1.1.4.xx.xx – Aplicações em Segmento de Renda Fixa	30.000,00
	C – 1.1.1.1.2.xx.00 – Bancos Conta Única RPPS	30.000,00

<i>Registro da aquisição de fundos de investimentos imobiliários, no sistema financeiro</i>	D – 1.1.1.1.4.xx.xx – Fundos de Investimentos Imobiliários	60.000,00
	C – 1.1.1.1.2.xx.00 – Bancos Conta Única RPPS	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 extraorçamentária:

<i>Registro da incorporação do imóvel, no sistema patrimonial</i>	D – 1.2.3.x.x.00.00 – 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 o pagamento de débitos previdenciários com bens móveis e imóveis de qualquer natureza, bem como ações e outros títulos.

### **5.6.3 Provisões 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, considerem-se 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

<i>Registro da constituição da provisão, no sistema financeiro</i>	D – 5.2.3.3.1.07.31 – Provisões para Perdas em Investimentos	10.000,00
	C – 1.1.1.1.4.xx.00 – Provisão para Perdas em Investimentos da Carteira do RPPS	10.000,00
<i>Registro da utilização da provisão, no sistema financeiro</i>	D – 1.1.1.1.4.xx.00 – Provisão para Perdas em Investimentos da Carteira do RPPS	4.000,00
	C – 1.1.1.1.4.xx.xx – Aplicações dos RPPS	4.000,00
<i>Registro da reversão parcial da provisão utilizada, no sistema financeiro</i>	D – 1.1.1.1.4.xx.00 – Provisão para Perdas em Investimentos da Carteira do RPPS	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, usuais no mercado e passíveis de verificação, que levem em consideração a independência na coleta de dados, em relação às taxas praticadas. Sobre a questão, a vigente Portaria MPS nº 402/2008 determina que os títulos públicos federais adquiridos diretamente pelo RPPS deverão ser marcados a mercado, mensalmente, no mínimo, mediante a utilização de parâmetros reconhecidos pelo mercado financeiro, de forma a refletir seu real valor. No entanto, a matéria requer constante acompanhamento da evolução das normas, devido ao dinamismo do próprio mercado financeiro e à necessidade de adaptação da demonstração do patrimônio dos RPPS.

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 transações mais recentes, 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 instituidor, relatório detalhado, contendo as informações sobre a rentabilidade e o risco das aplicações. Esta 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 dispõem 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. Esta 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 em laudos de peritos. Para esclarecer o procedimento, considerem-se 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

<i>Registro da realização da receita referente à aplicação em poupança, no sistema orçamentário</i>	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

<i>Registro da valorização na carteira de investimentos, referente à aplicação em poupança, no sistema financeiro</i>	D – 1.1.1.1.4.xx.xx – 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

<i>Registro da valorização do imóvel, no sistema patrimonial</i>	D – 1.2.3.x.x.00.00 – 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 ou como conta retificadora da receita orçamentária ou como registro da perda com a utilização da provisão constituída com esse objetivo.

Para entender o procedimento, considerem-se 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)

<i>Registro da desvalorização da carteira de investimento, no sistema financeiro</i>	D – 4.9.0.0.0.00.00 – Deduções da Receita Corrente	200,00
	C – 1.1.1.1.4.xx.xx – Aplicações dos RPPS	200,00

<i>Ajuste na realização da receita, em função da dedução contabilizada, no sistema orçamentário</i>	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

Há de se registrar que, se a perda for superior aos ganhos anteriormente auferidos, invertendo, inclusive, o saldo das receitas até então realizadas, é recomendável que a diferença seja tratada como variação passiva, para que o saldo da conta de receita não tenha seus valores invertidos:

<i>Registro da desvalorização da carteira de investimento, no sistema financeiro</i>	D – 4.9.0.0.0.00.00 – Deduções da Receita Corrente D – 5.2.3.1.5.01.00 – Perdas	200,00
	C – 1.1.1.1.4.xx.xx – Aplicações dos RPPS	200,00

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

<i>Registro da desvalorização da carteira de investimento, utilizando-se a provisão constituída, no sistema financeiro</i>	D – 1.1.1.1.4.xx.00 – Provisão para Perdas em Investimentos da Carteira do RPPS	200,00
	C – 1.1.1.1.4.xx.xx – Aplicações 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

<i>Registro da desvalorização dos imóveis da carteira de investimento do RPPS, no sistema patrimonial</i>	D – 5.2.3.2.1.01.00 – Bens Imóveis (desvalorização de bens)	5.000,00
	C – 1.2.3.x.x.00.00 – 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
---------------------------------	-----------

<i>Registro do resgate de investimento, no sistema financeiro</i>	D – 1.1.1.1.2.xx.00 – Bancos Conta Única RPPS	20.100,00
	C – 1.1.1.1.4.xx.xx – Aplicações 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. Considerem-se 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

<i>Registro da desincorporação do imóvel no momento da alienação, no sistema patrimonial</i>	D – 5.2.3.1.1.00.00 – Baixa de Bens Imóveis	60.000,00
	C – 1.2.3.x.x.00.00 – Imóveis	60.000,00

<i>Registro da realização da receita com alienação do imóvel, no sistema orçamentário</i>	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

<i>Registro da entrada de recursos decorrentes da alienação de imóvel, no sistema financeiro</i>	D – 1.1.1.1.2.xx.00 – Bancos Conta Única RPPS	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, em que 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 do 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

<i>Registro da desincorporação do imóvel, no momento da alienação, no sistema patrimonial</i>	D – 5.2.3.1.1.00.00 – Baixa de Bens Imóveis	45.000,00
	C – 1.2.3.x.x.00.00 – Imóveis	45.000,00

<i>Registro da realização da receita com alienação do imóvel, no sistema orçamentário</i>	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

<i>Registro da entrada de recursos decorrentes da alienação de imóvel, no sistema financeiro</i>	D – 1.1.1.1.2.xx.00 – Bancos Conta Única RPPS	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 ocorrer com 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

<i>Registro da desincorporação do imóvel, no momento da alienação, no sistema patrimonial</i>	D – 5.2.3.1.1.00.00 – Baixa de Bens Imóveis	45.000,00
	C – 1.2.3.x.x.00.00 – Imóveis	45.000,00

<i>Registro da realização da receita com alienação do imóvel, no sistema orçamentário</i>	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

<i>Registro da entrada de recursos decorrentes da alienação de imóvel, no sistema financeiro</i>	D – 1.1.1.1.2.xx.00 – Bancos Conta Única RPPS	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

Segundo a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público, aprovada pela Resolução CFC nº 1.137/2008, o procedimento contábil da reavaliação consiste na adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes, para bens do ativo, quando este for superior ao valor líquido contábil.

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”, assim como a Portaria MPS nº 402/2008, em seu art. 16, inciso VIII. 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).

### 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 é a diferença entre o valor líquido contábil do bem e o valor de mercado ou de consenso, com base em laudo técnico.

O valor contábil líquido pode ser entendido como o valor do bem registrado na contabilidade, em determinada data, deduzido da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada. 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.

A NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público esclarece que, na impossibilidade de se estabelecer o valor de mercado, o valor do ativo pode ser definido com base em parâmetros de referência que considerem características, circunstâncias e localizações assemelhadas.

Em caso de bens imóveis específicos, o valor justo pode ser estimado utilizando-se o valor de reposição do ativo devidamente depreciado, podendo este ser estabelecido por referência ao preço de compra ou construção de um ativo semelhante, com similar potencial de serviço.

### **5.7.3 Periodicidade da Reavaliação**

As reavaliações devem ser feitas utilizando-se o valor justo ou o valor de mercado, na data de encerramento do Balanço Patrimonial, pelo menos (NBC T 16.10):

- (a) anualmente, para as contas ou grupos de contas cujos valores de mercado variarem significativamente em relação aos valores anteriormente registrados;
- (b) a cada quatro anos, para as demais contas ou grupos de contas.

Registra-se que, 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.

### **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<sup>22</sup>.

Os bens considerados objetos 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

---

22 Esse procedimento será tratado no item relativo à depreciação.

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

<b>Contas Patrimoniais</b>	
<b>1.0.0.0.0.00.00</b>	<b>ATIVO</b>
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
1.4.2.1.1.91.00	Obras em Andamento
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 (reduzida)
<b>Contas de Resultado</b>	
<b>5.0.0.0.0.00.00</b>	<b>RESULTADO DIMINUTIVO DO EXERCÍCIO</b>
5.2.0.0.0.00.00	RESULTADO EXTRAORÇAMENTÁRIO
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

<b>6.0.0.0.00.00</b>	<b>RESULTADO AUMENTATIVO DO EXERCÍCIO</b>
6.2.0.0.00.00	RESULTADO EXTRAORÇAMENTÁRIO
6.2.3.0.00.00	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
6.2.3.2.1.02.00	Bens Móveis
6.2.3.2.1.99.00	Outros Bens

### 5.7.6 Contabilização da Reavaliação

Conforme o disposto na NBC T 16.10, os acréscimos ou decréscimos do valor do Ativo, em decorrência da reavaliação, devem ser registrados em contas de resultado:

#### Acréscimos decorrentes da reavaliação

Em R\$

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

<i>Registro da valorização no valor do imóvel, no sistema patrimonial</i>	D – 1.4.2.1.1.xx.xx – Bens Imóveis	50.000,00
	C – 6.2.3.2.1.xx.xx – Valorização de Bens	50.000,00

#### Decréscimos decorrentes da reavaliação

Em R\$

Valor contábil de imóvel registrado no imobilizado	100.000,00
Resultado apresentado pelo laudo de peritos	80.000,00

<i>Registro da desvalorização no valor do imóvel, no sistema patrimonial</i>	D – 5.2.3.2.1.xx.xx – Desvalorização de Bens	20.000,00
	C – 1.4.2.1.1.xx.xx – Bens Imóveis	20.000,00

### 5.7.7 Reavaliação Com 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		Situação do bem depois do laudo	
Valor Histórico	20.000,00	Valor do Bem após o laudo	R\$ 18.000,00
Depreciação Acumulada	(16.000,00)	Vida útil Remanescente	4 anos (25% a.a)
Vida Útil	5 anos (20% a.a.)	Depreciação Anual	R\$ 4.500,00
Depreciação Anual	R\$ 4.000,00		

### 5.7.8 Caso Prático

Considere-se 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:

<b>Situação do bem antes do laudo:</b>		<b>Situação apresentada pelo laudo:</b>	
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		

<b>Resultado da Reavaliação</b>	
Valor da nova avaliação	80.000,00
Valor contábil líquido	<u>10.000,00</u>
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.

<i>Registro da eliminação da depreciação acumulada, no sistema patrimonial</i>	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):

<i>Registro da valorização do edifício, no sistema patrimonial</i>	D – 1.4.2.1.1.01.00 – Edifícios	70.000,00
	C – 6.2.3.2.1.xx.xx – Valorização de Bens	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 a 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 objetos 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 DEPRECIACÕES

A Portaria MPS 916/2003 e atualizações determinam 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 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 1.136/2008, responsável pela aprovação da NBC T 16.9, que trata da depreciação, amortização e exaustão.

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

Segundo a NBC T 16.9, o procedimento contábil da depreciação consiste na redução do valor dos bens tangíveis, pelo desgaste ou perda de 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, inclusive ativos intangíveis, com existência ou exercício de duração limitados, ou cujos objetos sejam bens de utilização, por prazo legal ou contratualmente limitado.

O valor depreciável ou amortizável é o valor original de um ativo deduzido do seu valor residual, representando este último o montante líquido que a entidade espera, com razoável segurança, obter por um ativo no fim de sua vida útil econômica, deduzidos os gastos esperados para sua alienação.

Para o registro da depreciação ou amortização, devem ser observados os seguintes aspectos (NBC T 16.9):

- (a) obrigatoriedade do seu reconhecimento;
- (b) valor da parcela que deve ser reconhecida no resultado como decréscimo patrimonial, e, no balanço patrimonial, representada em conta redutora do respectivo ativo;
- (c) circunstâncias que podem influenciar seu registro.

O valor depreciado ou amortizado, apurado mensalmente, deve ser reconhecido nas contas de resultado do exercício.

### 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. Este 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 <sup>23</sup>.

Para apuração da base de cálculo da depreciação com valor residual, considerem-se os dados do exemplo abaixo:

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

Registra-se que o valor residual e a vida útil econômica de um ativo devem ser revisados, pelo menos, no final de cada exercício. Quando as expectativas diferirem das estimativas anteriores, as alterações devem ser efetuadas.

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 16.9 recomenda que, ao se estimar a vida útil ou o período de uso de um ativo, os seguintes fatores devem ser considerados:

<sup>23</sup> Valor do bem registrado na Contabilidade, em uma determinada data, sem a dedução da correspondente depreciação ou amortização acumulada.

- (a) a capacidade de geração de benefícios futuros;
- (b) o desgaste físico decorrente de fatores operacionais ou não;
- (c) a obsolescência tecnológica;
- (d) os limites legais ou contratuais sobre o uso ou a exploração do ativo.

A vida útil econômica deve ser definida com base em parâmetros e índices admitidos em norma ou laudo técnico específico. Nos casos de bens reavaliados, a depreciação, a amortização ou a exaustão devem ser calculadas e registradas sobre o novo valor, considerada a vida útil econômica indicada em laudo técnico específico.

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 este 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:

<b>Código</b>	<b>Bem</b>	<b>Vida Útil</b>	<b>Taxa Anual de Depreciação</b>
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 a 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. Estes índices e parâmetros devem ser adequados 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 Bens Não Depreciáveis**

Segundo a NBC T 16.9, não estão sujeitos ao regime de depreciação:

- (a) bens móveis de natureza cultural, tais como obras de arte, antiguidades, documentos, bens com interesse histórico, bens integrados em coleções, entre outros;
- (b) bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, considerados, tecnicamente, de vida útil indeterminada;
- (c) animais que se destinam à exposição e à preservação;
- (d) terrenos rurais e urbanos.

Assim, terrenos e construções são ativos que devem ser registrados separadamente, mesmo quando adquiridos em conjunto.

#### **5.8.5 Métodos de Depreciação e Amortização**

O método de depreciação e amortização usado deve refletir o padrão de consumo previsto pela entidade, dos benefícios econômicos futuros do ativo, e ser aplicado uniformemente. Este 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.

Por ser de fácil aplicação, as unidades gestoras dos RPPS têm 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:**  $20\% \times R\$ 30.000,00 = R\$ 6.000,00$  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:**  $R\$ 30.000,00 - R\$ 600,00 = R\$ 29.400,00 \times 20\% = R\$ 5.880,00$  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	
<b>1.0.0.0.0.00.00</b>	<b>ATIVO</b>
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 TRACÇÃO 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	
<b>5.0.0.0.0.00.00</b>	<b>RESULTADO DIMINUTIVO DO EXERCÍCIO</b>
5.2.0.0.0.00.00	RESULTADO EXTRAORÇAMENTÁRIO
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
<b>6.0.0.0.0.00.00</b>	<b>RESULTADO AUMENTATIVO DO EXERCÍCIO</b>
6.2.0.0.0.00.00	RESULTADO EXTRAORÇAMENTÁRIO
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

<i>Registro da depreciação mensal de bem novo, no sistema patrimonial</i>	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 iguais ao valor contábil dos bens que estão sendo depreciados, ou até o 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 apresentem, 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 ao fator da apresentação de maior prazo de vida útil, em função do reflexo fiscal, gerando, conseqüentemente, 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 esta 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:**  $40\% \times R\$ 12.000,00 = R\$ 4.800,00$  ao ano ou  $R\$ 400,00$  ao mês, que deverão ser lançados como decréscimo patrimonial, na apuração do resultado.

<i>Registro da depreciação mensal de bem usado, no sistema patrimonial</i>	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 este 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

<i>Registro da depreciação mensal de bem novo, no sistema patrimonial</i>	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:**

<b>Bens Imóveis e Móveis</b>	42.000,00
Bens Móveis	42.000,00
Veículos Diversos	42.000,00
<i>Depreciações e Amortizações (reduzida)</i>	(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.

<b>Bem (BP)</b>	
42.000,00	

<b>Varição Ativa (resultado - DVP)</b>	
	42.000,00

<b>Depreciação (resultado - DVP)</b>	
42.000,00	

<b>Depreciação Acumulada (BP)</b>	
	42.000,00

<b>DVP</b>	
VA 42.000	VP 42.000

<b>Balço Patrimonial</b>	
Bem	42.000,00
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:

<i>Registro da baixa da depreciação acumulada e de seu respectivo bem, no sistema patrimonial</i>	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.

<i>Registro da receita com alienação de veículo de uso, no sistema patrimonial</i>	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

<i>Registro da entrada de recursos referentes à alienação de veículo de uso, no sistema patrimonial</i>	D – 1.1.1.1.2.xx.xx – Bancos Conta Única RPPS	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.

De acordo com 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, como, por exemplo, a localização (Piscitelli et al, 2002:309).

### **5.8.12 Divulgação**

A NBC T 16.9 recomenda que as notas explicativas às demonstrações contábeis devam trazer, para cada classe do imobilizado:

- (a) o método utilizado, a vida útil econômica e a taxa utilizada;
- (b) o valor contábil bruto e a depreciação, a amortização e a exaustão acumuladas no início e no fim do período;
- (c) as mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil econômica, método e taxa utilizados.

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. Este 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. A Portaria MPS nº 402/2008 admite uma excepcionalidade na utilização dos recursos da Taxa de Administração, para reforma de imóveis destinados a investimentos, desde que seja garantido o retorno dos valores empregados, com base em processo de análise de viabilidade econômico-financeira; ou seja, há necessidade de um procedimento administrativo precedente. O referido ato normativo, por outro lado, veda expressamente a oneração da Taxa de Administração, no pagamento de despesas decorrentes das aplicações financeiras.

### 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-se, por exemplo, que a base de cálculo seja de R\$ 4.200.000,00, para uma alíquota de 2%, as despesas administrativas da unidade 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 tais créditos não pertencem originalmente ao orçamento da unidade gestora do RPPS. A reserva administrativa acumulada ao longo dos anos, ao ser utilizada, também não interfere 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, seja 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 (1.1.1.1.2.0x.00 – Banco C/Movimento - Taxa de Administração do RPPS):

<i>Registro da entrada de recursos na conta bancária da taxa</i>	D – 1.1.1.1.2.0x.00 – Banco C/ Movimento - Taxa de Adm do RPPS
	C – 1.1.1.1.2.xx.xx – Bancos Conta Única RPPS

No caso de a unidade gestora optar por não segregar esses valores em conta bancária à parte, deverá manter controle extracontábil, 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.x.x.xx.00 – *Aplicações com a Taxa de Administração do RPPS*, após o seu ingresso como contribuição patronal no Ativo Circulante, sendo feita apenas a transferência entre as contas bancárias:

Em R\$

Investimentos de Recursos da Taxa de administração	1.000,00
--	----------

<i>Contabilização do investimento dos recursos da taxa</i>	D – 1.1.x.x.x.00.00 - Aplicações com a Tx. de Adm. do RPPS	1.000,00
	C – 1.1.1.1.2.0x.00 – Bancos Conta Única 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 de 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 considerado reserva administrativa o saldo remanescente na conta bancária 1.1.1.1.2.0x.00 – Bancos Conta Movimento -Taxa de Administração do RPPS, cujo “superavit 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 àquelas unidades gestoras que mantenham apenas registro extracontábil para o controle das suas despesas administrativas.

Ressalta-se que, apesar de receber o nome de “reserva”, as reservas administrativas não são constituídas a partir do resultado do exercício, como é o caso de uma reserva contábil. Na prática, os valores destinados a despesas administrativas que não forem aplicados no exercício podem ser aplicados em conta de investimento à parte (1.1.x.x.x.xx.00 – Aplicações com a Taxa de Administração do RPPS). Assim, os valores “reservados” receberão o mesmo tratamento contábil da despesa contemplada pela taxa de administração do exercício, e só poderão ser utilizados nas mesmas despesas permitidas pela taxa de administração do exercício, sendo que naquele exercício em que não houver mais razões que justifiquem a permanência dos mesmos, ou no caso de o seu montante constituído ser superior às necessidades da unidade gestora do RPPS, estes poderão ser revertidos para o pagamento de benefícios previdenciários.

### **5.9.5 Despesas Não Custeadas pela Taxa de Administração**

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 custeados 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 sítio do Ministério da Previdência Social na janela “Previdência no Serviço Público”, onde se disponibilizam as informações referentes a temas específicos da previdência no serviço público, entre outros, o Plano de Contas aplicado aos RPPS, e demais orientações contábeis aplicáveis aos RPPS, inclusive o texto completo deste livro.

## 6. 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 terem completado as exigências para aposentadoria voluntária.

**Aposentadoria.** Benefício previdenciário pago mensalmente ao servidor que 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.

**Ativo do plano.** Somatório de todos os bens e direitos vinculados ao plano.

**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.

**Atuário.** Profissional técnico com formação acadêmica em ciências atuariais e legalmente habilitado para o exercício da profissão.

**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).

**Avaliação atuarial.** Estudo técnico desenvolvido pelo atuário, baseado nas características biométricas, demográficas e econômicas da população analisada, com o objetivo principal de estabelecer, de forma suficiente e adequada, os recursos necessários para a garantia dos pagamentos dos benefícios previstos no plano.

### B

**Balanco 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 extraorçamentária, além dos saldos de disponibilidades do exercício anterior e do exercício seguinte.

**Balanco 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.

**Balanco 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, cuja concessão dependerá da ocorrência de eventos não previsíveis como: invalidez, auxílio-doença, ou morte.

**Benefício programado.** Benefício programado de caráter previdenciário, cuja data de 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.

**Certificado de regularidade previdenciária - CRP.** Documento que atesta a regularidade da unidade gestora do RPPS, emitido pelo Ministério da Previdência Social.

**Compensação previdenciária.** Surge como consequência 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 de benefício, o tempo de filiação a outro regime, sem terem 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.

**Custo normal.** Valor correspondente às necessidades de custeio do plano de benefícios do RPPS, atuariamente calculadas, conforme os regimes financeiros e método de financiamento adotados, referentes a períodos compreendidos entre a data da avaliação e a data de início dos benefícios.

**Custo suplementar.** Valor correspondente às necessidades de custeio, atuariamente calculadas, destinadas: à cobertura do tempo de serviço passado; ao equacionamento de déficits gerados pela ausência ou insuficiência de alíquotas de contribuição, inadequação da metodologia ou hipóteses atuariais; ou a outras causas que ocasionaram a insuficiência de ativos necessários às coberturas das reservas matemáticas previdenciárias.

## **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 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 de resultado da avaliação atuarial – DRAA.** Documento exclusivo de cada RPPS, que registra, de forma resumida, as características gerais do plano e os principais resultados da avaliação atuarial.

**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 intraorçamentária.

**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 intraorçamentária.

**Despesa de compensação previdenciária.** Valores devidos ao INSS a título de compensação previdenciária.

**Despesa de 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.

**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).

## 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 denomina tais ocorrências simplesmente de fundos, exigindo a aprovação de lei para sua instituição.

## G

**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 se encontra desobrigada, por lei, de pagar tributo.

**Índice de Cobertura.** Relação entre o Ativo Real e a Reserva Matemática Previdenciária, calculada pelo Método do Crédito Unitário Projetado.

**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.** Ativos 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 exclusivo de cada RPPS, que descreve, de forma clara e precisa, as características gerais dos planos de benefícios, a formulação para o cálculo do custeio e das reservas matemáticas previdenciárias, as suas bases técnicas, e premissas a serem utilizadas nos cálculos, contendo, no mínimo, os dados constantes do Anexo desta Portaria.

## 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.** Documento que apresenta, de forma conclusiva, a situação financeira e atuarial do plano, certifica a adequação da base de dados e das hipóteses utilizadas na avaliação, e aponta medidas para a busca e manutenção do equilíbrio financeiro e atuarial.

**Passivo atuarial.** Ver Provisão Matemática Previdenciária.

**Plano de benefícios.** Conjunto de benefícios de natureza previdenciária oferecidos aos segurados do respectivo RPPS, segundo as regras constitucionais e legais previstas, limitados aos estabelecidos para o Regime Geral de Previdência Social.

**Plano de contas.** Relação sistemática das contas utilizadas por uma entidade, em que estão delineadas as diretrizes técnicas para o registro dos seus atos e fatos.

**Plano de custeio.** Definição das fontes de recursos necessárias para o financiamento dos benefícios oferecidos pelo Plano de Benefícios e taxa de administração, representadas pelas alíquotas de contribuições previdenciárias a serem pagas pelo ente federativo, pelos servidores ativos e inativos e pelos pensionistas ao respectivo RPPS, e aportes

necessários à obtenção do equilíbrio financeiro e atuarial, com detalhamento do custo normal e suplementar.

**Plano Financeiro.** Sistema estruturado somente no caso de segregação da massa, no qual as contribuições a serem pagas pelo ente federativo, pelos servidores ativos e inativos e pelos pensionistas vinculados são fixadas sem objetivo de acumulação de recursos, sendo as insuficiências aportadas pelo ente federativo, admitida a constituição de fundo financeiro.

**Plano Previdenciário.** Sistema estruturado com a finalidade de acumulação de recursos para pagamento dos compromissos definidos no plano de benefícios do RPPS, sendo o seu plano de custeio calculado atuarialmente, segundo os conceitos dos regimes financeiros de Capitalização, Repartição de Capitais de Cobertura e Repartição Simples, e em conformidade com as regras dispostas na legislação previdenciária.

**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.** Valor destinado a cobrir perdas prováveis ou referentes à existência de exigibilidades cujos montantes possam ser previamente conhecidos ou calculados.

**Provisão matemática previdenciária.** Apropriação de valores necessários para fazer face à totalidade dos compromissos líquidos do plano, junto aos seus segurados, registrada contabilmente no Passivo da unidade gestora do RPPS. Ver reserva matemática.

**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, representadas 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 às despesas classificáveis em despesas de capital, representadas 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 superavit 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 no momento de sua ocorrência (fato gerador), independentemente do pagamento ou recebimento.

**Regime Financeiro de Capitalização.** Regime em que as contribuições estabelecidas no plano de custeio, a serem pagas pelo ente federativo, pelos servidores ativos e inativos e pelos pensionistas, acrescidas ao patrimônio existente, às receitas por ele geradas e a outras espécies de aportes, sejam suficientes para a formação dos recursos que garantirão a cobertura dos compromissos futuros do plano de benefícios, e da taxa de administração.

**Regime Financeiro de Repartição de Capitais de Cobertura.** Regime em que as contribuições estabelecidas no plano de custeio, a serem pagas pelo ente federativo, pelos servidores ativos e inativos e pelos pensionistas, em um determinado exercício, sejam suficientes para a constituição das reservas matemáticas dos benefícios iniciados por eventos ocorridos nesse mesmo exercício, admitindo-se a constituição de fundo previdencial para oscilação de risco.

**Regime Financeiro de Repartição Simples.** Regime em que as contribuições estabelecidas no plano de custeio, a serem pagas pelo ente federativo, pelos servidores ativos e inativos e pelos pensionistas, em um determinado exercício, sejam suficientes para o pagamento dos benefícios nesse exercício, sem o propósito de acumulação de recursos, admitindo-se a constituição de fundo previdencial para oscilação de risco.

**Regime próprio de previdência social (RPPS).** Regime de previdência, estabelecido no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que assegura, por lei, aos servidores titulares de cargos efetivos, 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 manter a integridade do patrimônio.

**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.** Montante calculado atuarialmente, em determinada data, que expressa, em valor presente, o total dos recursos necessários ao pagamento dos compromissos do plano de benefícios ao longo do tempo.

**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.

**Segregação da Massa.** Separação dos segurados vinculados ao RPPS, em grupos distintos, que integrarão o Plano Financeiro e o Plano Previdenciário;

**Serviço passado.** Parcela do passivo atuarial dos servidores ativos, inativos e pensionistas, correspondente ao período anterior ao ingresso no RPPS do respectivo ente federativo.

**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 pertencem as contas contábeis e qual a sua finalidade. São classificados em sistema orçamentário, sistema de compensação, sistema financeiro, e sistema patrimonial.

**Superavit 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.

**Superavit orçamentário.** Diz-se quando a soma da receita arrecadada é superior à soma da despesa executada.

## T

**Tábuas biométricas.** Instrumentos estatísticos utilizados na avaliação atuarial, que expressam as probabilidades de ocorrência de eventos relacionados à sobrevivência, invalidez, ou morte de determinado grupo de pessoas vinculadas ao plano.

**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.** 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 art. 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 art. 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 providências. 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](http://www.previdenciasocial.gov.br/11_05.asp)

\_\_\_\_\_. 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 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 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 402, de 10 de dezembro de 2008.** Disciplina os parâmetros e as diretrizes gerais para organização e funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos ocupantes de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em cumprimento das Leis 9.717, de 1998, e 10.887, de 2004. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 11 de dezembro de 2008, Seção 1.

\_\_\_\_\_. Ministério da Previdência Social. **Portaria Ministerial 403, de 10 de dezembro de 2008.** Dispõe sobre as normas aplicáveis às avaliações e reavaliações atuariais dos Regimes Próprios de Previdência Social – RPPS da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, define parâmetros para a segregação da massa e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 11 de dezembro de 2008, Seção 1.

\_\_\_\_\_. **Resolução CMN 3.506, de 27 de outubro de 2007.** 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, 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 1.128/2008. **Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação.** Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Conselho Monetário Nacional, Brasília, DF, 2008, Seção 1.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC 1.129/2008. **Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis.** Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Conselho Monetário Nacional, Brasília, DF, 2008, Seção 1.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC 1.132/2008. **Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil.** Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Conselho Monetário Nacional, Brasília, DF, 2008, Seção 1.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC 1.133/2008. **Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis.** Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Conselho Monetário Nacional, Brasília, DF, 2008, Seção 1.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC 1.136/2008. **Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão.** Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Conselho Monetário Nacional, Brasília, DF, 2008, Seção 1.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC 1.137/2008. **Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos das Entidades do Setor Público.** Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Conselho Monetário Nacional, Brasília, DF, 2008, 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.

HENDRIKSEN, Eldon S., BREDA, Michael F. Van; tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. **Teoria da Contabilidade.** São Paulo: Atlas, 1999.

INTERNATIONAL 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).

NIYAMA, Jorge Katsumi, SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

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](http://www.camara.gov.br)

[www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br)

[www.cnb.org.br](http://www.cnb.org.br)

[www.mps.gov.br](http://www.mps.gov.br)

[www.senado.gov.br](http://www.senado.gov.br)

[www.stn.fazenda.gov.br](http://www.stn.fazenda.gov.br)

Ministério da  
Previdência Social



[www.previdencia.gov.br](http://www.previdencia.gov.br)