

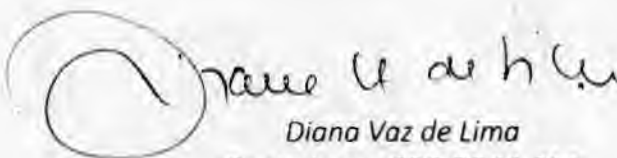
Brasília-DF, 20 de novembro de 2019.

Ao Sr. Alex Albert Rodrigues  
Subsecretário dos Regimes Próprios de Previdência Social


Prezado Senhor,

Conforme acordado anteriormente, na oportunidade apresentamos o Parecer Técnico dispondo sobre a análise da Instrução de Procedimentos Contábeis – IPC STN nº 14, de 2018, tendo em vistas as implicações das suas orientações no cotidiano contábil dos Regimes Próprios de Previdência Social – RPPS e nosso inevitável envolvimento com a matéria, ao tempo que nos mantemos ao inteiro dispor para eventuais esclarecimentos e ou aprofundamentos das questões.

Atenciosamente,

  
Diana Vaz de Lima  
Contadora – CRC-DF 11.214

  
Ottoni Gonçalves Guimarães  
Contador – CRC-DF 6438/06

Recebido em  
20/11/2019  


**PARECER TÉCNICO**

<b>Objeto</b>	Análise da IPC 14 – Procedimentos Contábeis Relativos aos RPPS
<b>Responsáveis</b>	Diana Vaz de Lima Otoni Gonçalves Guimarães

**COMENTÁRIO GERAL:**

A IPC 14 – Procedimentos Contábeis Relativos aos RPPS trata da contabilização e gestão de recursos do RPPS quanto à sua finalidade específica. A presente análise foi efetuada tendo como fundamentos a estrutura do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), a lógica de funcionamento das naturezas de informação contábil (orçamentária, patrimonial e de controle), a lógica de funcionamento dos atributos “P” e “F” (criados para preservar o conceito de ativo financeiro e de passivo financeiro, que definem os registros que precisam ou não de autorização legislativa) e a sistemática de registros envolvendo o controle de fontes/destinação de recursos, todos esses contemplados no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).

**Observações:**

1. Mesmo que a Portaria MF nº 464/2018 seja de adoção facultativa para 2019, entendemos que os termos da IPC devem considerar as novas definições e orientações, para justamente ajudar no processo de adaptação à nova legislação.
2. Com as mudanças advindas com a PEC da Reforma da Previdência, entendemos que alguns pontos já devem ser ajustados, entre eles, o regime de financiamento (página 17).
3. As mudanças devem observar as alterações advindas com o PCASP 2020.

**Item 79, página 19 da IPC 14**

O último parágrafo desse item traz que “em certas circunstâncias, pode haver previsão de que alguns benefícios de riscos sejam custeados por investimentos, dependendo do seu regime financeiro.”

Ação recomendada: excluir o texto destacado.

Justificativa: a carteira de investimentos tem finalidade previdenciária, toda ela deve ser usada para o pagamento de benefícios previdenciários, sejam eles programados ou não programados.

**Item 81, página 19 da IPC 14**

O último parágrafo desse item traz que “até o presente, não há regulamentação de compensação financeira entre os RPPS.”

Ação recomendada: excluir o texto destacado.



Justificativa: Desde o ano 2000 há previsão legal pela inclusão do art. 8º A na Lei nº 9.796/1999, recentemente complementado pela Lei nº 13.846/2019. Ademais não vemos problemas na operacionalização da cobrança, que poderá ser feita de ofício entre os RPPS.

Art. 8º-A. A compensação financeira entre os regimes próprios de previdência social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na hipótese de contagem recíproca de tempos de contribuição, obedecerá, no que couber, às disposições desta Lei.

§ 1º O regulamento estabelecerá as disposições específicas a serem observadas na compensação financeira entre os regimes próprios de previdência social, inclusive no que se refere ao período de estoque e às condições para seu pagamento, admitido o parcelamento. (Incluído pela Lei nº 13.846, de 2019)

§ 2º O ente federativo que não aderir à compensação financeira com os demais regimes próprios de previdência social ou inadimplir suas obrigações terá suspenso o recebimento dos valores devidos pela compensação com o regime geral de previdência social, na forma estabelecida no regulamento.

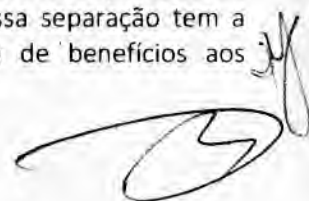
Item 86, página 20 da IPC 14

*O texto do item traz " com a segregação de massas, o RPPS deverá separar os recursos e obrigações referentes a cada plano. O MCASP orienta realizar essa divisão por uso de metodologia de fonte/destinação de recursos. Porém, pode-se criar fundos separados ou unidades gestoras executoras separadas. Essa separação é realizada com a finalidade de preservar os recursos para cobertura de benefícios aos segurados de cada plano, financeiro ou previdenciário."*

Ação recomendada: alterar o texto destacado.

Justificativa: como todo o recurso que entra no RPPS tem finalidade previdenciária, entendemos que na verdade deve existir uma única fonte, com exceção da taxa de administração, quando existir regulamentação no ente federado de que ela seja enviada "por fora" (o que é uma exceção). Deve ser considerado que havendo falta de recursos em uma das fontes, havendo separação entre as fontes uma não poderá ser utilizada para efetuar o pagamento dos benefícios da outra, o que caracterizaria desvio de finalidade. Ademais, a divisão da segregação das massas tem natureza atuarial, tanto é que possível a transferência de compromissos do fundo financeiro para o fundo previdenciário em situações especiais, como dispõe a Portaria ME nº 464/2018 se fosse de natureza financeira, principalmente com relação à marcação da fonte, isso não seria possível. Sugerimos a seguinte redação para esse item:

86. Com a segregação das massas, o RPPS deverá separar os recursos e obrigações referentes a cada plano. Pode-se criar fundos separados ou unidades gestoras contábeis executoras separadas. Essa separação tem a finalidade de preservar os recursos para cobertura de benefícios aos segurados de cada plano, financeiro ou previdenciário.



Itens 112 a 115, página 24 da IPC 14

Os textos desses itens trazem que:

112. A contabilidade, para cumprir essas exigências, poderá aplicar a metodologia de utilização de informação complementar Fonte de Recursos – FR. Isso fará com que os ativos financeiros sejam identificados e controlados para aplicação adequada, de acordo com a fonte de recursos com que estiverem vinculados. Ainda não há padrão obrigatório estabelecido a nível de Federação para essa classificação, apesar da LRF e a Lei nº 4.326/64 exigirem o controle de recursos de forma identificada. Porém, o MCASP apresenta uma tabela de aplicação facultativa que será usada para preenchimento e envio da MSC. Dessa forma, são aplicáveis as seguintes codificações para fonte de recursos (IC – FR):

- x.410 Recursos destinados ao RPPS – Plano Previdenciário;
- x.420 Recursos destinados ao RPPS – Plano Financeiro;
- x.430 Recursos destinados ao RPPS – Administração do RPPS;

113. O primeiro dígito, indicado com “x”, pode possuir os seguintes valores: 1 – Exercício Atual; ou 2 – Exercícios Anteriores.

114. Essas codificações serão usadas também para controle dos Passivos Financeiros, das contas de controle do planejamento e execução dos orçamentos, receitas e despesas orçamentárias, das contas de restos a pagar e das contas de controle das DDR.

115. A gestão de ativos do RPPS é de grande relevância devendo ressaltar-se a necessária compatibilidade das aplicações dos recursos com o fluxo de pagamento dos benefícios. Para tanto, o RPPS deverá promover uma eficiente programação de desembolsos e avaliação de seus passivos.

Ação recomendada: excluir os textos destacados.

Justificativa: na mesma lógica do comentário anterior: como todo o recurso que entra no RPPS tem finalidade previdenciária, entendemos que na verdade deve existir uma única fonte, com exceção da taxa de administração, quando existir regulamentação no ente federado de que ela seja enviada “por fora” (o que tem sido uma exceção). Ademais, a divisão da segregação das massas tem natureza atuarial, tanto é possível a transferência de compromissos do fundo financeiro para o fundo previdenciário em situações especiais, como dispõe a Portaria ME nº 464/2018. Se fosse de natureza financeira, principalmente com relação à marcação da fonte, isso não seria possível. Também não é possível separar os recursos com finalidade previdenciária em 1 – exercício atual e 2 – exercício anterior, pois todos os recursos devem estar disponíveis a tempo e a termo do benefício previdenciário concedido, seja ele programado ou não programado.

Resumindo, além de não fazer sentido, não tem como vincular.

A título de exemplo, o TCE/RS tem dividido as fontes dos RPPS em orçamentária e extraorçamentária, justamente porque todo o recurso que entra no RPPS tem finalidade



previdenciária, medida que encontra amparo no art. 8º, PU, da LRF, ou art. 71 da lei nº 4.320/1964, quando conceituam “fundos especiais de recursos vinculados”.

Item 119, página 25 da IPC 14

O último parágrafo desse item está escrito que “em caso de aplicação da metodologia “Fonte de Recursos – FR”, não há necessidade de separação em contas diferentes para identificação do seu plano, uma vez que a própria fonte poderia realizar tal propósito”.

Ação recomendada: excluir o texto destacado.

Justificativa: o controle de fonte/destinação de recursos foi criado com o objetivo de identificar as fontes de financiamento dos gastos públicos e controlar a execução desde a entrada do recurso nos cofres públicos até a sua destinação, não tem nada a ver com a segregação das massas, que foi criada como alternativa de mitigar o desequilíbrio financeiro e atuarial dos RPPS e viabilizar a gestão dos RPPS que já nasceram com déficit atuarial em razão do elevado custo de transição trazido pela EC Nº 20, de 1998, ao estabelecer o caráter contributivo e exigência do equilíbrio financeiro e atuarial. Ademais, o controle por fonte/destinação de recursos é feito por meio de contas correntes, apenas dentro dos sistemas contábeis, e não está refletido nos grupos de contas a serem evidenciados nos balanços públicos.

Item 122, página 25 da IPC 14

O texto desse item traz que:

*122. Observa-se também a necessidade de observar o conceito de “aplicações com liquidez imediata ou disponível para venda” para classificação contábil de investimentos. Isso afetará a escolha do método de mensuração de investimentos, sendo que se deve aplicar métodos distintos para investimentos de acordo com sua expectativa de realização.”*

Ação recomendada: excluir o texto destacado.

Justificativa: o fato de os investimentos serem classificados no curto e no longo prazo não quer dizer que os mesmos não tenham liquidez, aliás, essa é uma diretriz da Resolução do CMN: todo investimento do RPPS deve ter liquidez, conceito que não está atrelado a prazo, mas sim a risco. Então, trata-se de um item de gestão, não deve trazer essa condição para o registro contábil, sob pena de confundir o usuário da IPC.

Item 123, página 25 da IPC 14

O texto desse item traz que:

*123. O controle de ingressos e desembolsos em caixa e equivalente de caixa serão tratados, mais especificamente, nas seguintes demonstrações: Balanço Financeiro – BF e Demonstração dos Fluxos de Caixas – DFC.”*

Ação recomendada: excluir o texto destacado.

Justificativa: essas informações também estão refletidas nas contas de controle e no Balanço Patrimonial. O texto em si não agrega nenhum valor para a contabilidade, só confunde, porque os relatórios gerenciais dos RPPS também podem exigir que essas demonstrações sejam tratadas em outros demonstrativos, inclusive, aqueles relacionados com a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Item 124, página 25 da IPC 14

O texto desse item traz que:

*"124. Essas contas contábeis serão tratadas em todas os procedimentos contábeis desta IPC. Considerando a relevância de manutenção da vinculação do recurso à sua fonte original, todos os benefícios, ganhos com juros e outros, deverão obedecer à vinculação do recurso principal."*

Ação recomendada: excluir o texto destacado.

Justificativa: todos os recursos que entram nos RPPS possuem finalidade previdenciária, não há que se falar de recurso principal ou secundário, todos tem de obedecer a vinculação previdenciária que é inerente a esses recursos. São os fundamentos do art. 1º, III, da Lei 9.717/1998, do parágrafo único do art. 8º da LRF, bem como do art. 71 da Lei 4.320/1964, que podem ser traduzidos como o Fundo Comum Previdenciário.

Item 125, página 25 da IPC 14

O texto desse item traz que:

*"125. OS RPPS podem manter investimentos temporários ou permanentes, desde que esses recursos estejam cumprindo a política de investimentos e as normas aplicáveis à matéria, com classificação contábil em ativo circulante – AC ou em ativo não circulante – ANC."*

Ação recomendada: alterar o texto destacado.

Justificativa: os RPPS não podem ter investimentos caracterizados como permanentes (por exemplo, não podem comprar sociedade em empresas), é possível tão somente possuir bens permanentes que são classificáveis no grupo de investimentos em razão da finalidade previdenciária (ativos aportados por lei). É sutil, mas existe uma grande diferença do ponto de vista contábil, todos os investimentos, inclusive em bens permanentes, devem ter liquidez, mesmo que não de imediato. Sugerimos a seguinte redação para esse item:

125. OS RPPS podem manter investimentos temporários ou em bens permanentes vinculados por lei à finalidade previdenciária, desde que esses recursos tenham liquidez, estejam cumprindo a política de gestão desses ativos à luz das normas aplicáveis à matéria, com classificação contábil em ativo circulante – AC ou em ativo não circulante – ANC.

Item 127, página 26 da IPC 14

O texto desse item traz que:

*"127. Já os investimentos permanentes compreendem os bens e direitos não classificáveis no AC nem no ANC realizável a longo prazo e que não se destinem à manutenção da atividade da entidade. Para o RPPS, há apenas a possibilidade de bens imóveis para investimentos permanentes."*

Ação recomendada: excluir o item destacado.

Justificativa: não existe ANC realizável no curto prazo, e não existem outras classificações além de AC ou ANC (vide PCASP). A última frase também está errada, pois os RPPS não possuem investimentos permanentes, e o recebimento de imóveis com finalidade previdenciária são recebidos apenas para fins de equacionamento de déficit ou excepcionalmente por dação em pagamento, no caso de compensação previdenciária, todavia, não muda a essência do ativo.

Item 128, página 26 da IPC 14

O texto desse item traz que:

*"128. Os imóveis de propriedade dos RPPS com finalidade de investimento são classificados, então, como "1.2.2.3.1.02.01 ANC – INVESTIMENTOS – INVESTIMENTOS DO RPPS DE LONGO PRAZO – IMÓVEIS RPPS", devendo cumprir a meta de rentabilidade do RPPS e sua política de investimentos. Caso o imóvel não esteja cumprindo a política de investimento ou perfazendo destinação diversa, que não gere retorno financeiro, deverá ser excluído dos ativos do RPPS, não podendo fazer parte dos ativos garantidores do plano considerados na avaliação do resultado atuarial. Cabe ressaltar que os imóveis para uso próprio do RPPS fazem parte de sua gestão administrativa, portanto, fora do escopo desta instrução."*

Ação recomendada: alterar o item destacado.

Justificativa: não há que se falar de exclusão de imóvel que não esteja cumprindo a meta de rentabilidade, a contabilidade não tem o condão de definir ação de gestão ou política de investimentos da entidade, mas tão somente de refletir os atos e fatos da gestão, inclusive a suportando com as informações necessárias à tomada de decisão, até porque bem ou mal ele continua tendo finalidade previdenciária e agregando valor patrimonial ao Fundo Comum de Previdência, continua tendo de ser considerado entre os ativos garantidores na avaliação atuarial. A recomendação é que seja feito um teste de impairment para avaliar se o investimento perdeu a capacidade de gerar benefício econômico, e desenhar uma nova política para esse investimento. Se for o caso e por decisão de gestão, esse investimento pode ser vendido para que os recursos sejam aplicados em outros investimentos que venham a cumprir a meta atuarial. Sugerimos a seguinte redação para esse item:

128. Os imóveis de propriedade dos RPPS com finalidade de investimento são classificados, então, como "1.2.2.3.1.02.01 ANC – INVESTIMENTOS – INVESTIMENTOS DO RPPS DE LONGO PRAZO – IMÓVEIS RPPS", e estão atrelados a meta de rentabilidade do RPPS específica para estes ativos em conformidade com sua política de investimentos e geração de renda. Caso o



imóvel não esteja cumprindo a política de investimento ou perfazendo destinação diversa, que não gere retorno financeiro e ou patrimonial, é recomendável a realização de teste de impairment para avaliar se o ativo perdeu a capacidade de gerar benefício econômico, e desenhar uma nova política para esse investimento.. Cabe ressaltar que os imóveis para uso próprio do RPPS fazem parte de sua gestão administrativa, sendo registrados no grupo do Imobilizado, portanto, fora do escopo desta instrução.

Item 132, página 27 da IPC 14

No último parágrafo desse item é apresentado que *"no caso de marcação na curva, somente é admitida para título de emissão do Tesouro Nacional, isso a depender da política de manutenção ou não do título até o vencimento."*

Ação recomendada: completar o parágrafo destacado.

Justificativa: deixar claro que a marcação na curva também depende de regras especiais, definidas pelo órgão fiscalizador.

Item 133, letra b, página 27 da IPC 14

No item 133b. é apresentado que:

*b. Quanto aos aspectos tributários, dada a diversidade de entendimentos, não se adentra no mérito da base de cálculo nem do momento de incidência de tributos, em particular do Pasep;*

Ação recomendada: alterar o item destacado.

Justificativa: como já existe um documento oficial da RFB do Brasil dando o seu entendimento sobre a incidência do PASEP nos ingressos dos recursos no Fundo Comum de Previdência, a IPC não pode se esquivar de explicar o tratamento contábil a ser dispensado, bem como a fonte de recursos para o pagamento da obrigação tributária, visto que os recursos do Fundo Comum de Previdência tem finalidade exclusivamente previdenciária..Sugerimos a seguinte redação para esse item:

b. Quanto aos aspectos tributários, dada a forma de apropriação dos rendimentos dos investimentos, especialmente quando marcados na curva do papel, na interpretação da SRF, seus rendimentos compõem a base de cálculo do PASEP. Uma questão a ser definida é se essa despesa não deve ser suportada pelo Fundo Comum de Previdência em vez da Taxa de Administração, dada a sua natureza. Aliás, outra questão relevante a ser discutida é se a base de cálculo do PASEP no caso dos ganhos com os investimentos seja considerada apenas os juros ou também a inflação.

Item 133, letra b, (i), página 27 da IPC 14

O item b. (i) item traz que:



*Opcionalmente, os rendimentos dos investimentos mantidos até o vencimento ou cuja valoração não esteja atrelada à marcação a mercado podem ser reconhecidos na conta de Ajustes de Avaliação Patrimonial (patrimônio líquido), até que o investimento seja realizado financeiramente (em geral, no resgate). Não se aplica esta opção ao reconhecimento de: perdas no valor recuperável; ganhos e perdas cambiais; e dividendos ou outras formas de distribuição de capital;*

Ação recomendada: excluir o item destacado.

Justificativa: os fundamentos da contabilidade determinam que deve haver uniformidade de registros, portanto, não faz sentido dar tratamento diferenciado para um ou outro investimento, ou registra os efeitos no resultado ou no patrimônio líquido (uniformidade de registros), até porque, as políticas de investimentos podem ser revistas a qualquer tempo.

Item 133, letra b, (ii), página 27 da IPC 14

O item b. (i) item traz que:

*Quando houver uma evidência objetiva de perda no valor recuperável de um investimento, o ente deverá efetuar o registro do ajuste para perdas estimadas (e não provisão para perdas) em investimentos do RPPS de acordo com a estimativa para o período. Contudo, as perdas estimadas como resultado de acontecimentos futuros, independentemente do grau de probabilidade, não são reconhecidas.*

Ação recomendada: excluir o item destacado.

Justificativa: esse item traz vários problemas. Ajuste a valor recuperável e ajuste para perdas estimadas são coisas diferentes, não é possível uma conta aplicável a um e outra conta aplicável a outro em um mesmo lançamento. O registro da perda a valor recuperável (tecnicamente *impairment*) é feita em casos fortuitos, situações pontuais, via de regra, não monitoráveis, cujos valores podem ser revertidos caso a perda não venha a ser confirmada como definitiva (um exemplo é o caso de investimentos em fundos do Banco Santos, Banco Rural, etc.).

Com relação às perdas estimadas, fazem parte do processo normal de investimentos, são as variações positivas e ou negativas (volatilidade) característica da maioria dos investimentos, onde prudentemente os gestores contabilizam "uma provisão" para absorver as oscilações do mercado, que ao final do exercício podem ser revertidas ou complementadas dependendo do histórico monitorável de perdas, portanto, muito diferente do *impairment*. O último parágrafo do item é uma total contradição com o que vem antes dele, pois começa recomendando o reconhecimento para depois dizer que não devem ser reconhecidos.

Item 133, letra c, página 28 da IPC 14

O item d. item traz que:

*d. Quanto aos aspectos orçamentários, os ganhos podem ser reconhecidos orçamentariamente por meio de receita quando o investimento for realizado financeiramente. A receita*

*orçamentária poderá ser contabilizada de acordo com as classificações por natureza da receita constantes no Ementário da receita.*

Ação recomendada: alterar o item destacado.

Justificativa: essa é uma das mais importantes questões a serem enfrentadas pela IPC 14, que deve ser mais enfática. Por um erro de orientação da STN (primeira versão da IPC 9), os RPPS foram orientados a contabilizar equivocadamente os ganhos da carteira dos RPPS orçamentariamente, como resultado essas receitas superestimaram a RCL dos entes federados que seguiram essa orientação (a maioria!), abrindo um espaço fiscal que não existia.

Esse erro foi corrigido alguns anos depois com a nova versão da IPC 9, mas o estrago já estava feito. Até os dias de hoje a maioria dos RPPS continua contabilizando as variações positivas da carteira como se receita orçamentária fosse, portanto, abrindo o tempo todo um espaço fiscal que não existe. Essa questão deve ser discutida com mais ênfase na IPC. Sugerimos a seguinte redação para esse item:

b. Quanto aos aspectos orçamentários, os ganhos SÓ DEVEM ser reconhecidos orçamentariamente por meio de receita orçamentária quando o investimento for realizado financeiramente (RESGATADO).. A receita orçamentária DEVE ser contabilizada de acordo com as classificações por natureza da receita constantes no Ementário da Receita.

Item 133, letra d, página 28 da IPC 14

O item d. item traz que:

*d. Ainda quanto aos aspectos orçamentários, as perdas não são reconhecidas orçamentariamente por meio de despesa. Ademais, inexistente classificação orçamentária para estas perdas.*

Ação recomendada: excluir o item destacado.

Justificativa: essa é uma questão controversa, uma vez que três "mundos" coexistem na contabilidade pública: orçamentário, fiscal e patrimonial. Uma recomendação plausível e menos impactante em termos de fechamentos de demonstrativos, seria que as perdas sejam deduzidas até o limite da receita orçamentária de investimentos realizada no exercício, e a diferença seja lançada extraorçamentariamente. Se nada for feito, haverá um descompasso no controle de fontes/disponibilidades. Carece de maior aprofundamento para ajustes nas evidenciações dos demonstrativos contábeis, dado ser uma questão de ordem meramente operacional, não conceitual

Item 133, letra e, página 28 da IPC 14

O item e. item traz que:

*e. As fontes refletem os ativos e passivos financeiros. Deste modo, muito embora seja comum a separação de fontes entre orçamentárias e extraorçamentárias, é possível alterar uma mesma*

*fonte tanto orçamentariamente quanto extraorçamentariamente, refletindo a movimentação dos ativos e passivos financeiros.*

Ação recomendada: excluir o item destacado.

Justificativa: não faz sentido afirmar que as fontes podem ser alteradas tanto orçamentariamente como extraorçamentariamente, uma coisa é o marcador de fonte que entra e sai, outra coisa é alterar: com que base? Qual a documentação para suportar o registro contábil? Não tem fundamento, tampouco operacionalidade.

Para resolver esse problema de fonte/destinação de recursos/controlar a disponibilidade, sugerimos que seja criado um mecanismo de "controle de ingressos e resgates de investimentos" (a exemplo do que se faz no controle de qualquer estoque), cujos reflexos só seriam registrados ao final de cada mês na contabilização da carteira dos RPPS, isso evitaria inúmeros ajustes que ficam confusos para quem faz, para quem explica e para quem usa a informação. Uma sugestão seria usar o APR – Autorização para Aplicação e Resgate para fazer esse controle.

Item 134, página 28 da IPC 14

O item traz que:

134. *Para fins de preenchimento do Balanço Financeiro, as perdas referentes aos ativos financeiros do RPPS deverão ser classificadas como "Outros Pagamentos Extraorçamentários."*

Ação recomendada: excluir o item destacado.

Justificativa: as perdas vão afetar o saldo que passa para o exercício seguinte sem o correspondente ajuste orçamentário: como explicar a redução da receita orçamentária? E como ficam os outros relatórios e demonstrativos. Essa questão deve ser enfrentada. Até porque, há que se definir o significado de "perdas" (se definitivas ou transitórias "apenas variações negativas?")

Item 135, página 28 da IPC 14

O item traz que:

135. *Para os RPPS, conforme Portaria MPS nº 402/2008, os investimentos em títulos de emissão do Tesouro Nacional poderão ser avaliados por "marcação na curva", desde que cumpra certas condições*

Ação recomendada: deixar claro o que vem a ser "certas condições".

Justificativa: a redação dá margem a interpretações, já que se apresenta abrangente demais.

*Investimentos Marcados a Mercado*



## III – Registro de ganho ou perda pela marcação a mercado (página 29)

## Período 1

As contas utilizadas são de perdas estimadas, cujas variações negativas (que ainda não se caracterizam perdas) normalmente seriam suportadas por uma "provisão" para perdas estimadas ao longo do exercício, em razão da volatilidade natural da carteira. Da forma como esse ajuste é apresentado na IPC, cada variação negativa do investimento gera impacto no resultado, mesmo que no dia seguinte essa variação negativa seja superada por uma variação positiva.

Portanto, a recomendação aqui é que em vez de fazer um lançamento de perda a cada vez que ela acontecer, seja provisionada uma estimativa de perda para cobrir eventuais perdas em todo o exercício financeiro, de natureza apenas patrimonial.

## Período 2

Foi usada indevidamente a conta de reavaliação de ativos, que pela teoria contábil só pode ser usada para ajustes relacionados a bens de uso (imobilizado), essa conta deverá ser trocada. Também não faz sentido que o "ganho" já abata a "perda" registrada anteriormente, simplesmente porque ainda não houve ganhos e perdas efetivos:

## Período 2:

**Natureza da informação: Patrimonial**

D	1.1.4.1.1.xx.xx	Titulos e valores mobiliários – CONS (P)	R\$ 10,00
D	1.1.4.9.1.01.xx	Ajuste de Perdas Estimadas Com Tit. e Val. Mobiliários – CONS (P)	R\$ 10,00
C	4.6.1.9.1.xx.xx	Reavaliação de Outros Ativos – CONS	R\$ 20,00

IC> Não aplicável

As recomendações são duas: trocar a conta de reavaliação por outra VPA que possa ser utilizada em investimentos, e não abater a "perda" do "ganho". Recomendável a criação de conta específica no PCASP.

## a) Constituição de provisão para perdas estimadas da carteira no exercício

D – VPD Perdas Estimadas

C – Ajuste de perdas estimadas (reduzora da carteira)

## b) Reconhecimento da variação positiva da carteira

D – Investimentos 20,00

C – VPA Atualização positiva da carteira 20,00

O saldo da VPD Perdas Estimadas que não for usado ao final do exercício poderá ser complementado (para cobrir as perdas estimadas no exercício seguinte) ou ser revertido (impacto positivamente o resultado do exercício):

## a) Complementação da provisão para perdas estimadas da carteira no próximo exercício:

D – VPD Perdas Estimadas

C – Ajuste de perdas estimadas (reduzora da carteira)

b) Reversão da provisão:

D – Ajuste de perdas estimadas (reduzora da carteira)

C – VPA Reversão de perdas estimadas

#### IV – Alienação de investimento com ganho (página 30)

Mesmo considerando que a carteira foi atualizada, no resgate do investimento o ganho final foi de \$ 15 e não \$ 5 (aplicação de \$ 100 e resgate de \$ 115( tanto é verdade que foram reconhecidos uma receita orçamentária e um controle de disponibilidade de \$ 15. A recomendação é que no histórico do lançamento seja retificado que o ganho foi de \$ 15.

#### V – Alienação de investimento com perda (página 30)

Mesmo considerando que a carteira foi atualizada, no resgate do investimento a perda final foi de \$ 5 (aplicação de \$ 100 e resgate de \$ 95). A recomendação é que no histórico do lançamento seja ratificado que tanto a perda como o impacto dessa perda na DDR foi de \$ 5.

Outra questão a ser discutida é o lançamento de uma DDR utilizada de \$ 5 que não foi comprometida anteriormente, quebrando a lógica de destinação da DDR (comprometida por empenho, liquidação e pagamento). Novamente vê-se que ignorar a perda do ponto de vista orçamentário pode trazer outros reflexos na contabilidade que devem ser esclarecidos. Talvez uma saída no caso da DDR fosse efetuar o lançamento a débito na conta 8 e a crédito na conta 7, ajustando a disponibilidade. Isso pode ser especialmente importante quando esses ajustes se derem em exercícios diferentes. Recomenda-se que esses impactos sejam melhor discutidos.

#### VI – Reaplicação de Investimentos (página 30)

Tirar a palavra reaplicação nesse item tanto no título como no histórico, se o investimento foi resgatado o que se tem é uma nova aplicação, não há que se falar em reaplicação.

#### *Investimentos Marcados na Curva*

Um comentário inicial é que a IPC 14 replica de forma inadequada para os investimentos marcados na curva os mesmos exemplos e lançamentos para os investimentos marcados a valor de mercado. Há de considerar que os investimentos avaliados a valor de mercado devem ser atualizados mensalmente e seus ganhos ou perdas só devem ser reconhecidos no momento do resgate da carteira.

Já os investimentos marcados na curva, trazem a intenção de resgate apenas ao final do período contratado, com recursos agregados periodicamente a medida em que a carteira vai se tornando madura. Os comentários a seguir consideram essas diferenças.

#### VII – Aplicação de recursos em Investimentos Temporários (página 31)



O item 137 fala que o exemplo a seguir é marcado na curva, mas no histórico do lançamento apresentado na página 31 está que os valores podem ser resgatados no curto e no longo prazo. Mas essa pode não ser a intenção de quem faz investimentos marcados na curva. A recomendação é alterar o histórico, podendo ser "... a ser resgatado no vencimento do título conforme política de investimentos...".

#### IX – Registro de ganho, marcação na curva (página 31)

Esse item reconhece o ganho (juros e inflação) em investimento marcado na curva da mesma forma que foi reconhecido os ganhos em investimentos avaliados a valor de mercado.

##### IX. Registro de ganho, marcação na curva:

###### Natureza da informação: Patrimonial

D	1.1.4.1.1.xx.xx	Títulos e valores mobiliários – CONS (P)	R\$ 10,00
C	4.4.9.x.1.xx.xx	Outras VPA Financeiras – CONS	R\$ 10,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS reconhece ganho (juros) de investimentos com marcação na curva.

Contudo, o reconhecimento dos ganhos dos investimentos marcados na curva deve ser apropriado periodicamente conforme previsão em contrato, à medida que o prazo de permanência no investimento for observado. Não há que se falar em atualização mensal da carteira, porque essa é uma característica dos investimentos a valor de mercado.

No caso dos ganhos de investimentos marcados na curva, essa variação já é considerada como ganho e afeta a base de disponibilidades dos RPPS da mesma forma que os bônus pagos, porque não haveria risco de esses recursos não ingressarem nos cofres dos RPPS (mesma lógica da poupança). Portanto, o tratamento contábil deve ser o apresentado a seguir:

###### Natureza da informação: Patrimonial

D	1.1.1.1.1.06.xx	Conta Única RPPS – CONS (F)	R\$ 10,00
C	4.4.5.2.1.xx.xx	Remuneração de Aplica. Finan. – CONS	R\$ 10,00

IC> FR: 1.4x0

###### Natureza da informação: Orçamentária

D	6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	R\$ 10,00
C	6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	R\$ 10,00

IC> Natureza de Receita – NR: 1.3.2.1.00.4.1 Remuneração dos RPPS Principal + FR: 1.4x0

###### Natureza da informação: Controle,

D	7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recurso	R\$ 10,00
C	8.2.1.1.1.xx.xx	Disp. por Destinação de Recurso – DDR	R\$ 10,00

Também deve ficar o alerta que os ganhos de investimentos marcados na curva compõem a base do Pasep, dada a sua característica financeira, segundo o entendimento da SRF nos termos da Solução de Consulta COSIT nº 278/2017.

#### X – Reconhecimento de redução a valor recuperável ou sua reversão (página 31/32)



A IPC 14 traz o lançamento de ajuste de perda a valor recuperável (impairment) também para investimentos marcados na curva, o que não é compatível pelas razões expostas anteriormente. A recomendação é excluir o lançamento a seguir:

Período 1:

Natureza da informação: Patrimonial

D	3.6.1.4.1.03.xx	Red. a Valor Rec. Invest. RPPS – CONS	R\$ 15,00
C	1.1.4.9.1.03.xx	Ajuste de Perdas Estimadas... – CONS (P)	R\$ 15,00

IC> Não aplicável

O mesmo problema continua no início da página 32, quando é lançada a reversão desse impairment, também usando conta de débito com característica diferente da conta de crédito. A recomendação também é excluir esse item.

#### XI – Alienação antecipada com ganho (página 32)

O exemplo seguinte precede uma observação de que o exemplo anterior não será usado para os lançamentos seguintes, mas não apresenta um histórico que deixa clara a situação que quer se tratar. Essa ação é praticamente recorrente em todos os exemplos, seria importante que a transação fosse contextualizada antes de os lançamentos serem apresentados, mesmo que sejam sequenciais, em toda a IPC.

Nesse item é apresentado que mesmo na curva a alienação do investimento foi antecipada (o que não é recomendado) com ganho. Uma orientação inicial é que por se tratar de exceção o ideal é que essa situação não fosse explorada como exemplo regular.

Caso a IPC 14 insista em trazer esse lançamento, alguns ajustes devem ser feitos. Primeiro, contextualizar que o investimento aplicado em \$ 100 gerou um ganho de \$ 15 quando do seu resgate, uma vez que esse é o valor que reingressará nos cofres dos RPPS. Não recomendamos que sejam replicados os mesmos lançamentos de atualização que foram apresentados nos investimentos a valor de mercado. Nesse caso consideramos que os ganhos anteriores de \$ 10 já haviam sido incorporados ao valor do investimento (F) por se tratar de lançamento avaliado na curva:

D – Conta Única RPPS	115
C – Investimentos RPPS	110
C – VPA – ganho com alienação	5

Entendemos que deve ser considerado que esses ganhos de investimentos avaliados na curva já foram apropriados durante a maturação do investimento, porque essa atualização não é com base no valor de mercado.

Se manteria os lançamentos de reconhecimento da receita orçamentária e do controle de disponibilidade de \$ 5. O histórico deve ser alterado para ganhos de \$ 15, que é a fonte nova de receita que efetivamente está entrando para o RPPS. Tanto é verdade que é reconhecida uma receita orçamentária e um controle de disponibilidade de \$15.

## XII – Alienação antecipada com perda (página 32)

Novamente são replicados os mesmos lançamentos feitos para os investimentos avaliados a valor de mercado da página 30, mesmo sendo os investimentos marcados na curva susceptíveis a perdas.

Mesmo que essa hipótese fosse possível – perda na alienação antecipada de investimento avaliado na curva, o fato é que estão ingressando nos cofres dos RPPS menos recursos (\$ 95) do que saíram para fazer o investimento (\$ 100), portanto, o lançamento deveria ser assim apresentado:

D – Caixa	95
D – Perdas com alienação	15
C – Investimentos (F)	110

Considerando que anteriormente já haviam sido apropriados ganhos de \$10, na verdade a perda efetiva foi de apenas \$5. Quando do confronto entre ganhos (\$ 10) e perdas (\$ 15) no resultado, a perda efetiva será de \$ 5; conforme se evidencia no movimento da conta caixa.

Por todo o exposto, a recomendação é que esse item seja excluído.

## XIII – Resgate do Investimento no vencimento (página 32/33)

Como se trata de carteira marcada na curva, os ganhos já foram reconhecidos durante a maturação do investimento, tanto é que eles foram apropriados nos exemplos apresentados anteriormente. Não há que se falar em reconhecimento da variação patrimonial, tampouco ganho ou perda. A recomendação é efetuar o resgate do investimento já atualizado, considerando que as receitas já foram reconhecidas anteriormente e respectivo controle de disponibilidade, como no caso da poupança.

Para ficar claro: contabilmente, o ganho ocorre à medida que se apropria a variação da carteira marcada na curva, por isso há regras para a utilização da metodologia, sendo uma delas o compromisso de não se resgatar antes do vencimento do título. Portanto, os seguintes lançamentos deveriam ser apresentados:

D – Caixa ou Equivalente de Caixa	120
C – Investimentos (F)	120

Se manteria os lançamentos de reconhecimento da receita orçamentária e do controle de disponibilidade de \$ 20.

## XIV – Reaplicação de Investimentos (página 33)

Tirar a palavra *reaplicação* nesse item tanto no título como no histórico, se o investimento foi resgatado o que se tem é uma nova aplicação, não há que se falar em reaplicação, portanto a recomendação é de exclusão dos itens que assim tratam. Ademais, se fosse reaplicação deveria ser apresentado o valor de \$ 120, apresentado no item anterior, e não de 100.

INVESTIMENTOS PERMANENTES

No item 138 (página 33) seguem disposições sobre investimentos permanentes, mas os RPPS não podem fazer investimentos permanentes, não podem por exemplo comprar sociedade em empresa, o que existe são os bens derivados de imóveis recebidos em dação em pagamento de compensação previdenciária ou para equacionamento de déficit, hipótese já tratada. A recomendação é alterar o nome investimentos permanentes para "bens permanentes para investimentos".

Outras possibilidades são recebimentos de participações, por exemplo, o recebimento de ações como aporte para o equacionamento de déficit atuarial, hipótese em que o RPPS torna-se sócio, não pela lógica de investimento, mas como o ativo tem a finalidade previdenciária, deve ser classificado como no caso de imóveis, na mesma lógica do próximo item). A recomendação é a criação de conta específica que represente essa situação, por exemplo, "participações permanentes".

#### XV – Recebimento de ativos para cobertura do déficit atuarial (página 33)

Nesse item é apresentado o reconhecimento da transferência de um bem como sendo aplicação em segmento de imóveis:

Transferência de bens imóveis:

**Natureza da informação: Patrimonial**

D	1.2.2.3.1.02.xx	Apli. Segmento de Imóv. – CONS (P)	R\$ 1.000,00
C	4.5.1.3.2.02.03	Transferência de bens Imóveis	R\$ 1.000,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS realiza o reconhecimento da transferência de bens imóveis.

Mas entendemos que recebimento de imóvel e aplicação em segmento de imóveis são coisas diferentes. A recomendação é debitar a conta Imóveis para Investimentos em contrapartida em VPA de transferência, considerando que esse investimento ingressou no RPPS para cobertura de déficit atuarial.

#### XVI – Recebimento de ativos, dação em pagamento, quanto à compensação financeira (página 33/34)

Estamos partindo do pressuposto de que este item não tem ligação com o item XV, porque recebimento de ativo para cobertura de déficit atuarial é diferente do recebimento de ativo para dação em pagamento de um crédito a receber. Portanto, é preciso que antes seja reconhecido que há um direito a receber relativo à compensação previdenciária, de natureza patrimonial:

D – Crédito do RPPS junto ao RGPS – Inter OFSS União (P)

C – VPA – Compensação Previdenciária a Receber

Como se pode observar, o resultado do RPPS já havia sido afetado pelo registro do direito, uma vez que uma VPA já foi lançada. Por oportuno, saliente-se que os créditos a receber sejam de compensação previdenciária, contribuições ou outros são ativos, devendo, portanto,



compõem os recursos garantidores na avaliação atuarial pelo valor registrado no balanço em 31/12.

Continuando a leitura da IPC, é apresentado na sequência desse item um lançamento reclassificando o direito a receber da compensação do atributo patrimonial (P) para o atributo (F), considerando que o direito será baixado, conforme recomendação constante no MCASP:

**Receita Orçamentária:**

**Natureza da informação: Patrimonial**

D	1.1.3.6.3.03.01	Crédito do RPPS junto ao RGPS – INTER OFSS União (F)	R\$ 1.000,00
C	1.1.3.6.3.03.01	Crédito do RPPS junto ao RGPS – INTER OFSS União (P)	R\$ 1.000,00

Como o bem ingressou por dação em pagamento dessa compensação previdenciária, era esperado que esse direito fosse baixado em contrapartida à entrada do bem:

D – Bens Imóveis (Carteira de Investimento dos RPPS)

C - Crédito do RPPS junto ao RGPS – Inter OFSS União (P)

Observe que nem ao menos fizemos a reclassificação do direito de recebimento da compensação de (P) para (F) porque não houve ingresso de recurso financeiro. O ingresso financeiro ocorrerá tão somente no caso de o imóvel ser alienado para ser aplicado em investimentos permitidos pela legislação aplicada aos RPPS, quando então a receita orçamentária será finalmente reconhecida:

D – Caixa e Equivalentes de Caixa

C – Bens Imóveis (Carteira de Investimentos dos RPPS)

D – Receita a Realizar

C – Receita Realizada

Obs.: pelo total da venda, considerando que se trata de dinheiro novo que ingressa nos cofres dos RPPS

D – Controle da Disponibilidade do Recurso

C - DDR

Obs.: pelo total da venda, considerando que se trata de dinheiro novo que ingressa nos cofres dos RPPS

Contudo, a IPC apresenta que uma receita orçamentária deve ser reconhecida referente à compensação previdenciária a receber e uma despesa orçamentária deve ser reconhecida empenhando o bem móvel, como se o dinheiro “recebido” tivesse sido utilizado para “comprar” o referido imóvel:

Receita Orçamentária:

Natureza da informação: **Patrimonial**

D	1.1.3.6.3.03.01	Crédito do RPPS junto ao RGPS – INTER OFSS União (F)	R\$ 1.000,00
C	1.1.3.6.3.03.01	Crédito do RPPS junto ao RGPS – INTER OFSS União (P)	R\$ 1.000,00

IC> FR: 1.4x0

Natureza da informação: **Orçamentária**

D	6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	R\$ 1.000,00
C	6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	R\$ 1.000,00

IC> NR: 1.9.9.0.03.1.1 – Compensação financeira entre RGPS e RPPS – Principal + FR: 1.4x0

Natureza da informação: **Controle**

D	7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recurso	R\$ 1.000,00
C	8.2.1.1.1.xx.xx	Disp. por Destinação de Recurso – DDR	R\$ 1.000,00

IC> FR: 1.4x0

Nesse exemplo, o RPPS registra a receita orçamentária referente à compensação financeira a receber.

Empenho:

Natureza da informação: **Orçamentária**

D	6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível	R\$ 1.000,00
C	6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	R\$ 1.000,00

IC> FS: 09.272 + ND: 4.5.90.61.xx + FR: 1.4x0 + Programa

Natureza da informação: **Controle**

D	8.2.1.1.1.xx.xx	Disp. por Destinação de Recurso – DDR	R\$ 1.000,00
C	8.2.1.1.2.xx.xx	DDR comprometida por Empenho	R\$ 1.000,00

IC> FR: 1.4x0

Nesse exemplo, o RPPS empenha bens imóveis para investimentos.

Liquidação:

Natureza da informação: **Orçamentária**

D	6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	R\$ 1.000,00
C	6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado e Liquidado a Pagar	R\$ 1.000,00

IC> FS: 09.272 + ND: 4.5.90.61.xx + FR: 1.4x0 + Programa

Natureza da informação: **Controle**

D	8.2.1.1.2.xx.xx	DDR comprometida por Empenho	R\$ 1.000,00
C	8.2.1.1.3.01.xx	DDR comprometida por Liquidação	R\$ 1.000,00

IC> FR: 1.4x0

Nesse exemplo, o RPPS liquida a despesa orçamentária.

Observação: a liquidação da despesa e reconhecimento de receita orçamentária somente ocorrerá no mesmo período em que for registrado a transferência do bem.

Essa orientação merece algumas considerações. Primeiro, não estamos falando de baixa de dívida consolidada: a compensação previdenciária envolve um encontro de contas, direito de um lado, obrigação do outro, não compõe o limite de endividamento dos entes federados envolvidos.

Segundo, os recursos que entram no RPPS possuem finalidade previdenciária, inclusive os bens recebidos em dação em pagamento, que podem permanecer na carteira ou serem alienados para a aquisição de outros investimentos. Terceiro, a legislação previdenciária veda expressamente a compra de imóveis, então não haveria dotação orçamentária disponível, ainda que seja "fictícia". Portanto, não seria possível o registro da despesa orçamentária, ainda que de forma temporária para fins de ajustes, pois contraria o fundamento legal.

Conforme sugestão de lançamentos apresentada, a receita orçamentária e seu respectivo controle de disponibilidade só viria quando da alienação desse bem.

Portanto, a recomendação é que os lançamentos apresentados nas páginas 34 e 35 sejam excluídos, e feito apenas o lançamento do ingresso do bem em contrapartida a baixa do direito de compensação previdenciária com atributo (P), conforme apresentado acima.

#### XVII – Reconhecimento da redução a valor recuperável ou sua reversão (página 35)

Como não foi apresentada nenhuma contextualização, entendemos nesse item que no imóvel recebido em dação em pagamento foi reconhecida uma redução a valor recuperável (*impairment*) no valor de \$50, e na sequência é reconhecida a reversão da redução a valor recuperável no valor de \$ 20, em razão da valorização desse mesmo imóvel no mercado imobiliário.

No conceito de *impairment* não caberia o ajuste da reversão em razão da valorização, por não se tratar de uma “perda” que foge ao monitoramento ou previsibilidade (o que é constatado pelo fato de no exemplo ter sido recuperado logo em seguida parte do valor do investimento). A reversão é contabilizada quando as evidências de imparidade deixarem de existir, e não simplesmente a oscilação do mercado. Portanto, neste caso entendemos que não se aplica o lançamento de redução a valor recuperável nem tampouco sua reversão, por considerar que este tipo de oscilação é monitorável e não uma perda pontual decorrente do imponderável.

Registre-se que o lançamento de *impairment*, quando cabido, é imprescindível em casos como ocorreu com fundos do Banco Santos, BVA, Rural, Corretora Diferencial, Fundos do BB com papéis da OI que teve provisão para perda constituída pelo Administrador, entre outros. Trata-se de situação que requer obrigatoriamente ser tratada em notas explicativas fundamentadas.

#### XVIII – Alienação de investimentos permanentes imóveis mantidos para investimento (página 35/36)

Inicialmente, recomendamos que o título do item seja alterado para alienação de “bens” permanentes, considerando que os RPPS não podem ter investimentos permanentes, conforme explicado anteriormente.

O primeiro lançamento desse item elimina o saldo da conta redução a valor recuperável contra a conta de imóvel de investimentos no valor de \$ 30. Como destacado anteriormente, esse lançamento está errado desde a origem, considerando que imóvel e aplicação em segmento de imóveis (a Resolução do CMN vigente não tem mais essa classificação) são coisas diferentes.

Considerando que o que foi recebido foi um imóvel, a possibilidade é que esse imóvel seja alienado (caso essa seja a decisão dos gestores do RPPS), portanto convertido em recursos financeiros e sujeitos aos segmentos e limites das normas do CMN, situação tratada em item próprio. No exemplo é apresentado que um imóvel que ingressou no valor de \$ 1.000 foi alienado no valor de \$ 1.050. Como havia sido constituída uma perda estimada de \$ 50,00 anteriormente, basta que a “provisão” da perda estimada seja revertida quando da alienação do imóvel, já que a expectativa de perda não se realizou (o que vai anular o efeito da VPD anteriormente registrada):



D – Perdas estimadas (reduzora)	50,00
C – VPA reversão de perdas estimadas	50,00

O passo seguinte será efetuar o registro da venda do imóvel no valor de \$ 1.050. Observe que não usamos a conta de aplicação em investimento em imóveis como está na IPC, uma vez que o que se tem é um imóvel e não uma aplicação em segmento de imóvel:

D – Conta única RPPS	1.050,00	
C - Bens Imóveis (Carteira de Investimentos dos RPPS)	1.000,00	
C – VPA ganho com alienação de ativo		50,00

Como recomendamos que os lançamentos do item XVI – recebimento de ativos, dação em pagamento quanto à compensação previdenciária (página 33/34), fossem excluídos, por entender que naquele momento não havia receita orçamentária nem despesa orçamentária a ser contabilizada, agora o ingresso do recurso será reconhecido integralmente no valor de \$ 1.050 como receita orçamentária, por dois motivos: porque se tratar de fonte nova que não estava no orçamento original, e porque houve efetivo ingresso de recurso nesse valor.

Assim, a receita orçamentária realizada e o controle de disponibilidade serão efetuados no valor de \$ 1.050. Observe que se tivesse procedido conforme orientação anterior da IPC, a receita orçamentária seria reconhecida duas vezes, o que afetaria a base da RCL e do Pasep a ser pago.

Como na sequência da página 36 é feita uma simulação considerando que o imóvel foi vendido por \$ 910 e não por \$ 1.000 (valor de ingresso), está caracterizada uma perda em relação ao valor registrado. A contabilidade deve tão somente registrar o fato com implicações nas contas de resultado.

Portanto, o ajuste da perda será efetuado diretamente em contas de resultado, sendo os seguintes lançamentos recomendados:

D – Caixa e equivalentes de caixa	910,00
D – VPD perdas com alienação	90,00
C - Bens Imóveis (Carteira de Investimentos dos RPPS)	1.000,00

Na sequência, seria reconhecida uma receita orçamentária realizada e um controle de disponibilidade no valor de \$ 910,00, que é o valor de ingresso de recursos. Observe que se tivesse procedido conforme orientação anterior da IPC, a receita orçamentária também seria reconhecida duas vezes, o que afetaria a base da RCL e do Pasep a ser pago.

Neste lançamento não haveria problemas com a perda de \$ 90 do ponto de vista das fontes porque é a primeira vez que o investimento está ingressando nos cofres do RPPS, diferentemente do caso de quando o valor resgatado é diferente do valor investido. Novamente destacamos o erro de considerar a venda do imóvel sendo baixado como se aplicação em segmento de imóveis fosse.

XIX – Alienação de imóveis em troca de cotas de FII (página 36/37)

O primeiro lançamento desse item elimina o saldo da redução a valor recuperável contra a conta de aplicação em segmento de imóvel (o que não foi o caso, já que ainda estamos tratando do imóvel que entrou em dação em pagamento). Outro dado, caso fosse feita a troca, deveria ser no valor de \$ 1000 e não de \$ 970 (não faria sentido o *impairment* se logo em seguida o imóvel foi trocado por um valor acima do valor que foi transferido para o RPPS).

Assim, considerando que o imóvel que ingressou no valor de \$ 1000 foi trocado por \$ 1.050, recomenda-se o seguinte lançamento:

D – Títulos e valores mobiliários	1.050
C - Bens Imóveis (Carteira de Investimentos dos RPPS)	1.000
C – VPA – ganho com alienação	50

Como esse evento trata-se apenas de uma troca (não houve transação financeira), com ganho patrimonial, entendemos que não cabe nem o reconhecimento da receita orçamentária nem o controle de disponibilidade. Isso só vai acontecer quando as cotas de FII forem alienadas. Portanto, os lançamentos respectivos devem ser excluídos da IPC.

Na sequência do evento é considerada uma troca com perda. Considerando que ingressou no valor de \$ 1000 foi trocado por \$ 910, recomenda-se o seguinte lançamento:

D – Títulos e valores mobiliários	910
D – VPD perdas com permuta	90
C - Bens Imóveis (Carteira de Investimentos dos RPPS)	1.000

Da mesma forma que procedemos anteriormente, como esse evento trata-se apenas de uma troca (não houve transação financeira), com perda patrimonial, entendemos que não cabe nem o reconhecimento da receita orçamentária nem o controle de disponibilidade. Isso só vai acontecer quando as cotas de FII forem alienadas. Portanto, os lançamentos respectivos devem ser excluídos da IPC.

XXI – Contribuição servidor ativo (página 39)

Como se trata de contribuição do servidor, não cabe na conta devedora – 1.1.3.6.2.01.02 – Contrib. Do RPPS a Rec. Servidor o tratamento INTRA OFSS, portanto, a conta deve ser ajustada. Isso vale tanto para o reconhecimento do direito como em sua baixa.

XXII – Contribuição do aposentado/pensionista (página 39/40)

Na página 40 é apresentado que a receita que entra da contribuição do aposentado é utilizada para pagar a folha de benefícios, contabilizando a conta de contribuição dos aposentados/pensionistas diretamente em contrapartida com a conta da folha de benefícios a

Handwritten signature and initials in the bottom right corner of the page.

pagar. A boa prática contábil recomenda que tanto a entrada como a saída de recursos passe pelo caixa do RPPS, no caso, essa contribuição decorre de retenção na folha de pagamentos dos aposentados e pensionistas, portanto, há execução orçamentária da despesa pelo pagamento dos proventos e da receita pelo recebimento da contribuição. Isso é especialmente importante nos casos dos tribunais (como, por exemplo, TCE/MS) que monitoram a conciliação bancária dos RPPS:

D – Caixa RPPS  
 C – Contribuição aposentado/pensionista a receber  
 D – Receita a Realizar  
 C- Receita Realizada

D – Controle de Disponibilidade  
 C - DDR

Como base nesse entendimento, recomendamos que a tanto a redação do início da página 41 como do item 144 sejam excluídos.

#### Parcelamento de contribuições previdenciárias (página 41)

Os textos desse item trazem que:

*145. Nos RPPS, os parcelamentos seguirão a mesma lógica de contabilização e classificação orçamentária realizada em contribuições regulares patronais e dos servidores ativos. Neste caso, as contribuições dos servidores ativos terão maior impacto na contabilização no ente, por este já ter realizado a retenção em folha de pagamento, porém, não repassado ao RPPS. Ressalte-se que, neste exercício, o objetivo é a apresentação de contabilização para os RPPS.*

*146. Com isso, os parcelamentos de obrigações patronais constituem receitas intraorçamentárias para o RPPS. Por sua vez, os parcelamentos de contribuição dos servidores, retenções, possuem natureza mais aproximada a receitas orçamentárias a nível de consolidação.*

Ação recomendada: excluir os textos destacados.

Justificativa: o item 145 é confuso e permissivo, a ideia não é estimular que as contribuições dos servidores também sejam parceladas. Também não há que falar que a contribuição dos servidores terão mais impacto no ente, qualquer contribuição não repassada traz impacto tanto para o ente como para o RPPS. Quanto ao item 146, não ficou claro o que se quer dizer com “os parcelamentos de contribuição dos servidores, retenções, possuem natureza mais aproximada a receitas orçamentárias a nível de consolidação”.

#### XXIV. Parcelamento de contribuição do servidor ativo (página 42)



Como se trata de contribuição do servidor, não cabe na conta devedora – 1.1.3.6.2.01.02 – Contrib. Do RPPS a Rec. Servidor o tratamento INTRA OFSS, portanto, a conta deve ser ajustada. Isso vale tanto para o reconhecimento do direito como em sua baixa.

Outra discussão a ser feita é quanto a fonte da contribuição do servidor que vier a ser parcelada. Originalmente, caso seja recolhida em época própria, essa contribuição não é intraorçamentária, já que vem diretamente do salário do servidor. Mas depois de parcelada o pagamento é feito pela fonte tesouro. Assim, é necessário que o órgão regulador e a STN disponham se a contribuição do servidor que for parcelada passa a ser intraorçamentária ou não, salientando que se ela for intra, pode caracterizar a confissão da apropriação indébita da contribuição retida não repassada. Neste caso deveria ser mantida como receita corrente no RPPS.

Neste mesmo item, ao final da página 42 e início da página 43 é apresentado que:

*Observação: em geral, não haverá parcelamento das contribuições previdenciárias dos aposentados ou de pensionistas, pois o próprio RPPS é responsável por realizar estas retenções, então, não parece lógico que o RPPS não faça a devida retenção. Contudo, caso se concretize tal situação, o RPPS pode instituir a consignação em folha de pagamento com o respectivo valor determinado para ônus dos aposentados e pensionistas.*

Ação recomendada: excluir a observação por ser inapropriada.

Justificativa: Tendo o parcelamento como uma concessão ao sujeito passivo da obrigação da dilação do prazo para a satisfação da obrigação vencida em parcelas sucessivas, no caso das contribuições retidas dos servidores, desde o início o ente federativo assume para si a obrigação de liquidar uma obrigação que é do servidor com os recursos retidos deste, portanto, no caso de ser considerada a receita no RPPS como intraorçamentária, significa dizer que o ente deve considerar a despesa também intra, ou seja, à execução de seu orçamento, significando com isso que o ente apropriou-se dos recursos dos servidores, portanto, apropriação indébita. Assim sendo, não parece prudente a IPC orientar a contabilização como receita intraorçamentária no RPPS, preferível manter o entendimento desde a origem.

#### XXVI. Encargos sobre contribuições dos servidores ativos (página 43)

Um ponto a ser discutido é que toda vez que os valores foram parcelados e o pagamento passar a ser feito pelo ente federado, mesmo a contribuição do servidor, via de regra, recebe tratamento intraorçamentário porque a fonte para cobrir o pagamento deixa de ser de "fora" para ser de "dentro", nos demais casos não há que se falar que a contribuição do servidor é intraorçamentária, porém parece que a matéria requer aprofundamento conforme anteriormente exposto.

#### Inscrição em dívida ativa de contribuição previdenciária (páginas 43/44)

148. No PCASP há a possibilidade de reconhecimento de direitos quando o devedor for o próprio ente da Federação. Nessa situação, o "5º nível" (nível de consolidação) das respectivas contas deve ser contabilizado como "2" – INTRA OFSS. Isso demonstrará que tais créditos se referem ou são exigidos de entidade ou órgão que pertence ao mesmo ente da Federação.

149. Seguindo esse raciocínio, o MCASP apresenta a contabilização de créditos inscritos em Dívida Ativa (DA). Neste caso, sugere-se que seja procedido o registro contas de controle para tais situações, tendo como base as 7.3.x.x.x.xx.xx – Dívida Ativa e 8.3.x.x.x.xx.xx – Execução da Dívida Ativa, sendo indicado que se observe a regra geral sobre o tema para reconhecimento de DA.

150. Os lançamentos em contas de “Natureza de Informação Patrimonial” (classes 1 – Ativo, 2 – Passivo, 3 – VPD e 4 – VPA) deverão ocorrer independentemente das contas de “Natureza de Informação Típicas de Controle” (7 – Controles Devedores e 8 – Controles Credores).

151. As contas contábeis “1.1.2.5.2.xx.xx – Créditos Previdenciários Inscritos” e “1.2.1.1.2.04.xx – Créditos Previdenciários Inscritos” são as contas a serem usadas para registro dos débitos previdenciários inscritos em DA. Essas contas não são de uso para os RPPS.

152. Conforme o MCASP, os créditos inscritos em DA deverão ser transferidos à entidade que realiza cobrança, procuradoria do ente da Federação.

Ação recomendada: excluir os itens 148 a 152.

Justificativa: não há amparo legal para auto inscrição em dívida ativa. O RPPS faz parte da estrutura do ente federado, inclusive quando dotado de personalidade jurídica, pois compõe a administração indireta. Jurídico e judicialmente é medida discutível, e frágil. Ademais, na consolidação do balanço geral do município, a dívida fundada registrada no ente federado teria seu efeito “anulado” no caso de evento registro da dívida ativa na unidade gestora. Nesse caso, os valores devem continuar sendo registrados ou a título de contribuições previdenciárias a receber ou parcelamentos de débitos previdenciários a receber na unidade gestora.

#### XXVII. Encargos financeiros sobre empréstimos concedidos (página 44)

É apresentado o lançamento de reconhecimento de encargos financeiros a receber relativos a empréstimos concedidos, sem ao menos ser apresentado o lançamento de saída do recurso relativo ao empréstimo.

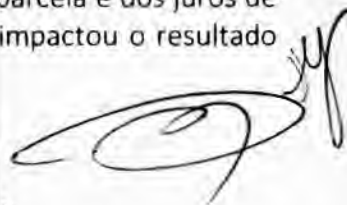
Ação recomendada: incluir lançamento de ingresso relativo ao empréstimo concedido:

D – Direito a receber de empréstimo concedido  
C – Caixa RPPS

Justificativa: facilita o entendimento. Registra-se que deve ser apresentado que ainda não há amparo legal para que a unidade gestora conceda empréstimos.

#### XXVIII. Recebimento de parcelas de empréstimo concedido (página 45)

É feito o lançamento da entrada de recursos relativo a recebimento de parcela e dos juros de empréstimo concedido, já que a VPA de reconhecimento dos juros já impactou o resultado quando foi feita a apropriação dos juros:



D – Conta única	30
C – Empréstimos a receber	20
C – Juros de empréstimos a receber	10

O problema é que na sequencia é feita uma realização de receita orçamentária e um controle de disponibilidade no valor de \$ 30, quando deveria ser de apenas \$ 10 (que foi a fonte nova que entrou, uma vez que o principal já faz parte do patrimônio e já impactou orçamentariamente o RPPS quando entrou. Assim, esses lançamentos devem ser alterados para o valor de 10:

D – Receita a realizar	10
C – Receita realizada	10
D – Controle de disponibilidade	10
C – DDR	10

#### Remuneração por exploração de bens (alugueis) (página 45)

Este lançamento traz uma VPA como se a exploração de aluguel fosse de um bem de imobilizado (4.3.3.1.1.02.xx – Exploração do Pat. Imob.), mas mesmo que fosse de propriedade da unidade gestora, quando alugado o imóvel deve ser reclassificado de imobilizado (onde só ficam os bens de uso) para investimento.

Esse cuidado é importante porque os imóveis de imobilizado são avaliados de modo diferente dos imóveis de investimento, além de os imóveis de uso não comporem os ativos garantidores do plano de benefícios, portanto, não considerados na avaliação atuarial:

D – Alugueis a receber	
C – Imóveis destinados a alugueis (investimentos)	

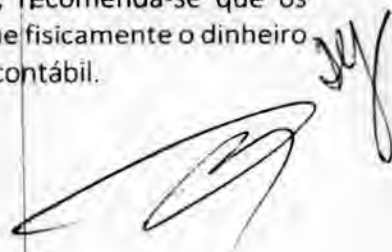
Diferentemente dos imóveis de imobilizado, os imóveis de investimento não se sujeitam à depreciação e à reavaliação (procedimentos aplicados apenas aos bens de uso).

#### XXXI Realização de compensação entre crédito a receber e obrigação a pagar do PPS junto ao RGPS (páginas 47/48)

Na página 48 é feito um lançamento do crédito a receber contra a obrigação a pagar de compensação previdenciária do RPPS junto ao RGPS. Apesar de a IPC 14 ter tido o cuidado em reconhecer a receita orçamentária e a despesa orçamentária que cabe a cada um, a operação não passou pelo caixa.

Considerando que alguns tribunais de contas (como o do Mato Grosso do Sul) exige conciliação bancária e a evidenciação de todas as entradas e saídas de caixa, recomenda-se que os lançamentos de recebimento e pagamento sejam segregados, ainda que fisicamente o dinheiro não transite pelas contas do RPPS, além de representar a boa prática contábil.

a) No caso do pagamento da obrigação:





D – Obrigação do RPPS junto ao RGPS  
C- Caixa do RPPS

b) No caso do recebimento do direito:

D – Caixa do RPPS  
C – Direito do RPPS junto ao RGPS

XXXI Realização de compensação entre crédito a receber e obrigação a pagar do PPS junto ao RGPS (página 48)

O item traz que:

*163. A compensação financeira entre os RPPS ainda não está sendo realizada pelos entes Federativos.*

Ação recomendada: excluir o item destacado.

Justificativa: alguns RPPS já fazem a cobrança De Ofício, e já há regulamentação legal para fazer a cobrança.

Direitos de Royalties (página 49)

Os itens 164, 165, 166 e 167 estão coerentes com a doutrina contábil e com as orientações do MCASP. A partir do item 168, contudo, a IPC muda a orientação como se não tivesse feitas as considerações nesses itens anteriores.

Os itens trazem que:

*168. Caso a entidade de RPPS obtenha recursos oriundos de cessão dos direitos de royalties, a exemplo de petróleo, as futuras receitas com royalties, indicadas no contrato de cessão, poderão constar em "atos potenciais ativos".*

Ação recomendada: alteração do item destacado.

Justificativa: no caso do item 168, conforme própria orientação da IPC no item 166, quando atender os critérios de reconhecimento de ativos, mesmo que haja incerteza. Assim, recomenda-se que o item 168 traga a seguinte redação:

168. Caso a entidade de RPPS obtenha recursos oriundos de cessão dos direitos de royalties, a exemplo de petróleo, as futuras receitas com royalties, indicadas no contrato de cessão, serão registradas em contas de ativos a receber, conforme lançamentos a seguir (grifo nosso):

D – Direito de Royalties a Receber  
C – VPA Royalties

Caso haja incerteza, uma estimativa de perdas desse ser associada:

D – VPD Estimativa de Perdas

C – Estimativa de Perdas Contratos Royalties (reduzora)

Nesse caso seria conta redutora do passivo, pois trata-se tão somente de uma previsão legal do direito assim como as contribuições futuras, são valores estimados, portanto não é um crédito líquido e certo. A ANP tem critérios de precificação do direito, porém não necessariamente se realiza. A incerteza do recebimento não é pelo risco do devedor não pagar, mas pelo valor.

XXXIII Reconhecimento, por competência, do crédito a receber sobre royalties (página 50)

Caso seja mantida essa ordem na IPC, entendemos que os itens 168 e 169 da página 49 podem ser excluídos, já que na página 50 os lançamentos mantem as premissas dos itens 164, 165, 166 e 167.

Imóveis para uso da administração do RPPS (página 50)

Os itens trazem que:

*170. Os recursos da taxa de administração do RPPS serão aplicados exclusivamente em patrimônio que cumpra finalidade da unidade gestora do RPPS. Assim, o imóvel adquirido com tais recursos deverá cumprir essa finalidade.*

*171. A contabilização dos imóveis da unidade gestora do RPPS deve seguir as orientações indicadas no MCASP. Com isso, esta Instrução não apresentará a contabilização específica da gestão administrativa do RPPS.*

Ação recomendada: excluir os itens destacados.

Justificativa: no caso do item 170 apresenta que os recursos devem ser aplicados em patrimônio que cumpra a finalidade da unidade gestora, mas o foco é a finalidade previdenciária, não existe finalidade da unidade gestora. Ela própria foi criada para atender a finalidade previdenciária. Quanto ao item 171, não agregou nenhuma informação relevante, deixa aberto que deve atender ao MCASP, entendemos que a IPC deva trazer expressamente a orientação considerando as diversas possibilidades de formas de definição da TA (Se como parte da alíquota nos termos da Lei 9717, se fora da alíquota, se apenas como limite de gastos).

Aposentadorias e pensões (página 51)

O item traz que:

176. *Compreendem as obrigações a curto prazo referentes aos proventos de aposentadoria ou pensões às quais o aposentado ou pensionista tenha direito, quando pagos em data posterior a qual forem incorridos.*

Ação recomendada: alterar o item destacado.

Justificativa: deve se referir a todas as obrigações, não só as de curto prazo. Também não faz sentido falar de data posterior ao qual forem incorridos. Sugere-se a seguinte redação:

176. Compreendem as obrigações referentes aos proventos de aposentadorias e ou pensões às quais o aposentado ou pensionista tenha direito.

XXXVII Outros benefícios a pagar, modelo contábil referente a processo de pagamento pelo ente e compensação com contribuições devidas ao RPPS (página 55/56)

A recomendação é que seja incluído um alerta inicial de que esses lançamentos se referem aos benefícios que foram pagos diretamente pelo ente federado na forma de adiantamento de pessoal, mas que têm sua execução orçamentária nos RPPS.

Nos lançamentos da página 56 é feito um encontro de contas entre o que foi pago pelo ente federado e o que foi repassado para o caixa do RPPS. Contudo, considerando que alguns tribunais de contas (como o do Mato Grosso do Sul) exige conciliação bancária e a evidenciação de todas as entradas e saídas de caixa, recomenda-se que os lançamentos de recebimento e pagamento sejam segregados, ainda que fisicamente o dinheiro não transite pelas contas do RPPS.

Ação recomendada: alterar parcialmente os lançamentos apresentados, da seguinte forma:

a) No caso do recebimento da receita de contribuição:

D – Caixa do RPPS  
C – Contribuição patronal a receber

b) No caso do pagamento da obrigação:

D – Benefícios a pagar  
C – Caixa do RPPS

Ação recomendada: alterar o item destacado.

Justificativa: deve se referir a todas as obrigações, não só as de curto prazo. Também não faz sentido falar de data posterior ao qual forem incorridos. Sugere-se a seguinte redação:

Provisão matemática previdenciária (página 58)

O item traz que:



195. A avaliação atuarial deve ser efetuada e contabilizada, no mínimo, a cada realização dos demonstrativos contábeis. O atendimento a essa periodicidade reforçará os requisitos da qualidade da informação contábil.

Ação recomendada: alterar o item destacado.

Justificativa: as demonstrações contábeis são apresentadas, e não realizadas. Também não há evidências de que essa periodicidade reforçará os requisitos da qualidade a informação contábil não tem respaldo normativo nem acadêmico. Sugere-se a seguinte redação:

195. A avaliação atuarial deve ser efetuada e contabilizada, no mínimo, a cada apresentação dos demonstrativos contábeis.

O item traz que:

196. Assim, orienta-se que seja contabilizada a avaliação atuarial disponível mais recente para as entidades de RPPS. Caso haja exigência de ajuste das informações atuariais, isso levará à revisão posterior dos lançamentos contábeis, em "reversões de provisões" ou "aumento da provisão".

Ação recomendada: alterar o item destacado.

Justificativa: a recomendação dos tribunais é que a avaliação seja contabilizada em 31 de dezembro, no encerramento do exercício, compatibilizando com sua data base. Quanto aos ajustes das informações atuariais, só serão contabilizados a cada levantamento de uma nova avaliação atuarial. Sugere-se a seguinte redação:

196. Assim, orienta-se que seja contabilizada a avaliação atuarial no encerramento do exercício, em 31 de dezembro. Caso haja exigência de ajuste das informações atuariais, isso levará à revisão posterior dos lançamentos contábeis quando da elaboração de novas avaliações atuariais, em "reversões de provisões" ou "aumento da provisão".

O item traz que:

197. Identificado desequilíbrio atuarial, déficit ou superávit, o parecer atuarial indicará os ajustes necessários para o equilíbrio financeiro e atuarial do RPPS. Nesse caso o RPPS se utilizará das contas do item contábil 2.2.7.2.1.06.xx, quando os ajustes a serem realizados forem relativos ao plano financeiro, e o item contábil 2.2.7.2.1.07.xx, quando os ajustes a serem realizados forem relativos ao plano previdenciário.

Ação recomendada: alterar o item destacado.

Justificativa: para ajustes no passivo atuarial, podem ser utilizadas quaisquer contas desse grupo, inclusive as redutoras, vai depender da necessidade do ajuste que se esteja fazendo. Sugere-se a seguinte redação:

197. Identificado desequilíbrio atuarial, déficit ou superávit, o parecer atuarial indicará os ajustes necessários para o equilíbrio financeiro e atuarial do RPPS.

O item traz que:

*198. Quando o plano de amortização do déficit atuarial referente ao plano previdenciário estiver instituído em lei e, enquanto não efetivada a reavaliação atuarial necessária, de forma tempestiva, o registro do plano em questão ocorrerá no item contábil 2.2.7.2.1.05.xx do plano de contas.*

Ação recomendada: excluir o item destacado.

Justificativa: todo ajuste deve ter como base a avaliação atuarial oficialmente informada ao órgão fiscalizador, que é o documento base do registro e eventuais ajustes do passivo atuarial.

O item traz que:

*200. O plano financeiro é estruturado para que não apresente impacto no resultado atuarial. Com isso, as alterações de provisões e suas contribuições serão em contrapartida às contas de cobertura de insuficiência financeira (o subitem contábil 2.2.7.2.1.01.07, para benefícios concedidos, e o 2.2.7.2.1.02.06, para benefícios a conceder). Isso ocorre devido à responsabilidade que o ente da Federação possui de cobrir as insuficiências financeiras.*

Ação recomendada: alterar o item destacado.

Justificativa: o fato de ter segregação de massa não significa que automaticamente a diferença será custeada pelo tesouro do ente federado, é preciso que a lei local traga expressamente essa condição ou que a cada diferença apurada esse compromisso seja repactuado. Sugere-se a seguinte redação:

200. O plano financeiro é estruturado para que não apresente impacto no resultado atuarial. Com isso, as alterações de provisões e suas contribuições serão em contrapartida às contas de cobertura de insuficiência financeira (o subitem contábil 2.2.7.2.1.01.07, para benefícios concedidos, e o 2.2.7.2.1.02.06, para benefícios a conceder). Isso ocorre devido à responsabilidade que o ente da Federação assume de cobrir as insuficiências financeiras, desde que esteja firmado em lei do ente federado.

Lançamentos da provisão matemática previdenciária (páginas 59 a 68)

Em todos os lançamentos que envolvam contas redutoras retirar do lançamento o sinal (-) antes do nome da conta. Essa condição já é dada pela natureza da conta e como é lançada. Exemplo: a conta 2.2.7.2.1.01.03 – contribuição dos aposentados plano financeiro (apesar de ser uma conta do passivo ela é debitada, isso acontece porque ela é uma conta redutora):

Lançamento da provisão:

Natureza da informação: **Patrimonial**

D	2.2.7.2.1.01.03	(-) Contrib. dos Apos. Plano Fin. – CONS (P)	R\$ 3.000,00
D	2.2.7.2.1.01.04	(-) Contrib. dos Pens. Plano Fin. – CONS (P)	R\$ 2.000,00
D	2.2.7.2.1.01.05	(-) Compensação Prev. Plano Fin. – CONS (P)	R\$ 4.500,00
D	2.2.7.2.1.01.07	(-) Cobertura de Insuf. Fin. pelo Ente – CONS (P)	R\$ 10.500,00
C	2.2.7.2.1.01.01	Apos./pens./outros benef. concedidos plano financeiro – CONS (P)	R\$ 20.000,00

IC> Não aplicável

Nesse exemplo, o RPPS reconhece a provisão matemática previdenciária do plano financeiro – benefícios concedidos.

O lançamento deve ser feito da seguinte forma (vale para todas as contas redutoras), o sinal (-) só aparece na apresentação das demonstrações contábeis, porque a natureza da conta diferente do seu grupo original (o que é uma característica das contas redutoras). Todos os lançamentos da PMP devem ser revistados nesse sentido.

XLV – Página 64 – Registro Contábil do Plano de amortização

É feito um lançamento de reversão da provisão, logo após de ter feito um lançamento de constituição da provisão:

Lançamento da revisão do plano de amortização do déficit atuarial – plano previdenciário – benefícios concedidos:

Natureza da informação: **Patrimonial**

D	2.2.7.2.1.05.98	(-) Outros Créd. do Plano Amortização – CONS (P)	R\$ 2.500,00
C	4.9.7.1.1.02.xx	Reversão da PMP – CONS	R\$ 2.500,00

IC> Não aplicável

A recomendação é que as necessidades de provisão entre os planos sejam “jogadas” umas contra as outras, só registrando uma VPD de PMP ou uma VPA Reversão de PMP pela diferença que não fechar. Não faz sentido lançar simultaneamente uma VPD e uma VPA para o registro de uma mesma avaliação atuarial de um mesmo ano. Esse lançamento deve ser ajustado.

Na página 65 seguinte é feito um aporte que deveria diminuir a necessidade de provisão e não aumentá-la:



Lançamento da complementação da provisão:

Natureza da informação: Patrimonial			
D	2.2.7.2.1.03.03	(-) Contrib. dos Apos. Plano Prev. – CONS (P)	R\$ 2.500,00
D	2.2.7.2.1.03.04	(-) Contrib. dos Pens. Plano Prev. – CONS (P)	R\$ 1.500,00
D	2.2.7.2.1.03.05	(-) Compensação Prev. Plano Prev. – CONS (P)	R\$ 2.000,00
D	2.2.7.2.1.03.07	(-) Apor. Cobertura Déficit Atuarial – CONS (P)	R\$ 2.500,00
D	3.9.7.2.1.xx.xx	VPD de PMP – CONS	R\$ 9.000,00
C	2.2.7.2.1.03.01	Apos./pens./outros benef. concedidos previdenciário – CONS (P)	R\$ 15.000,00
C	2.2.7.2.1.05.98	(-) Outros Créd. Plano Amort. – CONS (P)	R\$ 2.500,00

IC> Não aplicável

Não faz sentido lançar um aporte de cobertura de déficit e no mesmo lançamento lançar um crédito para amortização no mesmo valor como partida dobrada, porque o efeito é anulado. Esse lançamento deve ser ajustado.

XLV – Página 67 – Registro Contábil do Plano de amortização do Déficit Atuarial

Também é feito um lançamento de reversão da provisão, logo após de ter feito um lançamento de constituição da provisão:

Lançamento da revisão do plano de amortização do déficit atuarial – plano previdenciário – benefícios a conceder:

Natureza da informação: Patrimonial			
D	2.2.7.2.1.05.98	(-) Outros Créd. Plano Amort. – CONS (P)	R\$ 7.500,00
C	4.9.7.1.1.02.xx	Reversão da PMP – CONS	R\$ 7.500,00

IC> Não aplicável

Da mesma forma que orientado anteriormente, a recomendação é que as necessidades de provisão entre os planos sejam “jogadas” umas contra as outras, só registrando uma VPD de PMP ou uma VPA Reversão de PMP pela diferença que hão fechar. Não faz sentido lançar simultaneamente uma VPD e uma VPA para o registro de uma mesma avaliação atuarial de um mesmo ano. Esse lançamento deve ser ajustado.

Há problemas também no lançamento da complementação da provisão:

Lançamento da complementação da provisão:

Natureza da informação: Patrimonial			
D	2.2.7.2.1.04.03	(-) Contrib. Énte Plano Prev. – CONS (P)	R\$ 20.000,00
D	2.2.7.2.1.04.04	(-) Contrib. Serv. Ativo Plano Prev. – CONS (P)	R\$ 10.000,00
D	2.2.7.2.1.04.05	(-) Compensação Prev. Plano Prev. – CONS (P)	R\$ 7.500,00
D	2.2.7.2.1.04.07	(-) Apor. Cobertura Déficit Atuarial – CONS (P)	R\$ 7.500,00
D	3.9.7.2.1.xx.xx	VPD de PMP – CONS	R\$ 12.500,00
C	2.2.7.2.1.05.98	(-) Outros Créd. Plano Amort. – CONS (P)	R\$ 7.500,00
C	2.2.7.2.1.04.01	Apos./pens./outros benef. a conceder previdenciário – CONS (P)	R\$ 50.000,00

IC> Não aplicável

O valor deve ser feito pela diferença, não faz sentido lançar um aporte de 7.500, uma VPD de 12.500, deve ser lançada apenas uma VPD de 5.000 para fechar as contrapartidas.

#### Lançamentos de cobertura de insuficiência financeira (páginas 69/70)

No item 211. LII é lançado um direito de crédito a receber para cobertura de insuficiência financeira, mas a insuficiência é repassada para fechamento de folha, não há que se falar em constituição de direito, até porque o recurso migra ao RPPS por transferência financeira, não como intraorçamentos. Também deve ser considerado que esse valor pode não ser repassado. Recomenda-se excluir essa orientação e os lançamentos que a acompanham.

#### Lançamentos de cobertura do déficit atuarial (página 71)

No item 216. LIV é lançado um direito de crédito a receber relativo a contribuição suplementar, mas esse valor é calculado na avaliação atuarial e é repassado na forma de alíquota, não há que se falar em constituição de direito. Também deve ser considerado que esse valor pode não ser repassado. Recomenda-se excluir essa orientação e os lançamentos que a acompanham.

#### TAXA DE ADMINISTRAÇÃO

O item 220 da página 72 traz a seguinte redação:

220. Caso as despesas administrativas ultrapassem o limite para taxa de administração do RPPS previsto nas normas gerais ou na legislação do ente, o excesso deverá ser custeado com recursos do Tesouro do respectivo ente.

Neste aspecto Diana e Otoni divergem. Enquanto Diana defende que só cabe ao ente custear o excesso de despesas se a legislação local trazer expressamente essa condição, Otoni defende que a legislação de caráter normativo geral já dá essa prerrogativa. A ser avaliado pelo órgão regulador.

O item 224 traz a seguinte redação:

224. Considerando a taxa de administração financiada por alíquota de contribuição, não poderá haver dedução de receita orçamentária, referente ao valor da taxa de administração. As deduções de receitas, conforme MCASP, são aplicáveis apenas nas seguintes situações:

- Transferências Constitucionais e Legais;
- Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – Fundeb;
- Renúncias; e
- Restituições.

Entendemos que este item deve ser excluído porque faz uma relação que não agrega nenhuma informação e dá margem para interpretação equivocada.

#### LV. TAXA DE ADMINISTRAÇÃO (PÁG. 73)

É apresentado um exemplo em que o RPPS instituiu uma taxa de 6% sobre uma determinada base. Sugerimos que seja mantido o texto que contemple o limite da Portaria MPS nº 402/2008 que faz referência ao limite de até 2% sobre a folha bruta dos servidores vinculados ao RPPS no ano anterior, para não dar margem a dúvidas.

Nas páginas 74 e 75 são apresentados lançamentos orientando que a partir do ingresso da contribuição patronal a taxa de administração seja empenhada e em seguida que seja reconhecida uma receita. Entendemos que todos os lançamentos das páginas 74 e 75 devem ser excluídos, por absoluta falta de sentido (empenhar em que CNPJ?). Com relação a taxa a quando calculada por dentro, ou seja, como parte da alíquota, há apenas que fazer o seguinte lançamento, dado que é apenas movimentação financeira:

D – CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA TAXA DE ADMINISTRAÇÃO  
D- CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA RPPS

Recomenda-se também observar a composição das subcontas orçamentárias por ventura criadas no RPPS para controle orçamentário dos recursos com finalidade previdenciária e dos recursos da Taxa de Administração.

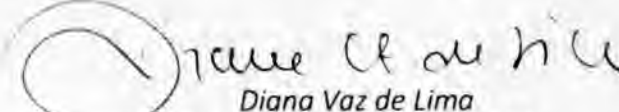
#### RELATÓRIOS ESPECÍFICOS DOS RPPS

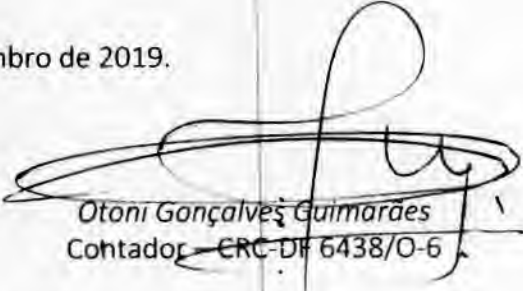
Nas páginas 75 em diante são apresentados vários relatórios que devem ser elaborados pelos RPPS, com informações superficiais que ora remetem ao MCASP, quase sempre incompletas. Entendemos que essas informações devem ser adequadamente complementadas ou devem ser excluídas do Manual, para não passar desinformação.

#### PARECER FINAL

Entendemos que da forma com a IPC 14 encontra-se elaborada deve ser suspensa a sua aplicação até que todos os ajustes necessários sejam efetuados, pois muitos vícios que podem ser cometidos pela contabilidade repercutirão nos demonstrativos anuais com prejuízo das análises comparativas exigidas pela legislação.

Brasília, 20 de novembro de 2019.

  
Diana Vaz de Lima  
Contadora – CRC-DF 11.214

  
Otoni Gonçalves Guimarães  
Contador – CRC-DF 6438/O-6

Colaboradores Ad hoc